

**RISCOSSIONE E ACCERTAMENTO:**

**PROROGHE E NUOVI TERMINI DI SCADENZA**

*di Maurizio Villani e Federica Attanasi*

**INDICE**

**1. Considerazioni introduttive.**

**PARTE I: RISCOSSIONE**

**2. La sospensione dei termini di riscossione nel periodo emergenziale**

**PARTE II: ACCERTAMENTO**

**3. Sospensione dell'attività dell'amministrazione finanziaria: art. 67 del decreto "Cura Italia"**

**4. L'art. 157 del decreto "Rilancio" e ss.mm.ii: norma speciale rispetto all'articolo 67 del decreto "Cura Italia"**

**5. Decadenza "differenziata" dei termini per gli accertamenti - Quadro sinottico**

**5.1 Isa, tracciabilità dei pagamenti e CPB - Quadro sinottico**

**5.2 Atto di recupero - Quadro sinottico**

**PARTE III: ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONTRADDITTORIO PREVENTIVO**

**6. Rapporto di interazione tra il contraddittorio preventivo e l'istituto dell'accertamento con adesione – Quadro sinottico**

**7. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE**

\*\*\* \*\*

**1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE**

In ambito tributario, uno dei profili di maggiore complessità riguarda la ridefinizione del perimetro temporale dei termini relativi all'attività di accertamento e riscossione, nonché dei correlati termini di prescrizione e decadenza.

L'attuale quadro dei termini di decadenza e di scadenza in materia tributaria si presenta, infatti, particolarmente articolato e, per essere correttamente interpretato, richiede un'analisi che vada ben oltre la mera lettura degli ordinari termini previsti dalla legge.

In effetti, già a partire dalla dichiarazione dello stato di emergenza sanitaria da Covid-19, intervenuta alla fine di gennaio 2020, il legislatore ha dato avvio a una produzione normativa emergenziale senza precedenti, caratterizzata da un'elevata stratificazione e da continui interventi correttivi.

Tale legislazione, adottata per fronteggiare non solo l'emergenza sanitaria ma anche la conseguente crisi economico-sociale, ha inciso in maniera significativa su molteplici ambiti dell'ordinamento, determinando rilevanti sacrifici per cittadini e imprese e sollevando, al contempo, numerosi interrogativi interpretativi.

L'obiettivo dichiarato del legislatore è stato quello di evitare una concentrazione massiva di atti impositivi nella fase immediatamente successiva all'emergenza, consentendo all'Amministrazione finanziaria di "spalmare" nel tempo l'attività di notifica, senza tuttavia comprimere in modo sproporzionato le garanzie del contribuente.

Il risultato è un **quadro normativo estremamente articolato, nel quale si intrecciano disposizioni di sospensione, proroga e differimento, spesso sovrapposte e non sempre coordinate tra loro.**

Il presente contributo si propone, dunque, di ricostruire sistematicamente tale complesso assetto normativo, distinguendo tra disciplina della riscossione (Parte I) e disciplina dell'accertamento (Parte II), analizzando così il rapporto tra proroghe, sospensioni ed eccezioni, norme generali e speciali e soffermandosi sui profili di compatibilità con il principio di legalità in materia di decadenza.

Infine, per completezza espositiva, con la Parte III del presente elaborato, si ultimerà l'analisi dei termini di decadenza e di scadenza più rilevanti, soffermandosi in particolare sul rapporto di interazione tra il contraddittorio preventivo e l'istituto dell'accertamento con adesione.

---

## **PARTE I: RISCOSSIONE**

---

### **2. LA SOSPENSIONE DEI TERMINI DI RISCOSSIONE NEL PERIODO EMERGENZIALE**

Come premesso, con la Parte I del presente elaborato si analizzerà la disciplina della riscossione e **la relativa sospensione dei termini di versamento**, così come previsto dalla normativa emergenziale adottata in occasione della pandemia da Covid-19.

**La disposizione cardine in materia di riscossione è rappresentata dall'articolo 68 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. Decreto Cura Italia), convertito, con**

modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, rubricato «*Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione*».

**La norma ha disposto la sospensione dei termini di versamento, in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 agosto 2021, relativi alle entrate tributarie e non tributarie derivanti da:**

- **cartelle di pagamento;**
- **avvisi di accertamento esecutivi di cui agli articoli 29 e 30 del D.L. n. 78/2010;**
- **avvisi di addebito INPS;**
- **atti di riscossione emessi dagli enti territoriali, incluse le ingiunzioni fiscali.**

I versamenti oggetto di sospensione dovevano essere effettuati in un'unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione, senza diritto al rimborso di quanto eventualmente già versato.

Specificamente, la suddetta norma tanto prevede:

*<< 1. Con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, sono sospesi i termini dei versamenti, in scadenza nel periodo dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione nonché dagli avvisi previsti dagli articoli 29 e 30 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. I versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione. Non si procede al rimborso di quanto già versato. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159.*

*2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche agli atti di cui all'articolo 9, commi da 3-bis a 3-sexies, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, e alle ingiunzioni di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, emesse dagli enti territoriali, nonché agli atti di cui all'articolo 1, comma 792, della legge 27 dicembre 2019, n. 160.*

*2-bis. Nei confronti delle persone fisiche che, alla data del 21 febbraio 2020, avevano la residenza ovvero la sede operativa nel territorio dei comuni individuati nell'allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 1° marzo 2020, e dei soggetti diversi dalle persone fisiche che, alla stessa data del 21 febbraio 2020, avevano nei medesimi comuni la sede legale o la sede operativa, i termini delle sospensioni di cui ai commi 1 e 2 decorrono dalla medesima data del 21 febbraio 2020.*

*2-ter. Relativamente ai piani di dilazione in essere alla data dell'8 marzo 2020 e ai provvedimenti di accoglimento emessi con riferimento alle richieste presentate fino al 31 dicembre 2020, gli effetti di cui all'articolo 19, comma 3, lettere a), b) e c), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, si determinano in caso di mancato pagamento, nel periodo di rateazione, rispettivamente, di diciotto e di dieci rate, anche non consecutive.*

