



CONFINDUSTRIA

Attuazione della Legge delega fiscale

Osservazioni allo schema di DLGS recante disposizioni in materia di
procedimento accertativo
(Atto Governo n. 105)

8 gennaio 2024

Premessa

Nel contesto dell'attuazione della **Legge delega fiscale** (Legge 9 agosto 2023, n. 111, recante "Delega al Governo per la riforma fiscale" – di seguito, **Legge delega**) per la revisione del sistema tributario, lo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di procedimento accertativo (Atto Governo n. 105, nel prosieguo **Decreto**)¹ è stato presentato all'esame delle Commissioni parlamentari (VI) Finanze e (V) Bilancio e Tesoro.²

Il Decreto è finalizzato a dare attuazione ad alcuni dei criteri direttivi dettati dall'articolo 17 della Legge delega, avente ad oggetto una **revisione del procedimento accertativo** (semplificazione del procedimento accertativo), oltre che a introdurre per i soggetti di minori dimensioni la possibilità di accedere ad un **concordato preventivo biennale**.

Restano fuori dal Decreto in commento ulteriori criteri di riforma contenuti nell'articolo 17, cui è stata data attuazione in separati decreti legislativi; in particolare si rinvia al D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, avente ad oggetto la revisione dello Statuto del contribuente, per l'introduzione del principio di contraddittorio obbligatorio preventivo, nonché al D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221, relativo alla revisione del regime di adempimento collaborativo.

Con l'introduzione dell'istituto del concordato preventivo si completa il quadro degli strumenti introdotti o modificati dalla riforma fiscale per incentivare la **compliance fiscale**, differenziati per fatturato come di seguito rappresentato.

Limiti di accesso	Soggetti	Strumenti
Ricavi non inferiori a 750 mln di euro (a 500 mln dal 2026, a 100 mln dal 2028)	IRES	Adempimento collaborativo
Ricavi compresi tra 5,164 mln e la soglia di accesso all'adempimento collaborativo	IRES	TCF certificato da professionisti
Ricavi non superiori a 5,164 mln di euro	IRES/IRPEF	Concordato preventivo biennale

In dettaglio, il Decreto si può così suddividere:

- Titolo I (articoli da 1 a 5): relativo alle disposizioni di revisione del procedimento accertativo (adempimento spontaneo, adesione, razionalizzazione delle attività di analisi di rischio, forme di cooperazione con Amministrazioni estere, contrasto ai fenomeni evasivi e fraudolenti in materia IVA);
- Titolo II (articoli da 6 a 37): introduzione del regime di concordato preventivo biennale per i soggetti di minori dimensioni (soggetti agli indici sintetici di affidabilità fiscale ovvero aderenti al regime forfetario).

¹ I testi trasmessi sono disponibili al link: [XIX Legislatura - Lavori - Atti del Governo sottoposti a parere suddivisi per Commissione \(camera.it\)](#).

² Per maggiori informazioni sui lavori delle Commissioni parlamentari si rinvia al seguente [link](#). La Commissione Finanze ha rilasciato, in data 21 dicembre 2023, un parere favorevole con osservazioni, disponibile al seguente [link](#).

Alle norme del Decreto che incidono sui processi di accertamento fiscale sono ascrivibili maggiori entrate erariali, come qui di seguito stimate:

- misure di contrasto alle frodi IVA (art. 4): maggiori entrate pari a circa 71,5 milioni di euro per l'anno 2024 e a 143 milioni di euro a decorrere dall'anno 2025;
- nuovo regime di concordato preventivo (art. 6): maggiori entrate valutate prudenzialmente in circa 1.160 milioni di euro per l'anno 2024 e in 582 milioni di euro per l'anno 2025.

Si riporta, qui di seguito, una analisi delle principali disposizioni del provvedimento, corredata da alcune prime considerazioni, in particolare sui profili di maggiore interesse per le imprese.

Revisione del procedimento accertativo

Articolo 1 - Partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento e relativa razionalizzazione

L'articolo in esame, al **comma 1**, apporta modifiche al D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, recante **disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale**.

In prima battuta, si interviene sull'articolo 1 del D. Lgs. 218/1997 coordinando le vigenti disposizioni con le norme di delega relative alla garanzia di un **contraddittorio generalizzato**: ciò avviene, innanzitutto, ampliando le ipotesi di definizione con adesione, attualmente limitate all'accertamento, anche ai casi di notifica di atti di recupero.

Si tratta di una importante evoluzione normativa, che recupera l'orientamento di quella giurisprudenza di legittimità³, che da tempo ha riconosciuto la natura propriamente impositiva degli atti di recupero e che potrà, pertanto, consentire un più ampio ricorso alla procedura di accertamento con adesione, anche per gli avvisi di recupero che, si ricorda, consentono di contestare i crediti di imposta direttamente nel modello F24, senza transitare per la dichiarazione dei redditi. Si dovrebbe, tuttavia, ulteriormente valutare la possibilità di estensione di questa previsione anche agli atti di liquidazione.

Con disposizione di **coordinamento**, si elimina il riferimento all'accertamento con adesione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili (trattandosi di una imposta abrogata).

Da ultimo, si provvede ad aggiungere un comma 2-bis alla disposizione, al fine di includere anche l'invito alla definizione del "procedimento con adesione" tra le informazioni da inserire nello schema di provvedimento partecipato al contribuente, ai fini del contraddittorio.

³ V. tra le altre, Corte di Cassazione, ordinanza n. 7436/2021.

Interventi sul Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 <i>Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale</i>	
Articolo 1 <i>(Definizione degli accertamenti)</i>	
Testo originario	Testo modificato
1. L'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto può essere definito con adesione del contribuente, secondo le disposizioni seguenti. 2. L'accertamento delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili, compresa quella decennale , può essere definito con adesione anche di uno solo degli obbligati, secondo le disposizioni seguenti.	1. L'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto nonché gli atti di recupero possono essere definiti con adesione del contribuente. 2. L'accertamento delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale può essere definito con adesione anche di uno solo degli obbligati, secondo le disposizioni seguenti. 2-bis. Lo schema di provvedimento comunicato al contribuente ai fini del contraddittorio preventivo, previsto dall'articolo 4 della legge 9 agosto 2023, n. 111, reca altresì l'invito alla definizione del procedimento secondo le disposizioni del presente decreto.

Si procede, poi, all'abrogazione dell'invito obbligatorio al contraddittorio di cui all'articolo 5-ter. La norma, avente portata solo parziale, si ritiene, infatti, superata dalla **previsione generale** di cui al nuovo articolo 6-bis dello Statuto del contribuente⁴.
 Conseguisce all'introduzione generalizzata del contraddittorio preventivo anche la omogeneizzazione dei procedimenti previsti agli articoli 5 e 11, D. Lgs. n. 218/1997.

Si segnala di particolare interesse anche l'introduzione, ai sensi del nuovo articolo 5-quater, della possibilità per il contribuente di aderire integralmente alle risultanze dei processi verbali di constatazione senza condizioni, ovvero condizionandola alla rimozione di errori "manifesti"⁵, (come ad esempio in presenza di errori di calcolo), entro trenta giorni dalla relativa consegna, con la riduzione alla metà delle sanzioni previste nel caso di adesione ordinaria (riduzione ad un sesto).

Nel caso di adesione "condizionata", l'organo che ha redatto il verbale, nei dieci giorni successivi alla comunicazione, può correggere gli errori indicati dal contribuente mediante aggiornamento del verbale, informandone immediatamente il contribuente e il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Nel caso di "adesione non condizionata", entro i sessanta giorni successivi alla comunicazione del contribuente, il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate notifica l'atto di definizione dell'accertamento parziale recante le indicazioni previste dall'articolo 7, DLGS n. 218/1997. Nel caso di "adesione condizionata" il predetto termine decorre dalla

⁴ Si veda quanto disposto dal DLGS 30 dicembre 2023, n. 219.

⁵ La Commissione Finanze ha chiesto di modificare lo schema del decreto per precisare la portata normativa della locuzione «errori manifesti» anche al fine di consentire al contribuente di condizionare l'adesione all'accertamento alla rimozione, da parte dell'amministrazione medesima, dei rilievi rispetto ai quali il contribuente fornisca adeguate controdeduzioni, suffragate da supporto documentale.

comunicazione effettuata all’Agenzia delle Entrate ai sensi del comma 3 da parte dell’organo che ha redatto il verbale.

Nella disposizione è specificato che fino alla comunicazione dell’atto di adesione e comunque non oltre la scadenza del trentesimo giorno dalla consegna del verbale di constatazione, i termini per l’accertamento sono sospesi.

Sull’importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell’atto di definizione. In caso di mancato pagamento delle somme dovute il competente Ufficio dell’Agenzia delle Entrate provvede all’iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle predette somme.

Ulteriori previsioni mirano a omogeneizzare il procedimento accertativo nei casi di **attribuzione dei redditi per trasparenza**, a seguito del varo del contraddittorio preventivo. Nello specifico, si prevede che la competenza all’emissione dell’atto di accertamento del reddito di partecipazione attribuibile ai soci, agli associati o all’altro coniuge spetta all’ufficio competente nei confronti della società, dell’associazione o del titolare dell’azienda coniugale; ciò in analogia a quanto già previsto nel procedimento di adesione. Si tratta di una innovazione significativa anche in termini di semplificazione poiché si potranno avere atti riconducibili alla medesima direzione provinciale (e quindi anche alla medesima Corte di Giustizia tributaria) anche nella eventualità – assai diffusa – di non coincidenza di domicilio fiscale della società e dei soci.

