

ATTUALITÀ

# Accertamento tributario: le novità di attuazione della Legge Delega

20 Novembre 2023

**Irene Pellecchia**, Counsel, Chiomenti  
**Alessandra Sartor**, Associate, Chiomenti



**Irene Pellicchia**, Counsel, Chiomenti

**Alessandra Sartor**, Associate, Chiomenti

**> Irene Pellicchia**

Irene Pellicchia assiste regolarmente clienti italiani e stranieri nell'attività precontenziosa (ivi compresa la presentazione di istanze di interpello e di consulenza giuridica) e contenziosa dinanzi le corti di merito, legittimità e comunitarie, con particolare focus sulle contestazioni in materia di fiscalità internazionale, transfer pricing, abuso del diritto, fiscalità d'impresa e fiscalità finanziaria. E' inoltre impegnata nel settore dei private client, occupandosi dei profili fiscali delle operazioni di tutela e trasmissione del patrimonio familiare.

**Introduzione**

Il presente articolo si pone l'obiettivo di svolgere una disamina delle novità di maggior rilievo introdotte, in materia di accertamento tributario, dalla Legge 9 agosto 2023, n. 111 (Legge Delega), nei limiti concessi dalla fase embrionale nella quale si trova l'implementazione della stessa<sup>1</sup>.

La Legge Delega, invero, sia pure con le inevitabili criticità proprie di ciascuna importante riforma, si pone l'obiettivo di rimodellare il procedimento accertativo nelle sue diverse fasi, intervenendo su diversi fronti: termini decadenziali, istruttoria, contraddittorio, ricorso alle presunzioni, assetto dell'atto ed elementi di invalidità.

**Termini decadenziali**

Le modifiche principali in tema di decadenza riguardano i termini per l'emanazione degli atti accertativi relativi a componenti ad efficacia pluriennale e degli atti di recupero di crediti indebitamente compensati.

Sotto il primo profilo, l'intervento è di epocale rilievo. La Legge Delega<sup>2</sup>, infatti, superando l'impasse creato da una giurisprudenza troppo oscillante e da una discutibile presa di posizione della Corte di cassazione a Sezioni Unite<sup>3</sup>, afferma che il termine di decadenza per tali tipologie di accertamento de-

<sup>1</sup> Il presente articolo è stato redatto tenendo in considerazione il testo della Legge 9 agosto 2023, n. 111, pubblicato nella G.U. - Serie Generale - n. 189, del 14 agosto 2023, la bozza di Decreto Legislativo recante "Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente", approvato in esame preliminare dal Governo in occasione del Consiglio dei Ministri del 23 ottobre 2023; la bozza di Decreto Legislativo recante "Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale", approvato in esame preliminare dal Governo in occasione del Consiglio dei Ministri del 3 novembre 2023; la bozza di Decreto Legislativo recante "Disposizioni in materia di contenzioso tributario, ai sensi dell'art. 19 della legge 9 agosto 2023, n. 111", approvato in esame preliminare dal Governo in occasione del Consiglio dei Ministri del 16 novembre 2023.

<sup>2</sup> Art. 17, comma 1, lettera h), della Legge 9 agosto 2023, n. 111

<sup>3</sup> Cfr. Corte di cassazione a Sezioni Unite, sentenza 25 marzo 2021, n. 8500, successivamente confermata dalla medesima Corte di cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza 29 luglio 2021, n. 21765. In precedenza, come si ricorderà, la Corte di cassazione aveva alternato pronunce orientate nel senso poi confermato dalle Sezioni Unite nel corso del 2021 a orientamenti che escludevano l'operatività del principio di autonomia dei periodi di imposta per tutte quelle fattispecie geneticamente unitarie le quali, tuttavia, sono destinate a ripercuotersi su annualità

corre a partire dal periodo d'imposta nel quale si è verificato il fatto generatore o la perdita di esercizio, dando così effettiva voce alla esigenza di certezza del diritto fino ad ora pregiudicata da un'ingiustificata dilatazione dei termini di accertamento e dell'obbligo di conservazione delle scritture contabili e dei supporti documentali.