*3. Il versamento delle rate da corrispondere negli anni 2020, 2021 e 2022 ai fini delle definizioni agevolate di cui agli articoli 3 e 5 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119,*

*convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, all'articolo 16-bis del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, e all'articolo 1, commi 190 e 193, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, è considerato tempestivo e non determina l'inefficacia delle stesse definizioni se effettuato integralmente, con applicazione delle disposizioni dell'articolo 3, comma 14-bis, del citato decreto-legge n. 119 del 2018:*

*a) entro il 30 aprile 2022, relativamente alle rate in scadenza nell'anno 2020;*

*b) entro il 31 luglio 2022, relativamente alle rate in scadenza nell'anno 2021;*

*c) entro il 30 novembre 2022, relativamente alle rate in scadenza nell'anno 2022.*

*3-bis. Relativamente ai debiti per i quali, alla data del 31 dicembre 2019, si è determinata l'inefficacia delle definizioni di cui al comma 3 del presente articolo, in deroga all'articolo 3, comma 13, lettera a), del decreto-legge n. 119 del 2018, possono essere accordate nuove dilazioni ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973. Tali dilazioni possono essere accordate anche relativamente ai debiti per i quali, alla medesima data, si è determinata l'inefficacia delle definizioni di cui all'articolo 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, e all'articolo 1, commi da 4 a 10-quater, del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172, in deroga alle previsioni in essi contenute.*

*[4. In considerazione delle previsioni contenute nei commi 1 e 2 del presente articolo, e in deroga alle disposizioni di cui all'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, le comunicazioni di inesigibilità relative alle quote affidate agli agenti della riscossione nell'anno 2018, nell'anno 2019, nell'anno 2020 e nell'anno 2021 sono presentate, rispettivamente, entro il 31 dicembre 2023, entro il 31 dicembre 2024, entro il 31 dicembre 2025 e entro il 31 dicembre 2026.]*

*4-bis. Con riferimento ai carichi, relativi alle entrate tributarie e non tributarie, affidati all'agente della riscossione durante il periodo di sospensione di cui ai commi 1 e 2-bis e, successivamente, fino alla data del 31 dicembre 2021, nonché, anche se affidati dopo lo stesso 31 dicembre 2021, a quelli relativi alle dichiarazioni di cui all'articolo 157, comma 3, lettere a), b), e c), del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, sono prorogati:*

*a) di dodici mesi, il termine di cui all'articolo 19, comma 2, lettera a), del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112;*

*b) di ventiquattro mesi, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, e a ogni altra disposizione di legge vigente, i termini di decadenza e prescrizione relativi alle stesse entrate..*

Elemento di particolare rilievo è il richiamo espresso all'articolo **12 del D.lgs. n. 159/2015**, rubricato «**Sospensione dei termini per eventi eccezionali**», il quale prevede che la sospensione dei versamenti comporti automaticamente, per un corrispondente periodo di tempo:

1. la sospensione dei termini per gli adempimenti, anche processuali;

2. la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione;
3. il divieto, per l'agente della riscossione, di procedere alla notifica delle cartelle di pagamento.

Il secondo comma della disposizione stabilisce, inoltre, che i termini di prescrizione e decadenza in scadenza nel corso dell'anno o degli anni in cui opera la sospensione siano prorogati fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.

**L'articolo 68 del D.L. n. 18/2020** ha introdotto, inoltre, una serie di misure complementari, tra cui:

- l'estensione della sospensione ai soggetti residenti o con sede operativa nei comuni individuati come "zone rosse", con decorrenza dal 21 febbraio 2020;
- la rimodulazione degli effetti decadenziali dei piani di rateazione in essere;
- la disciplina dei pagamenti relativi alle definizioni agevolate (rottamazione-ter e saldo e stralcio);
- la proroga dei termini per la presentazione delle comunicazioni di inesigibilità;
- nonché, con il comma 4-bis, una proroga generalizzata di 24 mesi dei termini di decadenza e prescrizione relativi ai carichi affidati all'agente della riscossione nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2021, nonché a quelli derivanti dalle procedure di controllo di cui all'articolo 157, comma 3, del D.L. n. 34/2020.

In sintesi, l'articolo 68 ha introdotto, in favore dei contribuenti, una moratoria straordinaria dei pagamenti durante l'emergenza epidemiologica, accompagnata da un differimento parallelo dei termini decadenziali e prescrizionali in favore dell'Amministrazione finanziaria e dell'agente della riscossione.

Applicando le disposizioni emergenziali al sistema delineato dall'articolo 12 del D.lgs. n. 159/2015, possono trarsi le seguenti conclusioni:

1. tutti i termini originariamente in scadenza nel 2020 e nel 2021 risultano prorogati al 31 dicembre 2023;
2. i termini diversi da quelli sopra indicati risultano differiti di 542 giorni, corrispondenti al periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 agosto 2021;
3. per i carichi affidati nel periodo dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2021, ai sensi del comma 4-bis dell'articolo 68, opera un'ulteriore proroga di 24 mesi dei termini

di decadenza e prescrizione, con particolare riferimento alle attività di liquidazione e controllo disciplinate dall'articolo 157 del D.L. n. 34/2020.

Ne deriva, ad esempio, che il termine ordinario per i controlli formali relativi alle dichiarazioni presentate nel 2018, fissato al 31 dicembre 2022, risulta prorogato fino al 31 dicembre 2024.

Nel ricostruire i rapporti tra la proroga generale prevista dall'articolo 12 del D.lgs. n. 159/2015 e quella speciale introdotta dal comma 4-bis dell'articolo 68 del D.L. n. 18/2020, può affermarsi che la prima opera quale norma generale, mentre la seconda assume natura di disciplina speciale.

Ne consegue che la proroga ex articolo 12 trova applicazione in tutti i casi in cui non operi la previsione speciale del comma 4-bis.

È questo il caso, ad esempio, dei termini prescrizionali relativi ad atti affidati all'agente della riscossione entro il 2019: si pensi alla prescrizione decennale di un accertamento esecutivo affidato nel corso del 2019, il cui termine deve ritenersi prorogato di 542 giorni.