Interventi sul Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 <i>Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale</i>	
Articolo 5 <i>(Avvio del procedimento)</i>	
Testo originario	Testo modificato
1. L'ufficio invia al contribuente un invito a comparire, nel quale sono indicati: a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento; b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione. c) le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti; d) i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi di cui alla lettera c);	1. L’ufficio di iniziativa, con lo schema di provvedimento di cui all’articolo 1, comma 2-bis, ovvero su istanza del contribuente, nei casi di cui all’articolo 6, gli comunica un invito a comparire nel quale sono indicati: a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento; b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione. c) le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti; d) i motivi che determinano maggiori imposte, ritenute e contributi di cui alla lettera c);
Articolo 5-ter <i>(Invito obbligatorio)</i>	
Testo originario	Testo modificato
1. L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito	Abrogato

<p>a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.</p> <p>2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41- bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.</p> <p>3. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.</p> <p>4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1.</p> <p>5. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.</p> <p>6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.</p>	
<p>Articolo 5-<i>quater</i> (Adesione ai verbali di constatazione)</p>	
	<p style="text-align: center;">Articolo aggiunto</p> <p>1. Il contribuente può prestare adesione anche ai verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4:</p> <p>a) senza condizioni;</p> <p>b) condizionandola alla rimozione di errori manifesti.</p> <p>2. L'adesione di cui al comma 1 può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione e deve intervenire entro i 30 giorni successivi alla data della consegna del verbale mediante comunicazione da parte del contribuente al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, indicato nel verbale e all'organo che lo ha redatto.</p>

3. Nel caso di cui al comma 1, lettera b), nei giorni successivi alla comunicazione dell'adesione condizionata, l'organo che ha redatto il verbale può correggere gli errori indicati dal contribuente mediante aggiornamento del verbale, informandone immediatamente il contribuente e il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate.

4. I termini 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.

5. Nel caso di cui al comma 1, lettera a), entro i 60 giorni successivi alla comunicazione del contribuente, il competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate notifica l'atto di definizione dell'accertamento parziale recante le indicazioni previste dall'articolo 7. Nel caso di cui al comma 1, lettera b), il predetto termine decorre dalla comunicazione effettuata all'Agenzia delle entrate ai sensi del comma 3 da parte dell'organo che ha redatto il verbale.

6. In presenza dell'adesione di cui al comma 1 la misura delle sanzioni applicabili indicata nell'articolo 2, comma 5, e nell'articolo 3, comma 3, è ridotta alla metà e le somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale devono essere versate nei termini e con le modalità di cui all'articolo 8. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione.

7. In caso di mancato pagamento delle somme dovute di cui al comma 6 il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle predette somme a norma dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Articolo 6
(Istanza del contribuente)

Testo originario	Testo modificato
1. Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 52 del decreto del	1. Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 52 del decreto del

<p>Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, può chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.</p> <p>2. Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito (di cui agli articoli 5 e 5-ter), può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico.</p>	<p>Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, può chiedere all'ufficio, con apposita istanza, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.</p> <p>2. Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, ovvero atto di recupero, per i quali non si applica il contraddittorio preventivo, non preceduti da un processo verbale di constatazione definibile ai sensi dell'articolo 5-quater, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico.</p>
<p>Articolo 8 (<i>Adempimenti successivi</i>)</p>	
<p>Testo originario</p>	<p>Testo modificato</p>
<p>1. Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7.</p> <p>2. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro. L'importo della prima rata è versato entro il termine indicato nel comma 1. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.</p> <p>3. Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.</p>	<p>1. Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7.</p> <p>2. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro. L'importo della prima rata è versato entro il termine indicato nel comma 1. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.</p> <p>2-bis. Per il versamento delle somme dovute a seguito di un accertamento con adesione conseguente alla definizione di atti di recupero non è possibile avvalersi della rateazione e della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.</p> <p>3. Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio, verificato l'avvenuto pagamento, rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.</p>
<p>Articolo 11 (<i>Avvio del procedimento</i>)</p>	
<p>Testo originario</p>	<p>Testo modificato</p>

<p>1. L'ufficio invia ai soggetti obbligati un invito a comparire, nel quale sono indicati:</p> <p>a) gli elementi identificativi dell'atto, della denuncia o della dichiarazione cui si riferisce l'accertamento suscettibile di adesione;</p> <p>b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione.</p> <p>b-bis) le maggiori imposte, sanzioni e interessi dovuti;</p> <p>b-ter) i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte di cui alla lettera b-bis).</p>	<p>1. L'ufficio di iniziativa, con lo schema di provvedimento di cui all'articolo 1, comma 2-bis, ovvero su istanza del contribuente, nei casi di cui all'articolo 12, gli comunica un invito a comparire nel quale sono indicati:</p> <p>a) gli elementi identificativi dell'atto, della denuncia o della dichiarazione cui si riferisce l'accertamento suscettibile di adesione;</p> <p>b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione.</p> <p>b-bis) le maggiori imposte, sanzioni e interessi dovuti;</p> <p>b-ter) i motivi determinano le maggiori imposte di cui alla lettera b-bis).</p> <p>1-ter. Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario.</p>
<p>Articolo 12 (Istanza del contribuente)</p>	
<p>Testo originario</p>	<p>Testo modificato</p>
<p>1. Nel caso in cui sia stato notificato avviso di accertamento, non preceduto dall'invito di cui all'articolo 11, il contribuente, anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, può formulare in carta libera istanza di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico.</p>	<p>1. In caso di notifica di avviso di accertamento, ovvero di atto di recupero, per i quali non si applica il contraddittorio preventivo, il contribuente, anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la Corte di giustizia tributaria di primo grado può formulare istanza di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico.</p>

L'articolo in commento, al comma 2, lettera b) reca delle disposizioni volte a razionalizzare e omogeneizzare il procedimento di **recupero dei crediti, sia non spettanti che inesistenti, utilizzati indebitamente in compensazione**, inserendo un nuovo art. 38-bis al DPR n. 600/1973.

Si osserva, tuttavia, che, in parziale contrasto con il criterio di delega fiscale (dettato all'articolo 20, co. 1, n. 5) della Legge delega) volto a introdurre una più rigorosa distinzione normativa tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti, il nuovo art.38-bis riconduce le fattispecie a un unico procedimento accertativo, indipendentemente dalla natura del credito indebitamente utilizzato in compensazione, prevedendo:

- la possibilità di definire in via agevolata le sanzioni ai sensi degli articoli 16 e 17, D.Lgs. n. 472/1997;

- un unico periodo di decadenza, otto anni dall'utilizzo del credito, del potere di notifica dell'atto;
- il divieto di compensazione per il pagamento entro il termine di presentazione del ricorso;
- in caso di mancato pagamento entro il suddetto termine, l'iscrizione a ruolo delle somme dovute in base all'atto di recupero, anche se non definitivo, ai sensi dell'articolo 15-bis, DPR n. 602/1973;
- l'attribuzione della competenza all'emanazione degli atti, emessi prima del termine per la presentazione della dichiarazione, all'Ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del contribuente per il precedente periodo di imposta;
- l'applicazione delle disposizioni previste dal D. Lgs. n. 546/1992 per le relative controversie.

La norma dispone, altresì, l'applicazione delle suddette regole, ad eccezione di quelle relative a periodo di decadenza e competenza all'emanazione degli atti, al procedimento di recupero degli 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 merito a questa previsione va, tuttavia, considerato, oltre a quanto previsto dal citato articolo 20 della Legge delega, la più recente **evoluzione della giurisprudenza di legittimità** che, proprio in un recente arresto, peraltro conforme ad alcuni precedenti del 2021⁶, ha ribadito la netta distinzione tra le due fattispecie di compensazioni di crediti non spettanti e insistenti basata sulla sussistenza, solo nella seconda ipotesi, di una **"dimensione non reale o non vera, ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di frodolenza"**.

La norma qui in esame, invece, comporterebbe, anche per crediti non spettanti lo stesso prolungamento dei termini di decadenza e la stessa iscrizione a ruolo integrale della diversa e più grave fattispecie di credito inesistente. Si tratta di un profilo da rimeditare attentamente in considerazione del condivisibile orientamento giurisprudenziale richiamato.

Il comma 2 del nuovo articolo 38-bis, DPR n. 600 del 1973 dispone, inoltre, ai fini di una semplificazione dei rapporti tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, che con provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle Entrate si disciplini la possibilità di sottoscrizione dei **processi verbali di constatazione** redatti nel corso e al termine delle attività amministrative di controllo fiscale, anche nelle ipotesi in cui il contribuente non sia dotato di firma digitale.

Si prevede, in termini generali, un maggiore impulso all'utilizzo di posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notifiche degli atti, con effetti di semplificazione e di riduzione dei costi, anche per i contribuenti; si procede, altresì, a modificare la relativa normativa

⁶ Si vedano, Cassazione, SS.UU. sentenza n. 34419 depositata l'11 dicembre 2023 e, precedentemente, Cassazione sentenze nn. 34443, 34444 e 34445 del 16 novembre 2021, n. 7615 del 2022 del 3 marzo 2022.

introducendo il nuovo articolo 60-ter al DPR n. 600/1973 (e contestualmente abrogando il settimo comma dell'articolo 60).

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

Il comma 4 dell'articolo 1 reca la tempistica di entrata in vigore delle nuove disposizioni relative agli atti di recupero e della disciplina relativa alla sottoscrizione dei verbali. Contestualmente vengono abrogate le vigenti disposizioni relative agli atti di recupero.

I successivi commi 5 e 6 chiariscono alcuni profili temporali e applicativi: nel dettaglio, a mente del comma 5, i riferimenti normativi riportati negli atti di recupero già emessi prima dell'entrata in vigore delle norme in commento sono da intendersi effettuati al nuovo articolo 38-bis del DPR n. 600 del 1973; il comma 6 estende l'applicazione delle nuove regole di notificazione e di comunicazione al domicilio digitale (di cui all'articolo 60-ter, DPR n. 600/1973) alle cartelle di pagamento e agli atti e alle comunicazioni dell'Agente della riscossione.