Parimenti condivisibile nel principio che la anima (ma non altrettanto nella concreta declinazione) è la proposta<sup>4</sup>, di introdurre nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 un nuovo articolo 38-bis, volto a disciplinare in modo unitario il procedimento accertativo per il recupero dei crediti non spettanti o inesistenti, utilizzati indebitamente in compensazione, a prescindere dalla loro natura (compresi, quindi, i crediti relativi a contributi e agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti e le cessioni di crediti di imposta in mancanza dei requisiti). Se, infatti, lo scopo così dichiarato pare rispondere al contemperamento delle esigenze di contribuenti ed Ufficio, la sua declinazione concreta pone più di una perplessità nella misura in cui dispone una non giustificata estensione *pro fisco* del termine di accertamento al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito (termine notevolmente maggiore rispetto all'ordinario termine previsto per l'infedeltà dichiarativa o, addirittura, per l'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione).

### Istruttoria

Sono diverse le novità che interessano la fase istruttoria intesa nella sua più ampia accezione di momento che precede l'emanazione dell'atto impositivo e/o sanzionatorio. Tra di esse, meritevoli di menzione sono a nostro avviso le previsioni afferenti al ruolo e al perimetro di utilizzo dell'intelligenza artificiale, all'estensione del contraddittorio accertativo e alla limitazione posta agli accertamenti presuntivi.

Sebbene molte discussioni si incentrino sulle ombre correlate all'utilizzo dell'intelligenza artificiale<sup>5</sup>,

successive (a questo proposito si vedano, tra le altre, Cass. 15 settembre 2017, n. 21395; Cass. 11 marzo 2015, n. 4832; Cass. 30 ottobre 2013, n. 24433; Cass., sez. un., 16 giugno 2006, n. 13916).

<sup>4</sup> Cfr. articolo 1, comma 2, lett. b), della bozza di Decreto Legislativo recante "Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale", approvato in esame preliminare dal Governo in occasione del Consiglio dei ministri del 3 novembre 2023.

<sup>5</sup> Ai fini del presente contributo, si rileva che Legge Delega si occupa di intelligenza artificiale in due differenti articoli. Si tratta, in particolare, (i) dell'articolo 2, comma 1 lettera b) a mente del quale il Governo, nel dare attuazione

le criticità correlate a tale innovazione possono essere facilmente bilanciate con adeguati strumenti a garanzia della conoscibilità degli algoritmi utilizzati e a tutela dei dati sensibili. Si tratta, peraltro, di un processo già avviato in passato (si pensi ai soli studi di settore), che sarebbe miope pretendere di bloccare o anche solo rallentare.

Meno lineare è invece, a nostro avviso, il quadro relativo alla generalizzazione del contraddittorio, normativamente sancita dal nuovo articolo 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>6</sup>, il quale afferma che tutti i provvedimenti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario in materia di tributi, compresi i tributi locali, i dazi e i diritti doganali, le sovrimposte, le addizionali e i provvedimenti sanzionatori, sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo e che, a tal fine, l'Amministrazione finanziaria deve comunicare al contribuente lo schema del provvedimento, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.

La disposizione, se unitariamente considerata, sarebbe promettente. Peccato, però, che in fase di recepimento della Legge Delega siano state introdotte diverse disposizioni che ne limitano in concreto la portata.

Un primo esempio in tale direzione è dato dalla disposizione<sup>7</sup> secondo cui, dopo la notifica di un processo verbale di constatazione, deve essere concesso al contribuente un termine di trenta giorni affinché possa valutare l'opportunità di aderire integralmente alle conclusioni raggiunte da parte erariale.

alla delega, è tenuto a prevedere "la piena utilizzazione dei dati che affluiscono al sistema informativo dell'anagrafe tributaria, il potenziamento dell'analisi del rischio, il ricorso alle tecnologie digitali e alle soluzioni di intelligenza artificiale, nel rispetto della disciplina dell'Unione europea sulla tutela dei dati personali" nell'ottica generale di prevenzione, contrasto e riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale; (ii) dell'articolo 17, comma 1, lettera f) che prevede, nell'ambito della revisione dell'attività di accertamento, il potenziamento dell'utilizzo di tecnologie digitali, anche mediante l'utilizzo di sistemi di intelligenza artificiale e l'interoperabilità tra le banche dati, al fine di ottenere informazioni rilevanti, nonché garantirne il tempestivo utilizzo.