---

## PARTE II: ACCERTAMENTO

---

### **3. SOSPENSIONE DELL'ATTIVITÀ DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA: ART. 67 DEL DECRETO "CURA ITALIA".**

Con la Parte II del presente elaborato si analizzerà, invece, la disciplina relativa alla sospensione dei termini relativi all'attività dell'amministrazione finanziaria.

Specificamente, l'art. 67 del D.L. n. 18/2020 disciplina la sospensione dell'attività dell'Amministrazione finanziaria nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020 (liquidazione, controllo, accertamento, contestazione e irrogazione di sanzioni), includendo la proroga dei termini di decadenza in scadenza in tale periodo.

L'art. 67, rubricato "*Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori*" tanto dispone:

*<< 1. Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori. Sono, altresì, sospesi, dall'8 marzo al 31 maggio 2020, i termini per fornire risposta alle istanze di interpello, ivi comprese quelle da rendere a seguito della presentazione della documentazione integrativa, di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, all'articolo 6 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147. Per il medesimo periodo, è, altresì, sospeso il termine previsto dall'articolo 3 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, per la regolarizzazione delle istanze di interpello di cui al periodo precedente. Sono inoltre sospesi*

*i termini di cui all'articolo 7, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, i termini di cui all'articolo 1-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, e di cui agli articoli 31-ter e 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché i termini relativi alle procedure di cui all'articolo 1, commi da 37 a 43, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.*

*2. In relazione alle istanze di interpello di cui al comma precedente, presentate nel periodo di sospensione, i termini per la risposta previsti dalle relative disposizioni, nonché il termine previsto per la loro regolarizzazione, come stabilito dall'articolo 3 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, iniziano a decorrere dal primo giorno del mese successivo al termine del periodo di sospensione. Durante il periodo di sospensione, la presentazione delle predette istanze di interpello e di consulenza giuridica è consentita esclusivamente per via telematica, attraverso l'impiego della posta elettronica certificata di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, ovvero, per i soggetti non residenti che non si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato, mediante l'invio alla casella di posta elettronica ordinaria [div.contr.interpello@agenziaentrate.it](mailto:div.contr.interpello@agenziaentrate.it).*

*3. Sono, altresì, sospese, dall'8 marzo al 31 maggio 2020, le attività, non aventi carattere di indifferibilità ed urgenza, consistenti nelle risposte alle istanze, formulate ai sensi degli articoli 492-bis del codice di procedura civile e 155-quater, 155-quinquies e 155-sexies delle disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile e disposizioni transitorie, di cui al regio decreto 18 dicembre 1941, n. 1368, di accesso alla banca dati dell'Anagrafe Tributaria, compreso l'Archivio dei rapporti finanziari, autorizzate dai Presidenti, oppure dai giudici delegati, nonché nelle risposte alle istanze formulate ai sensi dell'articolo 22 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e dell'articolo 5 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33. (1)*

*4. Con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori si applica, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 12, commi 1 e 3, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159. >>.*

Orbene, da un'analisi della suddetta norma, emerge come il Legislatore, per far fronte alla crisi pandemica da Covid-19 abbia inteso ridisegnare il calendario dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, prevedendo una **sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020** (per un totale, quindi, di **85 giorni**, considerato anche il calcolo del *dies a quo*) **dei termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso.**

Si precisa, che la previsione normativa di cui all'articolo 67, comma 1, del decreto, non ha sospeso né escluso l'attività vera e propria degli uffici, ma ha disciplinato esclusivamente la sospensione dei termini relativi alle attività di controllo e di accertamento. Per lo stesso periodo sono stati, altresì, sospesi i termini per le risposte alle istanze di interpello e di consulenza fiscale.

**Infine, parimenti, è stata disciplinata la proroga di 85 giorni dei termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli enti impositori.** In sostanza, l'articolo 67, co. 4, del Decreto "Cura Italia", con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori ha previsto **l'applicazione, anche in deroga alle disposizioni dello Statuto del Contribuente** (in tal senso si rileva come sempre più frequentemente si operino illegittime deroghe allo Statuto, ragion per cui sarebbe auspicabile una sua definitiva costituzionalizzazione finalizzata a evitare queste continue disapplicazioni), **dell'art. 12, commi 1 e 3 D. lgs. 24 settembre 2015, n. 159.** Precisamente, **il primo e terzo comma dell'art. 12 del D. Lgs 159/2015**, rubricato "*Sospensione dei termini per eventi eccezionali*", **così stabiliscono:**

*<< 1. Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi sono effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione. (...)*

*3. L'Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione di cui al comma 1.>>.*

Il citato articolo interviene sulla disciplina delle sospensioni disposte in occasione di eventi eccezionali, prevedendo che, in caso di sospensione dei termini relativi ai versamenti, **siano parallelamente sospesi, per il medesimo periodo, tutti i termini relativi agli adempimenti anche processuali, in favore dei contribuenti, nonché i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, in favore dei diversi enti coinvolti.**

**Per mera completezza, si evidenzia che il legislatore ha vincolato l'ambito di applicazione dell'art. 67, co. 4., cit., ai soli commi 1 e 3 dell'art. 12 D.Lgs. 159/2015.**

A riguardo, si precisa che tale limitazione è stata prevista solo con la legge di conversione 24.04.2020, n. 27. Invero, prima delle modifiche apportate dalla suddetta legge di conversione, l'ultimo comma dell'articolo 67, prevedeva per le attività di accertamento l'applicabilità dell'intero articolo 12 del D. Lgs 159/2015 e, quindi, anche del comma 2 del medesimo articolo, nel quale si prevede la proroga di due anni dei termini di decadenza previsti per la notifica degli avvisi di accertamento tributari. Successivamente,

il maxiemendamento connesso alla legge di conversione ha, però, limitato il riferimento contenuto nell'art. 67 cit. ai soli commi 1 e 3 dell'articolo 12 del Dl 159/2015, eliminando così la vincolatività al termine di sospensione di due anni previsto dal co.2 dell'art.12 cit.. In sintesi, l'art. 12, comma 1, cit. disciplina la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, accertamento, controllo, contenzioso e riscossione in favore degli enti impositori, ma limitatamente al periodo di sospensione dei termini di versamento dei tributi in favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali. Conseguentemente, il comma 3 riguarda il divieto da parte dell'agente della riscossione di procedere alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione anzidetto.