Il comma 7 dell'articolo 1 prevede invece che la nuova disciplina in materia di **notificazioni** tramite PEC (prevista all'articolo 60-ter, DPR n. 600/1973 e richiamata agli articoli 26 e 26-bis del DPR n. 602/1973) si applichi agli atti e alle comunicazioni emessi a partire della data di entrata in vigore di tali norme.

Interventi sul Decreto Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 <i>Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi</i>	
Articolo 31 <i>(Attribuzioni degli uffici delle imposte)</i>	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. Gli uffici delle imposte controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti nel presente decreto e nelle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi; provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie previste nel titolo V e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente.</p> <p>2. La competenza spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata.</p>	<p>1. Gli uffici delle imposte controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti nel presente decreto e nelle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi; provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie previste nel titolo V e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente.</p> <p>2. La competenza spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata.</p>



	<p>3. Nel caso di esercizio di attività d'impresa o di arti e professioni in forma associata, di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero in caso di azienda coniugale non gestita in forma societaria, e in caso di società che optano per la trasparenza fiscale di cui agli articoli 115 e 116 del medesimo testo unico, la competenza di cui al secondo comma, spetta all'Ufficio competente all'accertamento nei confronti della società, dell'associazione o del titolare dell'azienda coniugale, con riguardo al relativo reddito di partecipazione attribuibile ai soci, agli associati o all'altro coniuge, che procede con accertamento parziale.</p>
<p>Articolo 38-bis (Atti di recupero)</p>	
	<p style="text-align: center;">Articolo aggiunto</p> <p>1. Per il recupero dei crediti non spettanti o inesistenti, l'Agenzia delle entrate applica, in deroga alle disposizioni vigenti, le seguenti:</p> <p>a) fermi restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, per la riscossione dei crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, l'Ufficio può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dagli articoli 60 e 60-ter. La disposizione del primo periodo non si applica alle attività di recupero delle somme di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 20 marzo 2002, n. 36, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 maggio 2002, n. 96, e all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27;</p> <p>b) si applicano le disposizioni di cui agli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472;</p> <p>c) l'atto di cui alla lettera a), emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo;</p>



	<p>d) il pagamento delle somme dovute deve essere effettuato per intero entro il termine per presentare ricorso senza possibilità di avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n 241. In caso di mancato pagamento entro il suddetto termine, le somme dovute in base all'atto di recupero, anche se non definitivo, sono iscritte a ruolo ai sensi dell'articolo 15-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;</p> <p>e) la competenza all'emanazione degli atti di cui alla lettera a), emessi prima del termine per la presentazione della dichiarazione, spetta all'Ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto per il precedente periodo di imposta;</p> <p>f) per le controversie relative all'atto di recupero di cui alla lettera a) si applicano le disposizioni previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546;</p> <p>g) in assenza di specifiche disposizioni, le lettere a), b), d), e f) si applicano 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. Fatti salvi i più ampi termini previsti dalla normativa vigente, l'atto di recupero deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione. La competenza all'emanazione dell'atto di recupero spetta all'Ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto al momento della commissione della violazione. In mancanza del domicilio fiscale la competenza è attribuita ad un'articolazione dell'Agenzia delle entrate individuata con provvedimento del direttore.</p> <p>2. Con provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate è disciplinata la procedura di sottoscrizione dei processi verbali redatti nel corso e al termine delle attività amministrative di controllo fiscale, anche disponendo la possibilità che i verbalizzanti possano firmare digitalmente la copia informatica del documento preventivamente sottoscritto, anche in via analogica, dal contribuente. In caso di firma analogica del documento da parte del contribuente, i verbalizzanti attestano la conformità della copia informatica al documento analogico ai sensi dell'articolo 22 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82.</p>
--	---

<i>(Notificazioni)</i>	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche:</p> <p>a) la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio;</p> <p>b) il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto;</p> <p>b-bis) se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata;</p> <p>c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario;</p> <p>d) è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate;</p> <p>e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione;</p> <p>e-bis) è facoltà del contribuente che non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio ai sensi della lettera d), o che non abbia costituito un rappresentante fiscale, comunicare al competente ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lettera</p>	<p>1. La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche:</p> <p>a) la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio;</p> <p>b) il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto;</p> <p>b-bis) se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata;</p> <p>c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario;</p> <p>d) è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate;</p> <p>e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione;</p> <p>e-bis) è facoltà del contribuente che non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio ai sensi della lettera d), o che non abbia costituito un rappresentante fiscale, comunicare al competente ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lettera</p>

<p>d), l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione degli avvisi o degli atti è eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento;</p> <p>f) le disposizioni contenute negli artt. 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano.</p> <p>2. L'elezione di domicilio ha effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento delle comunicazioni previste alla lettera d) ed alla lettera e-bis) del comma precedente.</p> <p>3. Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica, o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della dichiarazione prevista dagli articoli 35 e 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero del modello previsto per la domanda di attribuzione del numero di codice fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche non obbligati alla presentazione della dichiarazione di inizio attività IVA.</p> <p>4. Salvo quanto previsto dai commi precedenti ed in alternativa a quanto stabilito dall'articolo 142 del codice di procedura civile, la notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o a quello della sede legale estera risultante dal registro delle imprese di cui all'articolo 2188 del codice civile. In mancanza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento è effettuata all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati e nei modelli di cui al terzo comma, primo periodo. In caso di esito negativo della notificazione si applicano le disposizioni di cui al primo comma, lettera e).</p> <p>5. La notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata ai sensi del quarto comma qualora i medesimi non abbiano comunicato</p>	<p>d), l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione degli avvisi o degli atti è eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento;</p> <p>f) le disposizioni contenute negli artt. 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano.</p> <p>2. L'elezione di domicilio ha effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento delle comunicazioni previste alla lettera d) ed alla lettera e-bis) del comma precedente.</p> <p>3. Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica, o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della dichiarazione prevista dagli articoli 35 e 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero del modello previsto per la domanda di attribuzione del numero di codice fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche non obbligati alla presentazione della dichiarazione di inizio attività IVA.</p> <p>4. Salvo quanto previsto dai commi precedenti ed in alternativa a quanto stabilito dall'articolo 142 del codice di procedura civile, la notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o a quello della sede legale estera risultante dal registro delle imprese di cui all'articolo 2188 del codice civile. In mancanza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento è effettuata all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati e nei modelli di cui al terzo comma, primo periodo. In caso di esito negativo della notificazione si applicano le disposizioni di cui al primo comma, lettera e).</p> <p>5. La notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata ai sensi del quarto comma qualora i medesimi non abbiano comunicato</p>
---	---

<p>all'Agenzia delle entrate l'indirizzo della loro residenza o sede estera o del domicilio eletto per la notificazione degli atti, e le successive variazioni, con le modalità previste con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. La comunicazione e le successive variazioni hanno effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione.</p> <p>6. Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.</p> <p>7. In deroga all'articolo 149-<i>bis</i> del codice di procedura civile e alle modalità di notificazione previste dalle norme relative alle singole leggi d'imposta non compatibili con quelle di cui al presente comma, la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati alle imprese individuali o costituite in forma societaria e ai professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato può essere effettuata direttamente dal competente ufficio con le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo di posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC). All'ufficio sono consentite la consultazione telematica e l'estrazione, anche in forma massiva, di tali indirizzi. Se la casella di posta elettronica risulta satura, l'ufficio effettua un secondo tentativo di consegna decorsi almeno sette giorni dal primo invio. Se anche a seguito di tale tentativo la casella di posta elettronica risulta satura oppure se l'indirizzo di posta elettronica del destinatario non risulta valido o attivo, la notificazione deve essere eseguita mediante deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito <i>internet</i> della società InfoCamere Scpa e pubblicazione, entro il secondo giorno successivo a quello di deposito, del relativo avviso nello stesso sito, per la durata di quindici giorni; l'ufficio inoltre dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata, senza ulteriori adempimenti a proprio carico. Ai fini del rispetto dei termini di prescrizione e decadenza, la notificazione si intende comunque perfezionata per il notificante nel</p>	<p>all'Agenzia delle entrate l'indirizzo della loro residenza o sede estera o del domicilio eletto per la notificazione degli atti, e le successive variazioni, con le modalità previste con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. La comunicazione e le successive variazioni hanno effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione.</p> <p>6. Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.</p> <p style="text-align: center;">(comma abrogato)</p>
---	---

momento in cui il suo gestore della casella di posta elettronica certificata gli trasmette la ricevuta di accettazione con la relativa attestazione temporale che certifica l'avvenuta spedizione del messaggio, mentre per il destinatario si intende perfezionata alla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore della casella di posta elettronica certificata del destinatario trasmette all'ufficio o, nei casi di cui al periodo precedente, nel quindicesimo giorno successivo a quello della pubblicazione dell'avviso nel sito *internet* della società InfoCamere Scpa. Nelle more della piena operatività dell'anagrafe nazionale della popolazione residente, per i soggetti diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'INI-PEC, la notificazione può essere eseguita a coloro che ne facciano richiesta, all'indirizzo di posta elettronica certificata di cui sono intestatari, all'indirizzo di posta elettronica certificata di uno dei soggetti di cui all'articolo 12, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ovvero del coniuge, di un parente o affine entro il quarto grado di cui all'articolo 63, secondo comma, secondo periodo, del presente decreto, specificamente incaricati di ricevere le notifiche per conto degli interessati, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Nelle ipotesi di cui al periodo precedente, l'indirizzo dichiarato nella richiesta ha effetto, ai fini delle notificazioni, dal quinto giorno libero successivo a quello in cui l'ufficio attesta la ricezione della richiesta stessa. Se la casella di posta elettronica del contribuente che ha effettuato la richiesta risulta satura, l'ufficio effettua un secondo tentativo di consegna decorsi almeno sette giorni dal primo invio. Se anche a seguito di tale tentativo la casella di posta elettronica risulta satura oppure nei casi in cui l'indirizzo di posta elettronica del contribuente non risulta valido o attivo, si applicano le disposizioni in materia di notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente, comprese le disposizioni del presente articolo diverse da quelle del presente comma e quelle del codice di procedura civile dalle stesse non modificate, con esclusione dell'articolo 149-*bis* del codice di procedura civile.