<sup>6</sup> Articolo il cui inserimento è previsto nell'articolo 1, comma 1, lettera e) della bozza di Decreto Legislativo recante "Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente".

<sup>7</sup> Cfr. nuovo articolo 5-quater del D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, la cui introduzione è stata prevista dall'articolo 1, comma 1, lettera d) della bozza di Decreto Legislativo recante "Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale".

Ebbene, pare a noi innegabile che, se si esclude la possibilità di un confronto sulle singole posizioni contestate in favore di un'acquiescenza *tout court*, non si possa disquisire di contraddittorio "informato ed effettivo". Al contrario, ci si trova ancora una volta di fronte ad una postergazione del contraddittorio rispetto all'enucleazione della pretesa tributaria, elemento che già aveva fatto discutere in relazione all'art. 5-ter, del D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218<sup>8</sup>.

Ancora, nel senso della compressione dell'effettività ed efficacia del contraddittorio si pone la previsione secondo cui le spese di giudizio devono essere compensate quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio<sup>9</sup>. Pare indubitabile che la disposizione normativa, in luogo di garantire la gestione di un contraddittorio paritetico, conduca ad una asimmetria informativa a favore del Fisco, potendo quest'ultimo reperire ulteriore documentazione prima dell'emissione dello schema di atto impositivo, calibrandone meglio il contenuto. Il contribuente, invece, si vedrà costretto a scegliere tra la produzione di ulteriore documentazione idonea a confutare le assunzioni contenute nello schema di atto impositivo (delle cui prove verrà a conoscenza solo in tale momento) e il rischio di dover sopportare i costi della propria difesa qualora i documenti così prodotti risultino decisivi a suo favore.

La limitazione sostanziale della portata del contraddittorio è ancor più chiara guardando all'esclusione del diritto al contraddittorio per gli atti privi di contenuto provvedimento, per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione<sup>10</sup>. Ebbene, non solo non si comprende la ragione di tale esclusione ma la compressione del diritto al contraddittorio in tale contesto pare ancora più significativa se si considera la potenziale asimmetria informativa derivante dall'implementazione di soluzioni, tanto care allo stesso legislatore

<sup>8</sup> L'articolo 1, comma 1, lettera c) della bozza di Decreto Legislativo recante "Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale" prevede l'abrogazione del sopra menzionato art. 5-ter, del D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

<sup>9</sup> Cfr. art. 1, comma 1, lettera d), n. 2, della bozza di Decreto Legislativo recante "Disposizioni in materia di contenzioso tributario, ai sensi dell'art. 19 della legge 9 agosto 2023, n. 111".

<sup>10</sup> La previsione è contenuta nel secondo comma del medesimo articolo 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente.

delegante, di intelligenza artificiale ovvero di statistica inferenziale che consentano di elaborare autonomi criteri selettivi, anche ai fini dello svolgimento dei controlli preventivi.

È invece sicuramente condivisibile, tra gli interventi esaminati nel presente paragrafo, la limitazione del ricorso agli accertamenti presuntivi invocata dalla Legge Delega<sup>11</sup>. In specie, con riferimento agli accertamenti fondati sul valore di mercato dei beni e dei servizi oggetto di transazione (con conseguente determinazione di maggiori ricavi e/o minori costi), il legislatore impone che l'emissione degli stessi sia subordinata alla sussistenza di "altri elementi rilevanti a tal fine". Parimenti, l'emissione di accertamenti basati sulla presunzione di distribuzione ai soci del reddito accertato nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa è circoscritta ai soli casi in cui sia accertata, "sulla base di elementi certi e precisi, l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti".