In definitiva, alla luce del combinato disposto degli **artt. 67 del D.L. 18/2020** (convertito in legge, con modifiche, dalla L. 24.04.2020, n. 27) e **12 del D. Lgs 159/2015**, il decreto Cura Italia ha disciplinato la **proroga di 85 giorni dei termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli enti impositori.**

#### **4. L'ART. 157 DEL DECRETO "RILANCIO" E SS.MM.II: NORMA SPECIALE RISPETTO ALL'ARTICOLO 67 DEL DECRETO "CURA ITALIA".**

Alla iniziale modifica del perimetro temporale del potere di accertamento fiscale operata dall'art. 67 cit., si è aggiunta la disciplina introdotta dall'**articolo 157, comma 1, del Decreto Legge n. 34/2020** (Decreto Rilancio) rubricato «*Proroga dei termini al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali*» (convertito in legge, con modifiche, dalla L. 17.07.2020, n. 77), **da ultimo così sostituito dall'art. 22 bis, comma 1, D.L. 31.12.2020, n. 183, così come inserito dall'allegato alla legge di conversione, L. 26.02.2021, n. 21 con decorrenza dal 02.03.2021** a norma del quale:

*<< In deroga a quanto previsto dall'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022, salvi casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi.>>.*

Questa norma, stante il suo tenore letterale, modifica la portata applicativa del precedente art. 67 “Decreto Cura Italia”, **trovando applicazione solo per gli atti accertativi “naturalmente” in scadenza al 31 dicembre 2020**, senza tener conto del differimento di 85 giorni previsti dal D.L. 18/2020. In particolare, la citata disposizione introduce un duplice termine di decadenza:

- uno per l’emissione dell’atto impositivo, entro il **31 dicembre 2020**;
- l’altro per la sua notifica, entro il **28 febbraio 2022**, salvo casi di indifferibilità e urgenza o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi.

**Di fatto, emerge che, in questo contesto di incertezza interpretativa, l’intervenuto l’art. 157, comma 1, del D.L. 34/2020 è stato determinante. Tale disposizione ha ridisegnato l’ambito applicativo della sospensione dei termini di accertamento prevista dall’art. 67 cit., stabilendo che gli atti in scadenza tra l’8 marzo e il 31 dicembre 2020 – senza tener conto del periodo di sospensione – dovessero essere emessi entro il 31 dicembre 2020 e notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022, fatti salvi i casi di indifferibilità e urgenza ovvero quelli necessari al perfezionamento di adempimenti fiscali con contestuale versamento di tributi.**

La norma stabilisce espressamente che i termini per la notifica dovevano essere calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del DL 18/2020 e, di conseguenza, la sospensione di 85 giorni ex art. 67 del DL n. 18/2020 è stata superata ed assorbita dalla disciplina speciale.

Ne conseguiva che l’Amministrazione finanziaria, a fronte della sospensione dei termini per gli adempimenti fiscali ricadenti nel periodo compreso tra l’8 marzo e il 31 maggio 2020 (pari a 85 giorni), poteva beneficiare di un analogo differimento temporale per l’esercizio del potere di accertamento, con conseguente slittamento in avanti dei termini ordinari di decadenza di ulteriori 85 giorni.

A tal proposito si segnala la **sentenza della Corte di Cassazione, 30 giugno 2025, n. 17668 con cui è stato chiarito che il termine per l’effettuazione delle notifiche degli atti impositivi per i quali i termini di decadenza scadono tra l’8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, in base alle disposizioni agli stessi riferibili, differito dall’art. 157, comma 1, del d.l. n. 34 del 2020 al periodo intercorrente fra il 1° marzo 2021 ed il 28 febbraio 2022, non è ulteriormente prorogabile di 85 giorni per effetto del disposto**

**di cui all'art. 67 del d.l. n. 18 del 2020, che risulta assorbito dal differimento di cui sopra.**

## **5. DECADENZA “DIFFERENZIATA” DEI TERMINI PER GLI ACCERTAMENTI**

Chiarito quanto sopra, occorre adesso specificare che a decorrere dal 31 dicembre 2025 non troverà più applicazione la proroga di 85 giorni dei termini di decadenza introdotta dall'art. 67 del D.L. 18/2020. Con l'art. 22 del D.Lgs. 81/2025, infatti, il legislatore ha definitivamente escluso la possibilità di ulteriori slittamenti dei termini di accertamento in forza della normativa emergenziale.

**Le scadenze tornano, pertanto, a essere disciplinate dai termini ordinari previsti:**

➤ **dal DPR n. 600/1973, art, 43, per le imposte sui redditi** il quale dispone che:

*“1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del **quinto anno** successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.*

*2. Nei casi di **omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla** l'avviso di accertamento può essere notificato **entro il 31 dicembre del settimo anno** successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.”;*

➤ **e dall'art. 57 del DPR n. 633/1972 per l'IVA**, il quale prevede che:

*“1. Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'articolo 54 e nel secondo comma dell'articolo 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.*

*2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'articolo 55 può essere notificato **entro il 31 dicembre del settimo anno successivo** a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata”.*

Pertanto, in base alla normativa vigente:

- in caso di **dichiarazione regolarmente presentata**, l'Agenzia delle Entrate dispone di **cinque anni per la notifica dell'accertamento** (ad esempio, redditi 2019, dichiarati nel 2020: accertamento notificabile entro il 31 dicembre 2025);
- in caso di **omessa dichiarazione**, il termine è esteso a **sette anni** (ad esempio, dichiarazione 2017 omessa: accertamento notificabile entro il 31 dicembre 2025).

Un'altra importante novità riguarda la fine del raddoppio dei termini per le violazioni che costituiscono reato penale tributario. La Legge 208/2015 ha abrogato questa possibilità a partire dai periodi d'imposta dal 2016 in poi. Per l'anno 2016 (Redditi 2017) non si applica più alcun raddoppio, anche in presenza di denuncia penale.