Articolo 60-ter

((Notificazioni e comunicazioni al domicilio digitale))

Articolo aggiunto

1. Tutti gli atti, i provvedimenti, gli avvisi e le comunicazioni, compresi quelli che per legge devono essere notificati, possono essere inviati direttamente dal competente ufficio, con le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, anche in deroga all'articolo 149-bis del codice di procedura civile e alle modalità di notificazione previste dalle norme relative alle singole leggi d'imposta non compatibili con quelle di cui al presente articolo:

a) se destinati a pubbliche amministrazioni e a gestori di pubblici servizi, al domicilio digitale risultante dall'Indice dei domicili digitali delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi (IPA), di cui all'articolo 6-ter del decreto legislativo 7 marzo 2005 n. 82;

b) se destinati alle imprese individuali o costituite in forma societaria e a tutti i professionisti i cui indirizzi digitali sono inseriti nell'Indice nazionale dei domicili digitali delle imprese e dei professionisti (INI-PEC), di cui all'articolo 6-bis del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, al domicilio digitale risultante da tale Indice, anche nel caso in cui per lo stesso soggetto è presente un diverso indirizzo nell'Indice nazionale dei domicili digitali delle persone fisiche, dei professionisti e degli altri enti di diritto privato non tenuti all'iscrizione in albi, elenchi o registri professionali o nel registro delle imprese (INAD), di cui all'articolo 6-quater del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, ovvero nell'Indice dei domicili digitali delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi (IPA);

c) se destinati alle persone fisiche, ai professionisti e agli altri enti di diritto privato di cui all'articolo 6-quater del decreto legislativo 7 marzo 2005 n. 82 al domicilio digitale professionale risultante dall'Indice di cui all'articolo 6-quater del decreto legislativo 7 marzo 2005 n. 82 o, in mancanza, all'unico domicilio digitale ivi presente;

d) se destinati ai soggetti che hanno eletto il domicilio digitale speciale di cui al comma 5 del presente articolo, a tale domicilio speciale.

2. All' ufficio sono consentite la consultazione telematica e l'estrazione degli indirizzi di cui al comma 1.

3. Relativamente agli atti, agli avvisi e ai provvedimenti che per legge devono essere notificati, se il domicilio digitale al quale è stato

	<p>effettuato l'invio risulta saturo, l'ufficio effettua un secondo tentativo di consegna decorsi almeno sette giorni dal primo invio. Se anche a seguito del secondo tentativo, la casella di posta elettronica o il servizio di recapito certificato qualificato risultano saturi, oppure se il domicilio digitale al quale è stato effettuato l'invio non risulta valido o attivo:</p> <p>a) nei casi previsti dal comma 1, lettere a), c) e d), si applicano le disposizioni in materia di notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente, comprese le disposizioni dell'articolo 60 del presente decreto e quelle del codice di procedura civile dalle stesse non modificate, con esclusione dell'articolo 149-bis del codice di procedura civile;</p> <p>b) nel caso previsto dal comma 1, lettera b), la notificazione deve essere eseguita mediante deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito internet della società Info Camere Scpa e pubblicazione, entro il secondo giorno successivo a quello di deposito, del relativo avviso nello stesso sito, per la durata di quindici giorni; l'ufficio inoltre dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione a mezzo di lettera raccomandata, senza ulteriori adempimenti a proprio carico.</p> <p>4. Ai fini del rispetto dei termini di prescrizione e decadenza, la notificazione si intende comunque perfezionata per il notificante nel momento in cui il suo gestore della casella di posta elettronica certificata o del servizio di recapito certificato qualificato gli trasmette la ricevuta di accettazione con la relativa attestazione temporale che certifica l'avvenuta spedizione del messaggio, mentre per il destinatario si intende perfezionata alla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore della casella di posta elettronica certificata o del servizio di recapito elettronico certificato qualificato del destinatario trasmette all'ufficio o, nel caso di cui al comma 3, lettera b), nel quindicesimo giorno successivo a quello della pubblicazione dell'avviso nel sito internet della società InfoCamere Scpa.</p> <p>5. I soggetti di cui all'articolo 6-quater del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, possono eleggere il domicilio digitale speciale presso il quale ricevere sia la notificazione degli atti, degli avvisi e dei provvedimenti che per legge devono essere notificati, sia gli atti e le comunicazioni dei quali la legge non prescrive la notificazione, comunicando tale domicilio, secondo le modalità stabilite con provvedimento del</p>
--	--

	<p>direttore dell’Agenzia delle entrate. Con il medesimo provvedimento sono stabilite le modalità con le quali i soggetti di cui al periodo precedente possono confermare o revocare gli indirizzi digitali comunicati secondo le modalità stabilite dai provvedimenti del direttore dell’Agenzia delle entrate emanati nelle more della piena operatività dell’anagrafe nazionale della popolazione residente.</p> <p>6. Ai fini della notificazione e dell’invio di atti, provvedimenti, avvisi e comunicazioni, anche ai sensi dell’articolo 26 del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 settembre 2020, n. 120, l’Agenzia delle entrate provvede costantemente all’aggiornamento e al trasferimento dei domicili digitali speciali di cui al comma 5 nell’elenco dei domicili di piattaforma diversificati di cui all’articolo 5, comma 3, del decreto del Ministro per l’innovazione tecnologica e la transizione digitale 8 febbraio 2022, n. 58. Il gestore della piattaforma di cui all’articolo 26 del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 settembre 2020, n. 120, provvede costantemente all’aggiornamento e al trasferimento dei domicili digitali di piattaforma diversificati in relazione all’Agenzia delle entrate e all’Agenzia delle entrate-Riscossione, nell’elenco dei domicili digitali speciali istituito con il provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate. Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate, d’intesa con il Dipartimento per la trasformazione digitale, sono stabiliti termini e modalità dell’aggiornamento e del trasferimento delle informazioni di cui al presente comma.</p>
--	--

Interventi sul Decreto Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 <i>Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito</i>	
Articolo 26 <i>(Attribuzioni degli uffici delle imposte)</i>	
Testo originario	Testo modificato
1. La cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale; in tal caso, quando ai fini del perfezionamento della notifica sono necessarie più formalità, le stesse possono essere compiute, in	1. La cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale; in tal caso, quando ai fini del perfezionamento della notifica sono necessarie più formalità, le stesse possono essere compiute, in un

<p>un periodo di tempo non superiore a trenta giorni, da soggetti diversi tra quelli sopra indicati ciascuno dei quali certifica l'attività svolta mediante relazione datata e sottoscritta. La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, la cartella è notificata in plico chiuso e la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal secondo comma o dal portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda.173 183</p> <p>2. La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC), ovvero, per i soggetti che ne fanno richiesta, diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'INI-PEC, all'indirizzo dichiarato all'atto della richiesta. In tali casi, si applicano le disposizioni dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.</p> <p>3. Quando la notificazione della cartella di pagamento avviene mediante consegna nelle mani proprie del destinatario o di persone di famiglia o addette alla casa, all'ufficio o all'azienda, non è richiesta la sottoscrizione dell'originale da parte del consegnatario.</p> <p>4. Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del comune.</p> <p>5. Il concessionario deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione.</p> <p>6. Per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 60 del predetto decreto; per la notificazione della cartella di pagamento ai contribuenti non residenti si applicano le disposizioni di cui al quarto e quinto comma</p>	<p>periodo di tempo non superiore a trenta giorni, da soggetti diversi tra quelli sopra indicati ciascuno dei quali certifica l'attività svolta mediante relazione datata e sottoscritta. La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, la cartella è notificata in plico chiuso e la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal secondo comma o dal portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda.</p> <p>2. La notifica della cartella può essere eseguita con le modalità e ai domicili digitali stabiliti dall'articolo 60-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.</p> <p>3. Quando la notificazione della cartella di pagamento avviene mediante consegna nelle mani proprie del destinatario o di persone di famiglia o addette alla casa, all'ufficio o all'azienda, non è richiesta la sottoscrizione dell'originale da parte del consegnatario.</p> <p>4. Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del comune.</p> <p>5. Il concessionario deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione.</p> <p>6. Per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 60 del predetto decreto; per la notificazione della cartella di pagamento ai contribuenti non residenti si applicano le disposizioni di cui al quarto e quinto comma</p>
--	---

dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.	
Art. 26-bis (Comunicazioni al domicilio digitale)	
	<p style="text-align: center;">Articolo aggiunto</p> <p>1. Gli atti e le comunicazioni dell'agente della riscossione dei quali la legge non prescrive la notificazione possono essere portati a conoscenza dei destinatari con le modalità e ai domicilia digitali stabiliti dall'articolo 60-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.</p>

Articolo 2 – Razionalizzazione e riordino delle disposizioni normative in materia di attività di analisi del rischio

L'articolo 2, comma 1 detta una serie di definizioni collegate al **rischio fiscale**.

