

ACCERTAMENTO

Delega fiscale 2023: cosa cambierà per il procedimento accertativo – prima parte

di **Gianfranco Antico, Maurizio Tozzi** – Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Novità del periodo estivo e Riforma fiscale

Scopri di più

L'[articolo 17, L. 111/2023](#), indica principi e criteri direttivi specifici per la **revisione dell'attività di accertamento**, prevedendo misure di **semplificazione** e norme volte a favorire il dialogo con il contribuente, con particolare attenzione **all'adempimento spontaneo e collaborativo**.

La **lettera a)**, del comma 1, del citato [articolo 17, L. 111/2023](#), prevede come obiettivo **la semplificazione del procedimento accertativo**, anche mediante l'utilizzo delle tecnologie digitali in grado di ridurre gli oneri amministrativi a carico dei contribuenti. Trattasi di previsione programmatica che ovviamente potrà essere oggetto di analisi esclusivamente dopo aver visionato i primi passi previsti al riguardo.

La successiva **lettera b)**, stabilisce l'applicazione in via generalizzata del **principio del contraddittorio, a pena di nullità**, fuori dai casi dei **controlli automatizzati** e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, e la previsione di una disposizione generale sul **diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario**, secondo le seguenti caratteristiche:

- **disciplina omogenea**, indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo (a tavolino, ovvero mediante accessi, ispezioni e verifiche);
- **termine congruo a favore del contribuente – non inferiore a 60 giorni** - per formulare **osservazioni** sulla proposta di accertamento;
- obbligo da parte dell'ente impositore di **motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente**;
- estensione del livello di maggior tutela previsto dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#) (su questo aspetto ricordiamo che la **Corte costituzionale (sentenza n. 47/2023)** ha riconosciuto che “la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta ormai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale” invitando il legislatore a porre in essere “un tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata”). Il principio di delega sembra

quindi orientato ad **accogliere il monito dei giudici costituzionali**, rendendo generalizzati i principi di fondo che già governano il contraddittorio preventivo nelle ipotesi attualmente disciplinate dal legislatore.

A seguire, **la lett.c) del richiamato comma 1**, è volta ad introdurre una **razionalizzazione e un riordino delle disposizioni normative in materia di attività di analisi del rischio**, nel rispetto della normativa in materia di tutela della riservatezza e accesso, evitando pregiudizi alle garanzie dei contribuenti; sul punto, come si legge nel Dossier del Senato del 19.4.2023, l'articolo 1, commi 681-686, L.160/2019, ha già previsto che, per le attività di analisi del rischio di evasione, **l'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza** si possano avvalere delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le **altre banche dati** di cui dispongono, allo scopo di individuare **criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e incentivare l'adempimento spontaneo**, nel rispetto di specifiche condizioni poste a protezione dei dati personali dei cittadini ([circolare n. 21/E/2022](#)). Nulla di particolarmente rilevante all'orizzonte, dunque, ma soltanto la conferma dell'utilizzo della mole di **informazioni digitali** disponibili per intercettare presunte situazioni di evasione.

La seguente **lettera d)**, in linea con la precedente lett. c) appena richiamata, in attuazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, invita il Governo a introdurre **specifiche forme di cooperazione tra le amministrazioni, nazionali ed estere**, che effettuano attività di controllo sul corretto adempimento degli obblighi in materia tributaria e previdenziale, anche al fine di minimizzare gli impatti nei confronti dei contribuenti e delle loro attività economiche.

La **lettera e)**, **introdotta nel corso dell'esame parlamentare**, si propone di rivedere, nel rispetto della normativa dell'UE e delle pronunce della Corte di giustizia dell'UE, anche attraverso la promozione di accordi di cooperazione tra le amministrazioni dei Paesi membri e di forme di collaborazione tra le amministrazioni nazionali territorialmente competenti, le disposizioni finalizzate alla prevenzione, al controllo e alla repressione **dell'utilizzo abusivo e fraudolento del regime doganale** che consente l'esenzione dal pagamento dell'Iva al momento dell'importazione nell'UE, come previsto all'[articolo 143](#), paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28.11.2006, anche al fine della **tutela del bilancio nazionale** e dell'UE nonché del regime dei dazi.

Ancora, la **lettera f)**, ha altresì delegato il Governo a **potenziare l'utilizzo di tecnologie digitali**, anche con l'impiego di sistemi di **intelligenza artificiale**, al fine di ottenere attraverso la piena interoperabilità delle banche dati, la disponibilità delle informazioni rilevanti e garantirne il tempestivo utilizzo per:

- realizzare interventi volti a **prevenire gli errori dei contribuenti** e i conseguenti accertamenti;
- operare azioni mirate, idonee a **circoscrivere l'attività di controllo nei confronti di soggetti a più alto rischio fiscale**, con minore impatto su cittadini e imprese, anche in termini di oneri amministrativi;

- perseguire la riduzione dei fenomeni di evasione e di elusione fiscale, **massimizzando i livelli di adempimento spontaneo** dei contribuenti.