Sul punto, si segnala la recente **Ordinanza della Corte di Cassazione n. 5131, del 27/02/2025** con cui è stato chiarito che: *“in materia tributaria, la rilevanza penale dell'illecito tributario, ai fini del raddoppio dei termini per l'accertamento, come*

*regolato dalla disciplina transitoria prevista dalla Legge n. 208/2015, applicabile ratione temporis, va valutata con riferimento all'epoca in cui è stata commessa la violazione ed è stato effettuato l'accertamento, che coincide con la notifica del processo verbale di constatazione e la conseguente trasmissione della denuncia all'Autorità giudiziaria, essendo questo il momento in cui si conclude la fase di accertamento della condotta di evasione, avente rilevanza penale, non rilevando che, successivamente, a seguito di modifica legislativa, sia venuta meno la soglia di punibilità e conseguentemente l'obbligo di denuncia penale.”*

#### **QUADRO SINOTTICO: termini ordinari**

<b>Anno d'imposta</b>	<b>Dichiarazione presentata</b>	<b>Termine accertamento ordinario</b>	<b>Termine per omessa dichiarazione</b>
<b>2018</b>	2019	31.12.2024	31.12.2026
<b>2019</b>	2020	31.12.2025	31.12.2027
<b>2020</b>	2021	31.12.2026	31.12.2028
<b>2021</b>	2022	31.12.2027	31.12.2029
<b>2022</b>	2023	31.12.2028	31.12.2030

#### **5.1 ISA, NORME SULLA TRACCIABILITÀ e CPB – Quadro sinottico**

Tanto premesso, occorre chiarire che al 31.12.2025 è scattata la cd. “*decadenza differenziata*” dei termini per l'accertamento, posto che a partire dal 2026, **il calendario delle scadenze è piuttosto modulato in relazione alla presenza di taluni regimi premiali, quali:**

- **gli indici di affidabilità fiscale (ISA);**
- **il rispetto delle norme sulla tracciabilità dei pagamenti > a € 500;**
- **il concordato preventivo biennale (CPB) 2024-2025 ed eventuale ravvedimento speciale 2018-2022;**
- **il concordato preventivo biennale (CPB) 2025-2026 ed eventuale ravvedimento speciale 2019-2023;**

con la conseguenza che per i contribuenti che non hanno aderito restano validi i termini ordinari.

Ne deriva un quadro che, per essere correttamente compreso, richiede di andare oltre la semplice lettura dei termini normativi previsti dall'art. 43 DPR 600/73 per le imposte

dirette e dall'art. 57 DPR 633/72 per l'IVA. Le norme continuano a stabilire che l'avviso debba essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o del settimo anno successivo in caso di omessa dichiarazione ma, in concreto, **lo spazio temporale effettivo a disposizione degli Uffici varia notevolmente in funzione delle scelte del contribuente.**

Ed invero:

- **in caso di soggetti con un punteggio ISA pari o superiore a 8, il termine di decadenza, fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo alla dichiarazione, è anticipato di 1 anno, come previsto dall'art. 9-bis, co. 11, lett. e) del DL 50/2017** (si precisa che l'accesso a tale premialità non può essere ottenuto tramite la media dei punteggi 2023-2024);
- **per i contribuenti che utilizzano esclusivamente strumenti di pagamento tracciati ai sensi dell'art. 3 D.Lgs. 127/2015 il termine di decadenza è anticipato di 2 anni.** Trattasi anche in questo caso di un vero e proprio **effetto premiale subordinato alla tracciabilità dei pagamenti superiori a 500 euro.**

L'art. 3 del D.Lgs. 127/2011, infatti, prevede che:

*“Il termine di decadenza di cui all'articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e il termine di decadenza di cui all'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sono ridotti di due anni. La riduzione si applica solo per i soggetti passivi di cui all'articolo 1 che garantiscono, nei modi stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi ad operazioni di ammontare superiore a euro 500.”*

Pertanto, ad esempio, per beneficiare della riduzione di due anni dei termini di accertamento, ai fini dell'Iva e delle imposte sui redditi (limitatamente al reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato), come disposto dall'articolo 3 del Dlgs 127/2015, i soggetti Iva, che nel 2023 hanno garantito la tracciabilità di incassi e pagamenti per le operazioni sopra i 500 euro, devono darne comunicazione nel modello Redditi 2024. In particolare, **il beneficio si applica ai soggetti che, nel periodo d'imposta, oltre ad avere assicurato la tracciabilità dei pagamenti, ricevuti ed effettuati, per le operazioni di ammontare superiore a 500 euro, hanno documentato tutte le operazioni attive mediante fattura elettronica, via Sdi (sistema di interscambio) o con l'invio dei corrispettivi telematici.** I mezzi idonei a garantire la tracciabilità dei pagamenti sono quelli individuati dall'articolo 4, comma 1, **del Dm Economia e finanze 4 agosto 2016**, ossia: bonifico bancario o postale, carta di debito o di credito, assegno bancario, circolare o postale recante clausola di non trasferibilità, ricevute bancarie e Mav (risposta a interpello 404/2022). Invero, **anche un solo**

**pagamento (effettuato o ricevuto) in contanti al di sopra dei 500 euro comporta l'inapplicabilità dell'agevolazione per l'anno di riferimento.** Il limite di 500 euro, peraltro, deve calcolarsi comprendendo eventuali imposte e oneri, anche laddove non incidenti sulla base imponibile Iva dell'operazione. Per quanto concerne gli altri requisiti, sono esclusi dal beneficio coloro che non documentano le operazioni con e-fattura o corrispettivi telematici, quand'anche si tratti di soggetti esonerati dalle suddette forme di certificazione fiscale. Per esempio, restano esclusi coloro che hanno adottato il regime forfetario e che, per il 2023, non erano ancora tenuti a emettere fattura elettronica via Sdi (per ricavi o compensi non superiori a 25mila euro) e non se ne sono avvalsi su base volontaria. Oltre a quanto finora esposto, una delle condizioni per fruire dell'agevolazione resta quella di comunicare la sussistenza dei relativi requisiti nella dichiarazione dei redditi, con riguardo a ciascun periodo d'imposta, pena la perdita di efficacia dell'agevolazione, così come stabilito dall'articolo 4 del Dm 4 agosto 2016.