Come specificato nella relazione illustrativa, negli ultimi anni, in linea con gli standard internazionali, sono state introdotte, anche nel nostro Paese, una serie di misure volte a potenziare la base informativa a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per l'effettuazione delle attività di analisi del rischio finalizzate alla prevenzione e al contrasto dell'evasione fiscale, della frode fiscale e dell'abuso del diritto in materia tributaria, nonché a stimolare l'adempimento spontaneo dei contribuenti.

Tale patrimonio informativo, per essere correttamente valorizzato ed efficacemente utilizzato, richiede strumenti e tecniche di analisi sempre più evoluti e, conseguentemente, continui investimenti, in termini di specializzazione delle risorse umane e innovazione tecnologica, così da riuscire a trasformare i dati in informazioni e le informazioni in conoscenza.

La "novità" è costituita dall'utilizzo di soluzioni di **intelligenza artificiale** e *machine learning*.

Tuttavia, la RI specifica che la possibilità di utilizzare l'intelligenza artificiale, pur essendo già prevista dal Regolamento privacy - in particolare nelle parti in cui si discorre di profilazione - non risulta ancora espressamente contemplata da una norma definitoria nazionale.

Il successivo comma 2 specifica che i risultati dell'analisi del rischio, oltre che per le finalità di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, alla frode fiscale e all'abuso del diritto in materia tributaria, nonché di stimolo dell'adempimento spontaneo, possono essere utilizzati anche per lo svolgimento di controlli preventivi.

Il comma 3 dispone che l'Agenzia delle Entrate possa utilizzare tutte le informazioni presenti nelle **banche dati** di cui dispone, ivi comprese quelle presenti nell'Archivio dei rapporti finanziari e quelle relative alle fatture elettroniche, (memorizzate ai sensi dell'articolo 1,

comma 5-bis, del D. Lgs. n. 127/2015, recante norme sulla trasmissione telematica delle operazioni IVA), anche tramite interconnessione tra loro e con quelle di archivi e registri pubblici, ovvero pubblicamente disponibili.

Il comma 4 (valorizzando le modifiche apportate all'articolo 2-undecies del D. Lgs. n. 196 del 2003 ad opera dell'articolo 1, comma 681, della Legge n. 160 del 2019) prevede la possibilità di limitare, con esclusivo riferimento alle attività di analisi del rischio condotte dall'Agenzia delle Entrate, d'intesa con il Dipartimento delle finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze (di seguito più brevemente MEF), i diritti degli interessati dal Regolamento (UE) n. 2016/679, affidando ad un regolamento del MEF la disciplina di dettaglio e, in particolare, l'individuazione delle misure adeguate a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati. Andrà attentamente valutata l'individuazione di tale disciplina di dettaglio.

Le nuove regole di utilizzo dei dati presenti nelle banche dati (definite dai commi 3 e 4) sono applicate anche nello svolgimento delle funzioni di polizia economica e finanziaria e le attività di analisi del rischio e di controllo a fini fiscali esercitabili dalla Guardia di Finanza grazie ai dati contenuti nelle fatture elettroniche e conservati fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento (ex articolo 1, comma 5-bis, del D. Lgs. n. 127 del 2015) (comma 7).

I commi 5 e 6 dettano disposizioni di coordinamento ai fini delle imposte dirette e dell'IVA.

Il comma 8 prevede che anche la Guardia di Finanza, al pari dell'Agenzia delle Entrate, possa utilizzare i dati contenuti nell'archivio dei rapporti finanziari avvalendosi delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui dispone per le sopracitate finalità di polizia economica e finanziaria e di controllo (di cui all'articolo 1, comma 5-bis, del D. Lgs. n. 127 del 2015).

Ai sensi del comma 9, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza, per le finalità di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, alla frode fiscale e all'abuso del diritto in materia tributaria, possono, compatibilmente con le vigenti disposizioni in tema di trattamento di dati personali, di riservatezza o di segretezza, mediante la stipula di protocolli d'intesa, condividere tutte le informazioni e le risorse informatiche di cui dispongono, salvo le informazioni soggette alla disciplina di cui al decreto legislativo 18 maggio 2018, n. 51, anche tramite la costituzione, conformemente ai rispettivi ordinamenti, di unità integrate di analisi del rischio.

Infine, il comma 10 dispone che non possono derivare maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Articolo 3 – Introduzione di specifiche forme di cooperazione tra le amministrazioni nazionali ed estere e riordino delle forme di cooperazione esistenti

La disposizione in esame recepisce il criterio di delega espresso nell'articolo 17, comma 1, lett. d), della Legge Delega, volto ad introdurre specifiche forme di **cooperazione tra le amministrazioni**, nazionali ed estere, che controllano il corretto adempimento degli obblighi tributari e previdenziali.

La relazione illustrativa precisa, al riguardo, che l'articolo 3 introduce nuove forme di cooperazione amministrativa tra gli Stati, rendendo l'ordinamento italiano maggiormente aderente alle più recenti modifiche della Direttiva 2011/16/UE (c.d. "*Directive on Administrative Cooperation – DAC 1*")⁷. Inoltre, viene resa più organica la disciplina delle attività di cooperazione amministrativa con gli altri Stati membri dell'Unione Europea e con Stati terzi, ove sussistano accordi internazionali.

In primo luogo, difatti, vengono sostituiti gli articoli 31-*bis* e 31-*bis.1* del DPR n. 600/1973. Più in dettaglio, il nuovo articolo 31-*bis* disciplina lo **scambio di informazioni su richiesta**, sia rispetto a **Stati appartenenti all'Unione Europea** che a **Stati terzi con cui sia in vigore un trattato** che prevede lo scambio di informazioni⁸. Si tratta evidentemente di un'apertura condivisibile. Le informazioni oggetto di scambio riguardano il corretto accertamento delle imposte di qualsiasi tipo riscosse da o per conto dell'Amministrazione finanziaria. Come già stabilito nella versione corrente dell'articolo 31-*bis*, comma 4, le informazioni non sono trasmesse quando possono rivelare un segreto commerciale, industriale o professionale, un processo commerciale o un'informazione la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico. Permane altresì la clausola di "reciprocità" per cui la trasmissione delle informazioni può essere rifiutata quando l'autorità competente dello Stato membro⁹ richiedente, per motivi di fatto o di diritto, non è in grado di fornire lo stesso tipo di informazioni.

Il successivo articolo 31-*bis.1*, nella sua nuova versione, al primo comma riproduce esattamente il criterio di delega di cui all'articolo 17, comma 1, lett. d), della Legge Delega, stabilendo che l'Amministrazione finanziaria si avvale di strumenti di cooperazione amministrativa avanzata con le amministrazioni estere. Tali strumenti sono disciplinati dai nuovi articoli da 31-*bis.2* a 31-*bis.4*.

L'articolo 31-*bis.2* regola la **presenza dei funzionari di Amministrazioni fiscali estere nel territorio italiano**, replicando, in parte, le previsioni già contenute nell'attuale comma 7 dell'articolo 31-*bis*. La nuova norma attribuisce espressamente all'Amministrazione finanziaria il potere di autorizzare la presenza nel territorio dello Stato

⁷ Modifiche introdotte dalla Direttiva (UE) 2021/514 (c.d. DAC 7).

⁸ Il riferimento alle giurisdizioni terze costituisce una novità rispetto alla formulazione attualmente vigente.

⁹ Il riferimento invariato a "Stato membro" non sembra coerente con l'ampliamento dell'ambito soggettivo della disciplina anche alle giurisdizioni terze.

di funzionari delle amministrazioni fiscali di altri Stati membri UE o di giurisdizioni terze con cui sia in vigore un trattato che lo consenta.

Il successivo articolo 31-*bis*.3 riproduce la disciplina sui **controlli simultanei** operati dall'Amministrazione finanziaria italiana e da quelle straniere, già prevista dai commi 8, 9, 10 e 11 dell'articolo 31-*bis* del DPR n. 600/1973, estendendone l'ambito operativo ai controlli effettuati con giurisdizioni terze, in applicazione di un trattato che lo consenta.

In materia di **verifiche congiunte**, l'articolo 31-*bis*.4 recepisce le medesime disposizioni attualmente previste dall'articolo 31-*bis*.1, con alcune modifiche. Innanzitutto, non si fa più riferimento alla facoltà dei funzionari stranieri di "interrogare" i soggetti interessati, ma di "chiedere dati e informazioni". Viene stabilita poi espressamente la possibilità per l'Amministrazione finanziaria, ferma la competenza del Ministero degli affari esteri e della cooperazione internazionale, di concludere specifiche intese per attivare controlli congiunti con le amministrazioni finanziarie di giurisdizioni terze, ove previsto dai trattati.

Non sono previsti nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica in attuazione delle norme in esame.

Articolo 4 – Prevenzione e contrasto dei fenomeni evasivi e fraudolenti in ambito IVA

In ambito IVA cambiano le regole per i soggetti non residenti nel territorio dello Stato che effettuano operazioni in Italia tramite un **rappresentante fiscale**, con specifico riguardo all'iscrizione nella banca dati dei soggetti abilitati ad effettuare operazioni intracomunitarie (c.d. VIES).

Si rammenta che il rappresentante fiscale di un soggetto non residente, è una figura che consente di adempiere a taluni adempimenti IVA nel territorio dello Stato senza dover necessariamente aprire una posizione IVA italiana. Si tratta di un'identificazione "c.d. leggera" che offre flessibilità all'operatore estero ma che, naturalmente, non ha diritti e doveri equiparati ad un soggetto passivo IVA italiano.