Particolare attenzione (a partire dal comma 1, **lettera g**, dell'[articolo 17, L. 111/2023](#)), viene rivolta al perseguimento della riduzione del fenomeno dell'evasione attraverso misure che favoriscono **l'adempimento spontaneo del contribuente**.

Le future disposizioni sul tema dovranno **prevedere il potenziamento del regime dell'adempimento collaborativo** (cd. cooperative compliance) di cui al titolo III del **D.Lgs. 128/2015**, con cui è stato istituito il rapporto collaborativo fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Tali norme dovranno pertanto:

- **accelerare il processo di progressiva riduzione della soglia di accesso all'applicazione dell'istituto**; allo stato, il regime dell'adempimento collaborativo è riservato per gli **anni 2022, 2023 e 2024**:
 - ai **soggetti residenti e non residenti** (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi **non inferiore a 1 miliardo di euro**;
 - ai **soggetti residenti e non residenti** (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi **non inferiore a un miliardo di euro** e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo;
 - alle imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle entrate, fornita a seguito di **istanza di interpello sui nuovi investimenti** ([articolo 2, D.Lgs. 147/2015](#)) indipendentemente dal volume di affari o di ricavi;
 - ai soggetti che **fanno parte del Gruppo Iva** di imprese già ammesse al regime, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi;
- **consentire l'accesso al regime di adempimento collaborativo anche a società, prive dei requisiti di ammissibilità**, che appartengono ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto ha i requisiti di ammissione richiesti, a condizione che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società del gruppo;
- introdurre la possibilità di **certificazione da parte di professionisti qualificati dei sistemi integrati** di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, **anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili**, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria;
- prevedere la possibilità di gestire in **regime di adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi di imposta precedenti all'ammissione al regime**;
- istituire nuove e più penetranti **forme di contraddittorio preventivo ed endoprocedimentale**, con particolare riguardo alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri, comunque denominati, richiesti dai contribuenti aderenti al regime, prevedendo, anche, la necessità di un'interlocuzione preventiva rispetto alla notifica di un parere negativo;
- stabilire **procedure semplificate di regolarizzazione della posizione del contribuente** in

caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi;

- prevedere l'emanazione di un **apposito codice di condotta** che disciplini i diritti e gli obblighi dell'Amministrazione e dei contribuenti;
- prevedere che **l'esclusione dal regime, in caso di violazioni fiscali non gravi**, tali da non pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, sia **preceduta da un periodo transitorio di osservazione**, al termine del quale si determina la fuoriuscita o la permanenza nel regime;
- **potenziare gli effetti premiali** connessi all'adesione al regime **prevedendo**, in particolare:
 - l'ulteriore riduzione, **fino all'eventuale esclusione**, delle sanzioni amministrative tributarie per **tutti** i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, nei confronti **dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato** da professionisti qualificati anche in ordine alla conformità ai principi contabili, **fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente**, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente;
 - l'esclusione, di **specifiche misure di alleggerimento delle sanzioni penali tributarie**, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di **dichiarazione infedele**, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime che hanno tenuto comportamenti non dolosi e comunicato preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, l'esistenza dei relativi rischi fiscali;
 - **la riduzione di almeno due anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento** previsti dall'[articolo 43, comma 1, D.P.R. 600/1973](#) e dall'[articolo 57, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), nei confronti dei contribuenti il cui sistema fiscale sia certificato, sempre fatti salvi i casi di frodi;
 - **istituti speciali di definizione in un predeterminato lasso temporale del rapporto tributario circoscritto**, in presenza di apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati che attestano la correttezza dei comportamenti tenuti dai contribuenti.

Viene inoltre prevista l'introduzione – comma 3, dell'[articolo 17, L. 111/2023](#) - di un **regime di adempimento collaborativo per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia nonché per quelle che la mantengono all'estero ma possiedono, anche per interposta persona o tramite trust**, nel territorio dello Stato un reddito complessivo, comprensivo di quelli assoggettati a imposte sostitutive o ritenute alla fonte a titolo d'imposta, mediamente pari o superiore a un milione di euro. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni prima viste, anche in merito alla semplificazione degli adempimenti e agli effetti ai fini delle sanzioni amministrative e penali.