➤ **QUADRO SINOTTICO:**

**termini dilazionati in caso di Isa e tracciabilità dei pagamenti > a € 500**

<b>ANNO</b>	<b>Presentazione dichiarazione</b>	<b>Termine Ordinario</b>	<b>ISA</b>	<b>Pagamenti tracciati</b>
<b>2018</b>	31.12.2019	31.12.2024	31.12.2023	31.12.2022
<b>2019</b>	31.12.2020	31.12.2025	31.12.2024	31.12.2023
<b>2020</b>	31.12.2021	31.12.2026	31.12.2025	31.12.2024
<b>2021</b>	31.12.2022	31.12.2027	31.12.2026	31.12.2025
<b>2022</b>	31.12.2023	31.12.2028	31.12.2027	31.12.2026
<b>2023</b>	31.12.2024	31.12.2029	31.12.2028	31.12.2027
<b>2024</b>	31.12.2025	31.12.2030	31.12.2029	31.12.2028
<b>2025</b>	31.12.2026	31.12.2031	31.12.2030	31.12.2029

**Ne consegue che in caso di omessa dichiarazione i termini sopra indicati slitteranno ulteriormente di due anni come previsto dagli artt. 43 e 57 sopra citati.**

Tanto chiarito, merita attenzione anche l'introduzione del **Concordato Preventivo Biennale (CPB), disciplinato dal D.Lgs. 13/2024**, che ha modificato profondamente il rapporto tra contribuente e potere accertativo.

Il Concordato Preventivo Biennale (CPB) è un istituto volto a favorire l'adempimento spontaneo degli obblighi dichiarativi. **Rappresenta uno strumento di accordo tra contribuente e Agenzia delle Entrate per predeterminare il reddito imponibile su cui versare le imposte per due annualità, ottenendo così stabilità e semplificazioni fiscali.**

Possono accedere i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano gli **Indici sintetici di affidabilità (ISA)** di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50.

L'adesione al concordato preventivo vincola il contribuente a dichiarare gli importi concordati nella dichiarazione dei redditi.

Possono accedere al concordato i contribuenti che, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta, non hanno debiti tributari, o debiti contributivi definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione, ovvero, entro i termini per aderire al Concordato, hanno estinto i predetti debiti in misura tale che l'ammontare complessivo del debito residuo, compresi interessi e sanzioni, risulti inferiore alla soglia di 5.000 euro.

Non possono accedere al Concordato i contribuenti per i quali sussiste anche solo una delle seguenti cause di esclusione:

- inizio dell'attività nel periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta;
- mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quello di applicazione del Concordato, in presenza dell'obbligo a effettuare tale adempimento;
- condanna per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, dall'articolo 2621 del codice civile, nonché dagli articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter 1 del codice penale, commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quello di applicazione del Concordato. Alla pronuncia di condanna è equiparata la sentenza di applicazione della pena su richiesta delle parti.

La dichiarazione relativa all'assenza di condanne penali è resa ai sensi degli articoli 46 e 47 del DPR n. 445/2000. In caso di dichiarazioni mendaci è prevista l'applicazione delle sanzioni penali ai sensi dell'art. 76 del citato DPR.

Nel periodo d'imposta oggetto di Concordato, i contribuenti sono tenuti agli obblighi previsti per il regime forfetario.

L'adesione al Concordato non produce effetti a fini dell'imposta sul valore aggiunto. Ciascun contribuente può calcolare la propria proposta di concordato, compilando i campi

presenti nel quadro LM del modello Redditi, utilizzando l'applicativo *RedditiOnline* oppure quello della dichiarazione precompilata.

Tramite tali applicativi il contribuente può inserire i dati necessari, calcolare la proposta di Concordato preventivo e, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, accettare tale proposta.

Il Concordato cessa di avere efficacia se si verificano situazioni in grado di modificare in modo significativo i presupposti sulla base dei quali era stato stipulato l'accordo tra Fisco e contribuente.

Si tratta, in particolare, delle seguenti ipotesi:

- cessazione dell'attività;
- modifica dell'attività nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso (a meno che tale attività rientri in gruppi di settore ai quali si applicano i medesimi coefficienti di redditività previsti ai fini della determinazione del reddito per i contribuenti forfetari);
- presenza di circostanze eccezionali, individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che generano minori redditi ordinariamente determinati, eccedenti la misura del 30 per cento rispetto a quelli oggetto del Concordato;
- superamento del limite dei ricavi di cui all'articolo 1, comma 71, secondo periodo, della legge 23 dicembre 1994, n. 190, in misura superiore al 50 per cento.

Sono previste alcune violazioni di particolare entità al verificarsi delle quali il Concordato cessa di produrre effetti per entrambi i periodi di imposta. A titolo esemplificativo si tratta di ipotesi di accertamento, omessi versamenti, ecc. Determina la decadenza, altresì, il venir meno di una delle condizioni d'accesso al Concordato o il verificarsi di una causa di esclusione.

Nel caso di decadenza dal Concordato restano dovute le imposte e i contributi determinati tenendo conto del reddito concordato se maggiore di quello effettivamente conseguito.

**Inoltre, nel biennio 2025-2026, l'istituto è stato rivisto e ampliato con il cosiddetto "correttivo-bis" di giugno 2025, che ha introdotto nuove soglie, regole di esclusione e maggiore interoperabilità tra le categorie professionali.**

Tanto chiarito occorre fare una distinzione tra:

1. **il Concordato Preventivo Biennale 2024-2025 di cui al D.lgs 113/2024 ed eventuale Ravvedimento Speciale 2018-2022.**

Come previsto dal co. 14 dell'art. 2 *quater* del DL 113/2024:

- per i soggetti a cui si applicano gli ISA e che aderiscono al Concordato Preventivo Biennale 2024-2025 e si avvalgono anche della sanatoria fiscale 2018-2022, per una o più annualità dal 2018 al 2021, i termini di decadenza per l'accertamento di cui all'articolo 43 DPR 600/73 e articolo 57 DPR 633/72, relativi alle annualità definite, sono prorogati al 31.12.2027;
- mentre per i soggetti ISA che hanno aderito al solo CPB 2024-2025 (e non alla sanatoria 18-22), i termini di decadenza per l'accertamento in scadenza al 31.12.2024, sono prorogati al 31.12.2025.