Tuttavia, al fine di evitare abusi nell'utilizzo di tale identificazione e ridurre le frodi IVA correlate alle operazioni intracomunitarie, il Decreto in commento introduce nuovi obblighi, sia a carico dell'operatore estero, sia a carico del rappresentante fiscale nominato. Nello specifico, l'operatore estero potrà effettuare operazioni intracomunitarie da e verso l'Italia, tramite rappresentante fiscale, solamente previo rilascio di apposita garanzia. Mentre il rappresentante fiscale che, in fase di presentazione della dichiarazione di inizio o modifica attività, chiede l'iscrizione al VIES, avrà la responsabilità di verificare la completezza della documentazione presentata dal soggetto estero e garantire che corrisponda con le informazioni da lui conosciute. Si tratta di una responsabilità concreta che, in caso di mancato rispetto, comporterà l'applicazione di una sanzione amministrativa pari a 3.000 euro, senza applicazione del cumulo giuridico.

Le regole per il rilascio della garanzia, nonché i termini e modalità di intervento per la verifica dei nuovi adempimenti, dovranno essere individuati mediante decreto del MEF da attuarsi anche sulla base di specifici accordi operativi stipulati tra Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza.

Inoltre, sempre al fine di rinforzare l'attendibilità della figura del rappresentate fiscale, si introduce, per quest'ultimo, l'obbligo di essere in possesso di taluni requisiti soggettivi, ossia: di non aver riportato condanne o sentenze per reati finanziari; non aver procedimenti penali pendenti nella fase del giudizio per reati finanziari; non aver commesso violazioni gravi e ripetute alle disposizioni in materia contributiva e tributaria; non aver pendenti le condanne penali che precludono l'elezione a cariche pubbliche o sociali indicate all'articolo 15, comma 1, della Legge 19 marzo 1990, n. 55. Laddove il rappresentante fiscale nominato sia una persona giuridica, tali requisiti devono essere posseduti dal rappresentante legale dell'ente.

Concordato preventivo biennale

Articoli 5-9 – Disposizioni generali

Al fine di razionalizzare gli obblighi dichiarativi e di favorire l'adempimento spontaneo dei **soggetti di minori dimensioni** (sia persone fisiche, società di persone o associazioni professionale, società di capitali) titolari di reddito di impresa o di redditi di lavoro autonomo, si introduce una "nuova" procedura di definizione preventiva del reddito imponibile (denominata "concordato preventivo biennale") da conseguire per due annualità successive (articolo 6).

In realtà, non si può parlare di un istituto del tutto sconosciuto nel nostro ordinamento tributario perché già nell'ambito della riforma fiscale del 2004 (articolo 3 della legge delega 7 aprile 2003) si prospettava l'introduzione a regime di un concordato triennale preventivo, salvo poi optare in via definitiva per un regime "sperimentale" di concordato, rimasto in vigore per le sole annualità 2003 e 2004 (articolo 33, DL 30 settembre 2003, n. 269)¹⁰.

La sostanziale differenza della procedura accertativa delineata con l'attuale riforma fiscale rispetto alla precedente esperienza è data dalla concreta esclusione da imposizione dei maggiori redditi effettivi rispetto a quelli concordati, mentre nel regime precedente si

¹⁰ Per completezza, il regime sperimentale di concordato preventivo del 2003 non ebbe molto successo interessando circa 250 mila contribuenti e incassando circa 57,5 milioni di euro rispetto ai 3,58 miliardi di euro stimati.

riconosceva al contribuente aderente unicamente una tassazione agevolata sul differenziale¹¹.

Risulta confermato l'ambito soggettivo del concordato preventivo circoscritto ai soli contribuenti di minori dimensioni che:

- applicano gli **Indici sintetici di affidabilità fiscale o ISA**; si tratta dei soggetti IVA con un ammontare annuo di ricavi dichiarati¹² o di compensi¹³ non superiore a **5.164.569 euro**;
- aderiscono al **regime forfetario**¹⁴ (limite di compensi non superiore a **85.000 euro**).

Come emerge dalla Relazione tecnica la platea complessiva dei soggetti interessati dal concordato preventivo è pari a circa 4,1 milioni di contribuenti (2,4 milioni soggetti agli ISA e circa 1,7 milioni di soggetti "forfetari).

Il contribuente che aderisce alla proposta di concordato formulata dall'Agenzia delle Entrate – sulla base sia dei dati comunicati dai contribuenti, sia delle informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria – calolerà le imposte sui redditi ed IRAP dovute per il biennio oggetto di concordato sui redditi concordati, mentre l'eventuale eccedenza di reddito, o valore della produzione netta, effettivamente conseguito non sarà fiscalmente rilevante.

Per i periodi oggetto di accertamento il contribuente non sarà assoggettato ai controlli analitici o induttivi di cui all'articolo 39 DPR n. 600/1973, salvo che in esito all'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria ricorrano cause di decadenza.

Per il perfezionamento del procedimento di concordato sono previste le seguenti scadenze (articolo 9):

- entro il 15 marzo del primo anno di applicazione del biennio da concordare (1° aprile 2024 nel primo anno di applicazione) l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione i programmi informatici necessari alla acquisizione dei dati comunicati dai contribuenti. Con separato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno individuati le modalità ed i dati da comunicare (articolo 8);
- entro il 20 giugno (21 luglio nel primo anno di applicazione) il contribuente comunicherà all'Agenzia i dati sui quali la stessa, unicamente a quelli già in suo possesso, formulerà la proposta di concordato;
- entro il quinto giorno successivo all'invio dei predetti dati da parte del contribuente, l'Agenzia delle Entrate elabora e comunica la proposta di concordato;

¹¹ Per i periodi di imposta oggetto di concordato, il reddito eccedente il livello minimo concordato era soggetto ad una aliquota agevolata del 23 per cento nei confronti dei soggetti IRPEF (ovvero del 33 per cento nei confronti dei soggetti IRES).

¹² Art. 85, comma 1, del TUIR con esclusione di quelli di cui alle lettere c), d) ed e).

¹³ Art. 54, comma 1 del TUIR.

¹⁴ Articolo 11, commi da 54 e 89 della Legge n. 190 del 23 dicembre 2014 e successive modifiche.

- entro il 30 giugno (31 luglio nel primo anno di applicazione), a prescindere dalla data di formulazione della proposta di concordato da parte dell'Agenzia delle Entrate il contribuente dovrà comunicare la sua eventuale adesione alla proposta.

Tale tempistica risulta particolarmente stringente¹⁵, come evidenziato dalla stessa Commissione VI Finanze nel suo parere rilasciato il 21 dicembre 2023. Ciò renderà pressoché impossibile qualsiasi procedura di confronto preventivo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria sulla correttezza dei dati e delle informazioni sulla base dei quali viene elaborata la proposta di concordato (confronto, peraltro, non previsto in via obbligatoria nel Decreto¹⁶). Ciò preclude al contribuente qualsiasi possibilità di segnalare all'Agenzia delle Entrate eventuali anomalie che possano incidere sul punteggio di affidabilità fiscale.

Peraltro, sarebbe opportuno una conferma sulla possibilità, per i soggetti già tenuti all'invio della modulistica ISA nell'ambito degli ordinari adempimenti dichiarativi, di limitarsi a trasmettere tali informazioni all'Agenzia delle Entrate ai fini della formulazione della proposta di concordato, senza introdurre complessi ed onerosi adempimenti aggiuntivi.

Articoli 10-22 – Regole per contribuenti per i quali si applicano gli Indici sintetici di affidabilità fiscale.

I soggetti che applicano gli indici di affidabilità sintetica (ISA) possono accedere al concordato preventivo biennale se, con riferimento al periodo di imposta precedente al biennio oggetto di concordato, presentano le seguenti condizioni (articolo 10):

- un punteggio di affidabilità fiscale pare almeno ad 8 (ricordiamo che gli ISA forniscono un punteggio di affidabilità fiscale tra 1 e 10)¹⁷;
- non hanno debiti tributari o hanno estinto entro il termine per l'adesione alla proposta di concordato debiti di importo pari o superiore a 5.000 euro per tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate o hanno contributi previdenziali accertati con sentenza irrevocabile o con atti non impugnabili. Non concorrono al citato limite i debiti oggetto di provvedimenti di sospensione oppure di rateazione, sino a decadenza dei relativi benefici.

Nella relazione illustrativa si fornisce la nozione di "*tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate*", che sostanzialmente coincide con quella già adottata per la definizione di

¹⁵ A titolo esemplificativo, in caso di invio all'Agenzia delle Entrate dei dati utili alla elaborazione della proposta entro il 21 luglio il contribuente potrebbe avere solo 5 giorni per accettare la proposta notificata entro il 26 luglio 2024.

¹⁶ Resta da chiarire, altresì, la possibilità per il contribuente di invocare il principio del contraddittorio preventivo stabilito nello Statuto del contribuente rivisto dal DLGS n. 219/2023 anche con riferimento all'istituto del concordato preventivo biennale.

¹⁷ Da chiarire se tale punteggio minimo debba essere mantenuto per entrambe le annualità oggetto di concordato preventivo oppure se sia sufficiente verificarlo solo al momento di accesso all'istituto.

violazione fiscale nel nuovo Codice dei contratti pubblici (Decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, articolo 95 e relativo allegato II.10).

Si intendono con tale definizione i debiti derivanti:

- dalla notifica di atti impositivi, conseguenti ad attività di controllo degli uffici;
- dalla notifica di atti impositivi, conseguenti ad attività di liquidazione degli uffici;
- dalla notifica di cartelle di pagamento concernenti pretese tributarie, oggetto di comunicazioni di irregolarità emesse a seguito di controllo automatizzato o formale della dichiarazione¹⁸.

Non possono, invece, accedere i soggetti che si trovano anche solo in una delle seguenti condizioni (articolo 11):

- non hanno presentato la dichiarazione dei redditi relativa ad almeno uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato, qualora vi sia l'obbligo di presentarla;
- hanno una condanna per uno dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto¹⁹, per falsa comunicazione sociali²⁰, per riciclaggio, per impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita e autoriciclaggio²¹ commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato.