È innegabile che si tratti di disposizioni preordinate (e potenzialmente idonee) ad arginare il fenomeno – purtroppo diffuso – che vede un ricorso spesso indiscriminato all'accertamento presuntivo<sup>12</sup>. Si tratta ora di vedere quale declinazione verrà data allo stesso, non essendo stato ancora disciplinato nelle bozze di decreti legislativi ad oggi approvati in esame preliminare dal Governo.

#### Il contenuto dell'atto accertativo e i relativi vizi

Infine, in merito al contenuto dell'atto accertativo, l'unica disposizione precipuamente mirata allo scopo è rappresentata dall'introduzione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente<sup>13</sup>. Si tratta, tuttavia, di una disposizione generica, che poco si discosta dai principi generali di cui alla L. 241/1990 e da quanto previsto dal nuovo comma

<sup>11</sup> Cfr. art. 17, comma 1, lettera h), n. 3 e n. 4 della Legge 9 agosto 2023, n. 111, secondo cui il legislatore delegato deve farsi carico di assicurare la certezza del diritto anche mediante la limitazione del ricorso agli accertamenti presuntivi.

<sup>12</sup> A tal proposito, basti pensare all'introduzione meramente giurisprudenziale della c.d. presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili, operante al ricorrere di due – non difficilmente riscontrabili nel panorama imprenditoriale italiano – presupposti, rappresentati dalla ristrettezza della compagine sociale di una società di capitali (solitamente limitata ai familiari) e dalla formulazione di un avviso di accertamento a suo carico.

<sup>13</sup> Cfr. art. 17, comma 1, lettera b), n. 3 della Legge Delega.

5-bis dell'art. 7, del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il quale, in modo ancor più incisivo, aveva previsto che l'annullamento dell'atto impositivo in caso di mancanza, contraddittorietà o insufficienza della prova per dimostrare in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive a fondamento della pretesa impositiva o sanzionatoria.

Tale lacuna, tuttavia, è in qualche modo colmata per effetto dell'introduzione, nello Statuto dei diritti del contribuente degli articoli 7-bis - 7-sexies, preordinati a declinare e disciplinare cinque diverse categorie di invalidità degli atti di accertamento e di riscossione: irregolarità, annullabilità, nullità, inutilizzabilità e inesistenza<sup>14</sup>.

Dalla lettura di queste norme, invero, si comprende che sarà causa di inesistenza dell'atto la relativa notificazione radicalmente priva degli elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti, che la nullità dell'atto, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado, sarà determinata dalla presenza di specifici vizi espressamente qualificati come tali da successive norme di legge, che sarà causa di annullabilità dell'atto, oltre alla generale violazione di legge, la violazione delle norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti, che sarà causa di mera irregolarità (e non di annullabilità) la mancata indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni, del responsabile del procedimento, dell'autorità competente per il riesame e delle modalità dei termini per presentare ricorso.

### **Conclusioni**

Ferma restando la natura parziale della disamina qui effettuata, trattandosi di materia vasta e per buona parte ancora in fase di implementazione, riteniamo che la Legge Delega abbia introdotto spunti di genuina adesione ai tanto invocati principi di parità delle parti nella gestione del procedimento accertativo. Tali spunti tuttavia potranno dar vita ad una effettiva rivisitazione del sistema dell'accertamento solo se i principi ispiratori vengono posti a denominatore comune delle tante disposizioni che si

intersecano inevitabilmente con le norme precipuamente procedurali. Si tratta ora di vedere quali saranno gli sviluppi nell'immediato futuro.

<sup>14</sup> Per una disamina approfondita sul punto, cfr. Paolo Piantavigna, Vizi degli atti di accertamento e riscossione. Dalla riforma fiscale una duplice (apprezzabile) innovazione, l'Editoriale-IPSOA Quotidiano, 11 novembre 2023.

**DB** non solo  
diritto  
bancario

A NEW DIGITAL EXPERIENCE

 **dirittobancario.it**

---