La suddetta norma, co. 14 dell'art. 2 *quater* del DL 113/2024, infatti, prevede che:

*“In deroga all'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, per i soggetti a cui si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale che aderiscono al concordato preventivo biennale e che hanno adottato, per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2018, 2019, 2020 e 2021, il regime di ravvedimento di cui al comma 1 del presente articolo, i termini di decadenza per l'accertamento, di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativi alle annualità oggetto di ravvedimento sono prorogati al 31 dicembre 2027.*

*In ogni caso, per i soggetti a cui si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale che aderiscono al concordato preventivo biennale i termini di decadenza per l'accertamento, di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in scadenza al 31 dicembre 2024 sono prorogati al 31 dicembre 2025.”*

### QUADRO SINOTTICO:

**termini dilazionati in caso CPB 2024-2025 e Ravvedimento 2018-2022**

Anno	Termine ordinario No CPB No sanatoria	CPB 24-25 - No sanatoria	CPB 24- 25 + sanatoria 18- 22
<b>2018</b>	<b>31.12.2024</b>	<b>31.12.2025</b>	<b>31.12.2027</b>
<b>2019</b>	31.12.2025	31.12.2025	<b>31.12.2027</b>
<b>2020</b>	31.12.2026	31.12.2026	<b>31.12.2027</b>
<b>2021</b>	31.12.2027	31.12.2027	<b>31.12.2027</b>
<b>2022</b>	31.12.2028	31.12.2028	31.12.2028
<b>2023</b>	31.12.2029	31.12.2029	31.12.2029

In sostanza:

- per i soggetti Isa che hanno aderito al CPB 2024-2025, ma non al ravvedimento speciale, scatta la proroga al 31 dicembre 2025 dei termini in scadenza al 31 dicembre 2024;
- per coloro che hanno opzionato anche la sanatoria e che hanno bonificato uno o più anni compresi nel periodo 2018-2021 è prevista una proroga generalizzata dei periodi ravveduti al 31.12.2027.

## **2. il Concordato Preventivo Biennale (Cpb) 2025-2026 ed eventuale Ravvedimento Speciale 2019-2023**

Nel biennio 2025-2026, l'istituto è stato rivisto e ampliato con il cosiddetto "correttivo-bis" di giugno 2025, che ha introdotto nuove soglie, regole di esclusione e maggiore interoperabilità tra le categorie professionali.

Con l'articolo 12-ter, D.L. n. 84/2025, inserito in sede di conversione in legge, è stato completato il quadro normativo relativo al concordato preventivo biennale 2025/2026 (la cui disciplina era già contenuta nel c.d. "correttivo-bis" alla riforma fiscale) e al ravvedimento speciale per gli anni dal 2019 al 2023.

Precisamente, riprendendo una norma già in essere per l'anno precedente (vedi art. 2-quater, comma 14, D.L. n. 113/2024), **l'art. 12-ter del D.L. n. 84/2025, al comma 17**, ultimo periodo, prevede lo spostamento in avanti dei termini di decadenza dell'attività di accertamento per coloro i quali aderiscono al concordato preventivo per il biennio 2025-2026 entro il prossimo 30 settembre.

Più nel dettaglio, **per i soggetti che hanno aderito al CPB 2025-2026, i termini per l'accertamento in scadenza al 31.12.2025 sono prorogati al 31.12.2026.**

**Qualora, oltre al CPB, i medesimi soggetti abbiano aderito per uno o più anni tra il 2019 al 2022 alla sanatoria di cui al citato art. 12-ter, sono prorogati al 31.12.2028 i termini per le annualità oggetto di sanatoria.**

Va da sé che le due disposizioni di modifica dei termini di decadenza devono tenere conto dei termini anticipati in applicazione del regime premiale ISA o di quello collegato ai pagamenti tracciati.

**L'art. 12-ter, comma 17, del D.L. n. 84/2025**, infatti, prevede che:

*“ In deroga all'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, per i soggetti a cui si applicano gli ISA che aderiscono al concordato preventivo biennale e che hanno adottato, per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2019, 2020, 2021 e 2022, il regime di ravvedimento di cui al comma 1 del presente articolo, i termini di decadenza per l'accertamento, di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 57 del*

*decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativi alle annualità oggetto di ravvedimento sono prorogati al 31 dicembre 2028.*

*In ogni caso, per i soggetti a cui si applicano gli ISA che aderiscono al concordato preventivo biennale per il biennio d'imposta 2025-2026, i termini di decadenza per l'accertamento, di cui al medesimo articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e al medesimo articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, in scadenza al 31 dicembre 2025, sono prorogati al 31 dicembre 2026.*

**In altri termini:**

- **per i soggetti a cui si applicano gli ISA che hanno aderito al solo CPB 2025-2026, i termini per l'accertamento in scadenza al 31.12.2025, sono prorogati al 31.12.2026. È un effetto che, per la sua natura, sposta significativamente l'orizzonte temporale del rischio accertativo;**
- **per i soggetti a cui si applicano gli ISA che aderiscono al CPB e che hanno adottato, per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2019, 2020, 2021 e 2022, il regime di ravvedimento, i termini di decadenza per l'accertamento, di cui all'articolo 43, D.P.R. n. 600/1973, e all'articolo 57, D.P.R. n. 633/1972, relativi alle annualità oggetto di ravvedimento, sono prorogati al 31 dicembre 2028.**

Ciò significa, ad esempio, che il periodo d'imposta 2019 – se appartenente a un contribuente aderente al CPB – diviene accertabile non più fino al 31 dicembre 2025, ma fino al 31 dicembre 2026, con un differimento da tenere bene a mente in caso di accertamenti futuri, teoricamente fuori dagli ordinari termini di decadenza.

Per i contribuenti che aderiscono al ravvedimento, invece, le annualità oggetto di regolarizzazione 2019-2022, diventano accertabili fino al 31 dicembre 2028, a prescindere dal fatto che l'annualità sarebbe ordinariamente scaduta nel 2025 o nel 2026. Pertanto per i soggetti ISA, con adesione al concordato 2025-2026, ma senza adesione alla sanatoria speciale i termini di decadenza dell'accertamento in scadenza al 31.12.2025 sono prorogati al 31.12.2026 (la proroga interessa solo il 2019).