Sul punto, sarebbe opportuno precisare se la condanna debba intendersi come condanna definitiva o meno.

Ulteriore punto su cui sarebbe necessaria una conferma nel testo definitivo del Decreto riguarda la possibile adesione al regime di concordato preventivo per i soggetti: i) che presentano cause di esclusione dagli ISA; ii) che determinano in via forfetaria il reddito d'impresa, per le attività connesse eccedenti i limiti del reddito agrario; iii) inclusi nel regime di consolidato fiscale; iv) società di comodo.

Merita osservare che in relazione alle suddette condizioni di accesso la VI Commissione Finanze, nel suo parere rilasciato lo scorso 21 dicembre, propone di ridurre il punteggio minimo di affidabilità fiscale per ampliare l'ambito soggettivo del concordato preventivo.

Il contribuente che accetta la proposta di concordato preventivo è tenuto:

- a dichiarare gli importi concordati nella dichiarazione dei redditi e nella dichiarazione IRAP relativa agli anni oggetto di concordato e al versamento delle somme concordate. In caso di mancato versamento, l'Agenzia delle Entrate comunica al contribuente l'iscrizione a ruolo delle suddette somme (articolo 12);

¹⁸ Articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

¹⁹ DLGS n. 74/2000.

²⁰ Articolo 2621 del codice civile.

²¹ Articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter 1 del Codice penale.

- agli ordinari obblighi contabili e dichiarativi;
- alla comunicazione dei dati mediante la presentazione dei modelli per l'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale²² (articolo 13).

Alla scadenza del biennio, se sussistono le precedenti condizioni, l'Agenzia delle Entrate presenta una nuova proposta di concordato per il biennio successivo, secondo la modalità individuata dal decreto in commento (vedi articolo 9), cui il contribuente può aderire entro la scadenza del termine per il versamento del saldo e primo acconto delle imposte sui redditi. Il contribuente potrà, altresì, presentare nuovi componenti positivi che potranno migliorare il punteggio di affidabilità e che comporteranno un corrispondente maggior reddito, una maggiore IRAP e maggiore volume d'affari ai fini IVA, che dovranno essere calcolati e versati secondo le modalità ordinariamente previste per tali soggetti²³ (articolo 14).

Per i lavoratori autonomi, il reddito di riferimento (calcolato nel rispetto dell'articolo 54, comma 1 del TUIR²⁴) dovrà essere calcolato senza considerare i valori relativi a:

- plusvalenze e minusvalenze²⁵;
- redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in società di persone, associazioni.

Il saldo netto tra plusvalenze e minusvalenze determina una corrispondente variazione del reddito concordato, ferma restando la dichiarazione di un reddito minimo di 2.000 euro. Nel caso di società semplici e di soggetti ad esse equiparati²⁶, il limite di euro 2.000 è ripartito tra i soci o associati secondo le rispettive quote di partecipazione (articolo 15).

Mentre per le società e per le imprese minori il reddito d'impresa (calcolato rispettivamente nel rispetto delle disposizioni di cui alla sezione I del capo II del titolo II e dell'articolo 66 del TUIR) si ottiene senza considerare i valori relativi a:

- plusvalenze realizzate e sopravvenienze attive, minusvalenze e sopravvenienze passive;
- redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in società di persone, associazioni, di un Gruppo europeo di interesse economico GEIE, oppure in società ed enti²⁷.

Il saldo netto dei valori sopraelencati determina una corrispondente variazione del reddito concordato, calcolata in base ai meccanismi delle singole disposizioni, così come le perdite fiscali riducono il reddito determinato in applicazione della normativa di riferimento²⁸. Anche

²² Articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

²³ Commi 9 e 10 dell'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

²⁴ Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

²⁵ Commi 1-bis e 1-bis.1 dell'articolo 54, TUIR.

²⁶ Articolo 5, TUIR.

²⁷ Articoli 73, TUIR.

²⁸ Articoli 8 e 84, TUIR.

in questo caso, il reddito assoggettato a imposizione non può essere inferiore a 2.000 euro e per le società in nome collettivo e società in accomandita semplici e di soggetti ad esse equiparati²⁹ e altri soggetti³⁰ il limite di 2.000 euro è ripartito tra i soci o associati secondo le rispettive quote di partecipazione (articolo 16).

Regole simili sono state disposte per il calcolo del valore della produzione netta rilevante ai fini IRAP³¹ proposto al contribuente ai fini del concordato, che è individuato senza considerare le plusvalenze e le sopravvenienze attive, nonché le minusvalenze e sopravvenienze passive. Il saldo netto tra le citate voci determina una corrispondente variazione del valore della produzione netta concordata, ferma restando la dichiarazione di un valore minimo di 2.000 euro (articolo 17).

Con riguardo alle regole di calcolo dell'IVA, l'adesione al concordato non produce alcun effetto, pertanto, l'imposta sarà calcolata applicando le regole ordinarie (articolo 18).

Come detto in premessa durante il periodo di adesione al concordato, eventuali maggiori o minori importi effettivi del reddito o del valore della produzione netta non rilevano ai fini della determinazione delle imposte e dei contributi dovuti (articolo 19); tuttavia, resta possibile per il contribuente versare maggiori contributi, calcolandoli sul reddito effettivo invece che sul concordato. Tale disposizione, sicuramente positiva, comporterà però maggiori adempimenti per il contribuente che dovrà procedere ad una doppia liquidazione in relazione agli obblighi fiscali (sulla base del reddito concordato) e previdenziale (sulla base del reddito effettivo). Ciò sarà complicato dal fatto che il reddito concordato non dovrebbe avere rilevanza ai fini dell'accesso a prestazioni assistenziali determinato sulla base dell'ISEE (che dovrebbe essere calcolato sul reddito effettivo sebbene si attendano chiarimenti ufficiali sul punto).

In via eccezionale, ossia in specifici casi che dovranno essere individuati con decreto del MEF, il concordato cessa di produrre effetti se il reddito o il valore della produzione netta effettivi sono inferiori di almeno il 60 per cento rispetto ai valori concordati. Durante l'anno d'imposta in cui si registrano tali minori valori, sarà possibile, pertanto, versare le imposte e i contributi in base ai valori effettivi.

Si ritiene si tratti di una previsione condivisibile, che tutela il contribuente che si trova a registrare un andamento sensibilmente peggiore rispetto alle aspettative (evidentemente non dipendente dalla sua volontà). Resta, tuttavia, da capire quali saranno i "casi eccezionali" - da individuare con un apposito decreto del MEF - che consentiranno la cessazione anticipata del concordato, nell'auspicio che, tale elencazione, non riduca il raggio di applicazione della presente disposizione a casi residuali. In questo senso potrebbe essere utile prendere quale riferimento le cause individuate in passato con riferimento agli

²⁹ Articolo 5, TUIR.

³⁰ Articolo 115 e 116, TUIR.

³¹ Applicando la disciplina di riferimento ex articoli 5, 5-bis e 8 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

studi di settore che giustificavano il mancato conseguimento dei ricavi di “congruità” (es. perdita della commessa verso cliente principale).³²

Quale ulteriore incentivo per l’adesione al concordato, al contribuente sono riconosciuti specifici benefici richiamati dalla disciplina sugli indici sintetici di affidabilità per i soggetti che hanno un elevato livello³³ (articolo 19). Si tratta in particolare dei seguenti benefici:

- a) l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all'imposta sul valore aggiunto e per un importo non superiore a venti euro annui relativamente alle imposte dirette e all'imposta regionale sulle attività produttive;
- b) l'esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi IVA per un importo non superiore a 50.000 euro annui;
- c) l'esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative;
- d) l'esclusione degli accertamenti presuntivi;
- e) l'anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento con riferimento al reddito di impresa e di lavoro autonomo;
- f) l'esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo.

Merita osservare che, in base alla previgente normativa, tali benefici erano graduati a fronte di soglie di punteggio di affidabilità crescenti³⁴ (a partire dal punteggio minimo di 8 per arrivare a 9 in alcuni casi), mentre per effetto del nuovo concordato per fruirne sarà sufficiente raggiungere un punteggio non inferiore ad 8.

Infine, si precisa che anche gli importi degli acconti sulle imposte sui redditi e IRAP saranno calcolati sui valori concordati, non sui valori effettivi (articolo 20).

Oltre che nei descritti “casi eccezionali”, che saranno individuati da decreto ministeriale, il concordato cessa di avere efficacia nel caso di (articolo 21):

- modifica dell'attività svolta nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso, salvo per le nuove attività per le quali si applica il medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale;
- cessazione dell'attività.

Il contribuente decade dal concordato preventivo, che non produrrà alcun effetto per entrambi i periodi di imposta, nei casi in cui (articolo 22):

³² Si rinvia, a titolo esemplificativo e non esaustivo, alle cause individuate nelle circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 31/E e 38/E del 2007 e nel comunicato stampa del 28 giugno 2007.

³³ Articolo 9-bis, comma 11, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96

³⁴ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 aprile 2023.

- a seguito di accertamento risultino attività non dichiarate o l'inesistenza o l'indeducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30 per cento dei ricavi dichiarati, ovvero risultano commesse altre violazioni di non lieve entità³⁵;
- a seguito di modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi i dati e le informazioni dichiarate dal contribuente, determinano una quantificazione diversa dei redditi o del valore della produzione netta rispetto a quelli in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato;
- ricorre una delle ipotesi di esclusione (articolo 11) oppure vengono meno i requisiti di accesso (articolo 10, comma 2, lettera b));
- è omesso il versamento delle imposte relative ai redditi e al valore della produzione netta dovute a seguito della adesione al concordato preventivo biennale.

Per quest'ultimo caso di violazione e per talune violazioni di non lieve entità³⁶ il concordato non decade se il contribuente regolarizza la propria posizione mediante ravvedimento operoso³⁷, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento (articolo 22).

Articoli 23 - 33 – Regole per i contribuenti che aderiscono al regime forfetario

Gli articoli da 23 a 33 consentono e disciplinano l'accesso al concordato preventivo biennale da parte dei contribuenti che aderiscono al **regime forfetario**³⁸.

Merita ricordare che i contribuenti soggetti a tale regime (che costituisce il regime naturale salvo opzione per la tassazione ordinaria) applicano l'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle

³⁵ Sono non di lieve entità:

- a) le violazioni constatate che integrano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, relativamente ai periodi di imposta oggetto del concordato e ai tre precedenti all'ammissione all'istituto;
- b) la comunicazione inesatta o incompleta dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indici di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, in misura tale da determinare un minor reddito o valore netto della produzione oggetto del concordato per un importo superiore al 30 per cento;
- c) le violazioni, relative agli anni oggetto del concordato, di cui:
 1. agli articoli 1, comma 1, 2, comma 1, e 5, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;
 2. all'articolo 6, commi 2-bis e 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, contestate in numero pari o superiore a tre, commesse in giorni diversi;
 3. all'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;
 4. all'articolo 11, commi 5 e 5-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, nonché all'articolo 2 della legge 26 gennaio 1983, n. 18.

³⁶ Comma 2, lettere a), b) e c), numero 1) dell'articolo 22 del provvedimento in commento.

³⁷ Articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

³⁸ Disciplinato dall'articolo 1, commi da 54 a 89, della L. 23 dicembre 2014, n. 190.

relative addizionali locali³⁹ con aliquota del 15 per cento su un reddito imponibile determinato forfaitariamente, applicando all'ammontare dei ricavi/compensi percepiti nell'anno determinati coefficienti di redditività, diversificati per categorie di attività in base alla classificazione ATECO 2007 (es. 78 per cento per le attività professionali)⁴⁰.

A tale riguardo, sono espressamente esclusi (articolo 24) dal concordato i contribuenti che hanno iniziato la loro attività nel periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta e i contribuenti che non posseggono i requisiti in materia di debiti tributari di cui al precedente articolo 10, comma 2, lettera b)⁴¹, o per i quali trovi applicazione una delle cause di esclusione per violazioni fiscali di cui al precedente articolo 11⁴².

Dalla accettazione da parte del contribuente della proposta elaborata dall'Agenzia delle Entrate deriva l'obbligo per il medesimo di dichiarare gli importi concordati nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta oggetto di concordato e sui quali applicherà il prelievo sostitutivo (articolo 25).

Merita osservare che per i contribuenti forfaitari non è previsto alcun obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate di dati utili alla elaborazione della proposta di concordato.

In caso di mancato rispetto degli impegni assunti con il concordato, l'Agenzia delle Entrate, previa comunicazione al contribuente, iscrive a ruolo le somme non versate relative alle imposte sui redditi oggetto di concordato. La relazione illustrativa chiarisce che l'Agenzia delle Entrate non procede alla iscrizione a ruolo nel caso in cui il contribuente abbia regolarizzato la propria posizione mediante ravvedimento operoso ex articolo 13, D. Lgs. n. 472/1997.

L'articolo 26 precisa che l'accesso al concordato preventivo biennale non fa venir meno gli obblighi previsti dalla disciplina del regime forfaitario per i contribuenti.

Decorsi i due anni oggetto di concordato, in assenza di alcuna delle cause di esclusione di cui all'articolo 24 sopra menzionato, l'Agenzia delle Entrate formula una nuova proposta di

³⁹ L'IRAP non è più dovuta dal 2022 per le persone fisiche titolari di partita IVA (imprese individuali e lavoratori autonomi) per effetto delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2022.

⁴⁰ Si osserva che l'estensione del concordato preventivo ai soggetti in regime forfaitario costituisce una novità rispetto alle prime versioni del Decreto e richiede qualche riflessione poiché, al fine di incentivare tali soggetti ad aderire alla proposta di concordato preventivo sarebbe necessario che i redditi proposti dall'Agenzia delle Entrate per il biennio fossero inferiori ai redditi forfaitari e ciò potrebbe pregiudicare le maggiori entrate ascritte al regime forfaitario stesso.

⁴¹ Si tratta dei contribuenti che non hanno debiti tributari ovvero, nel rispetto dei termini, hanno estinto quelli che tra essi sono d'importo complessivamente pari o superiori a 5.000 euro per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, compresi interessi e sanzioni, ovvero per contributi previdenziali definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione.

⁴² Si tratta di contribuenti che non hanno presentato la dichiarazione dei redditi relativa ad almeno uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato, qualora vi sia l'obbligo di presentarla.

concordato biennale per il biennio successivo, cui il contribuente può aderire entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi e dell'IRAP (articolo 27).

I contribuenti aderenti al regime forfetario aderenti al regime di concordato preventivo biennale determinano il reddito di impresa o di lavoro autonomo secondo le modalità di cui al precedente articolo 9, cui si rimanda, ferma restando la dichiarazione di un reddito minimo di 2.000 euro (articolo 28). L'adesione al concordato, tuttavia, non produce effetti ai fini IVA; pertanto, si applicano le regole IVA previste per i contribuenti in regime forfetario (articolo 29).

Un aspetto degno di nota riguarda la rilevanza delle basi imponibili concordate rispetto alle regole del regime forfetario.

L'articolo 30, infatti, stabilisce che gli eventuali maggiori o minori redditi determinati in base alle regole del regime forfetario, rispetto agli importi concordati, non rilevano; tuttavia, laddove sussistano circostanze eccezionali, individuate da un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che generino minori redditi ordinariamente determinati eccedenti il 60 per cento rispetto a quelli concordati, il concordato preventivo biennale cessa di produrre effetti a decorrere dal periodo d'imposta in cui si verifica tale differenza. Dalla lettura della norma sembra evincersi, dunque, che, qualora l'eccedenza tra il reddito concordato e quello ordinariamente determinato non superi il 60 per cento, il contribuente debba continuare a considerare il reddito concordato, ancorché sussistano le circostanze eccezionali individuate con decreto ministeriale.

Il concordato preventivo biennale cessa di produrre effetti a partire dal periodo d'imposta in cui si verifichi una delle seguenti due ipotesi (articolo 32):

- a) modifica dell'attività svolta nel biennio oggetto di concordato rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente tale biennio, salvo che dette attività appartengano a gruppi di settore con i medesimi coefficienti di redditività;
- b) cessazione dell'attività.

Inoltre, il concordato non produce effetti per entrambi i periodi d'imposta compresi nel biennio interessato qualora si verifichi una delle condizioni di cui al precedente articolo 22, cui si rinvia (articolo 33).

Articoli 34 – 37 - Disposizioni di coordinamento e conclusive

Come anticipato in premessa, nei confronti dei soggetti che aderiscono al concordato preventivo biennale l'Amministrazione finanziaria non potrà effettuare gli accertamenti di cui all'articolo 39 del DPR n. 600 del 1973 (es. accertamenti di tipo presuntivo extracontabili) per i periodi di imposta concordati, salvo che in esito all'attività istruttoria emergano le cause di decadenza dallo stesso concordato preventivo.

Tale limitazione dei **poteri di controllo** nei confronti dei soggetti ritenuti più affidabili è controbilanciata dalla intensificazione delle attività di controllo da parte di Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza, nei confronti dei soggetti che non aderiscono al concordato o che ne siano decaduti (articolo 34).

Nel Decreto si definiscono, altresì, alcune **disposizioni di coordinamento** relative al concordato preventivo (articolo 35). In particolare, non si applica l'istituto della remissione *in bonis*⁴³, volto a garantire la fruizione di benefici fiscali o l'accesso a regimi fiscali opzionali, in presenza di determinati requisiti sostanziali, nelle ipotesi in cui il contribuente non adempia, nei tempi previsti, agli obblighi di preventiva comunicazione o a qualunque altro adempimento di natura formale⁴⁴.

Tale esclusione viene giustificata, nella relazione illustrativa, con l'importanza della tempestività nell'accettare la proposta di concordato nei tempi previsti dalla norma, al fine di escludere che il beneficio possa essere fruito - o il regime applicato - nelle ipotesi in cui il tardivo assolvimento dell'obbligo di comunicazione ovvero dell'adempimento di natura formale rappresenti un mero ripensamento, ovvero una scelta a posteriori basata su ragioni di opportunità.

Ai fini del Decreto in commento, quando le disposizioni fanno riferimento al possesso di requisiti reddituali, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, si tiene comunque conto del reddito effettivo e non di quello concordato. Il reddito effettivo rileva anche ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE).

Prima dell'approvazione della metodologia da applicare ai soggetti ISA, il Decreto prevede l'obbligo di sentire la Commissione di esperti⁴⁵ il cui parere eventualmente espresso non ha, però, natura vincolante (articolo 36).

Infine, viene previsto il differimento al 31 luglio, del termine, in scadenza al 30 giugno, relativo ai versamenti del saldo e del primo acconto per il primo anno di concordato, senza alcuna maggiorazione. Tale differimento opera per i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli ISA e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito dal relativo decreto MEF (attualmente pari a 5.164.569 euro) nonché per i soggetti che applicano il regime forfetario, anche ai soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese (articolo 37).

⁴³ Articolo 2 del DL n. 16 del 2012.

⁴⁴ Per approfondimenti si rinvia alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n 38/E del 28 settembre 2012.

⁴⁵ Articolo 9-bis, comma 8, DL n. 50 del 2017.