**In sintesi, il sistema crea dunque tre cerchi concentrici:**

- **chi non aderisce al CPB resta nello schema ordinario (salvo riduzioni premiali per ISA o pagamenti tracciati);**
- **chi aderisce al CPB aggiunge un anno a tutte le scadenze ordinarie di fine 2025;**
- **chi accede, inoltre, alla sanatoria vede estendersi i termini fino al 2028.**

## QUADRO SINOTTICO:

### termini dilazionati in caso CPB 2025-2026 e Ravvedimento 2019-2023

Anno	No CPB No Sanatoria	CPB 25-26 No Sanatoria	CPB 25-26 + Sanatoria
2018	31.12.2024	31.12.2024	31.12.2024
2019	<b>31.12.2025</b>	<b>31.12.2026</b>	<b>31.12.2028</b>
2020	31.12.2026	31.12.2026	<b>31.12.2028</b>
2021	31.12.2027	31.12.2027	<b>31.12.2028</b>
2022	31.12.2028	31.12.2028	<b>31.12.2028</b>
2023	31.12.2029	31.12.2029	31.12.2029

A tal proposito si precisa che per i soggetti Isa che hanno aderito al concordato preventivo biennale (Cpb) 2025-2026 e che, entro il 15 marzo, opzioneranno anche il ravvedimento sugli anni pregressi versando la prima o unica rata delle imposte sostitutive dovute, il periodo d'imposta 2023 costituisce un anno "bonificabile", ma non subisce alcuna proroga dei termini di accertamento, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2026.

## 5.2 ATTI DI RECUPERO

Nel vasto e intricato panorama dei cd termini di "decadenza differenziata", merita una menzione anche il DL n. 200/2025, c.d. "Decreto milleproroghe", che ha previsto una **proroga di due anni**, anche ai termini in scadenza nel 2026-2027, per la notifica degli atti di recupero degli aiuti di stato.

Specificamente, l'art. 15 co. 3 del DL 200/2025, nel modificare l'articolo 3, comma 6, del decreto-legge 30 dicembre 2023, n. 215, ha esteso ulteriormente la disciplina di cui all'art. 3 co. 6 del DL 215/2023 convertito, in materia di termini per la notifica degli atti di recupero degli aiuti di Stato.

Precisamente, il suddetto art. 3 co. 6 del DL 215/2023, tanto dispone:

*<< 6. In deroga all'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di garantire il recupero delle somme relative agli aiuti di Stato e agli aiuti de minimis non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione ovvero subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati, il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti, ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati, per i quali le Autorità responsabili non hanno provveduto all'adempimento degli obblighi di registrazione dei relativi regimi di aiuti e degli aiuti ad hoc previsti dall'articolo 10, comma 6, del regolamento di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 31 maggio 2017, n. 115, sono prorogati di due anni, senza applicazione delle*

*riduzioni dei termini decadenziali per le attività di controllo previste dalle specifiche disposizioni di legge, i termini per la notifica degli atti di recupero di cui all'articolo 1, commi 421, 422 e 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, di cui all'articolo 1, commi 31, 32, 33, 34, 35 e 36, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, e di cui all'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e degli avvisi di accertamento di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in scadenza tra il 31 dicembre 2023 e il 31 dicembre 2027.>>*

**In altri termini, sono stati prorogati di due anni i termini, in scadenza tra il 31.12.2023 e il 31.12.2027 (prima 31.12.2025), per la notifica degli atti e degli avvisi di accertamento, al fine di garantire il recupero delle somme relative agli aiuti di Stato e agli aiuti “*de minimis*”:**

- non subordinati all’emanazione di provvedimenti di concessione (c.d. “aiuti automatici”);
- oppure subordinati all’emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati, il cui importo non è però determinabile nei predetti provvedimenti, ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati (c.d. “aiuti semiautomatici”);
- per i quali le Autorità responsabili non hanno provveduto all’adempimento degli obblighi di registrazione nel Registro nazionale degli aiuti di Stato (RNA).

Inoltre, è stabilito che non si applicano le riduzioni dei termini decadenziali per le attività di controllo previste da specifiche disposizioni di legge.

---

### **PARTE III: ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONTRADDITTORIO PREVENTIVO**

---

#### **6. RAPPORTO DI INTERAZIONE TRA IL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO E L'ISTITUTO DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE.**

Per completezza espositiva, con la Parte III del presente elaborato, si rende necessario ultimare l’analisi dei termini di decadenza e di scadenza, soffermandosi in particolare sul **rapporto di interazione tra il contraddittorio preventivo e l’istituto dell’accertamento con adesione.**

Com’è noto, l’istituto dell’accertamento con adesione disciplinato dal D.Lgs. n. 218/1997, si intreccia con l’obbligo di contraddittorio preventivo previsto dal nuovo art. 6-*bis* L. n. 212/2000. Ed invero, alla luce delle novità introdotte in tema di contraddittorio

preventivo *ex art. 6-bis* L. n. 212/2000, si è resa necessaria una modifica del D.Lgs. 218/1997, concernente il procedimento di accertamento con adesione.

Tanto premesso, dapprima occorre chiarire che il **contraddittorio preventivo** trova applicazione in relazione a **tutti gli atti autonomamente impugnabili, a tutte le tipologie di tributi e a qualsiasi verifica fiscale**, così superando la precedente distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati e tra verifiche *in loco* o a tavolino.

**Il diritto al contraddittorio non sussiste per gli atti di cui al co. 2 dell'art. 6-bis cit., i quali sono stati meglio specificati con il successivo decreto del MEF del 24 aprile 2024 (in G.U. n 100 del 30 aprile 2024).**

**L'art. 6-bis cit. "obbliga", quindi, l'Amministrazione finanziaria a formalizzare in fase pre-accertativa l'invio di una "bozza d'atto" con riferimento al quale è fatta salva la possibilità del contribuente di prendere posizione al fine di contestare per quanto possibile la pretesa impositiva dell'Ufficio espressa sia pure in una fase ancora embrionale.**

La disciplina in esame generalizza, quindi, un istituto volto ad assicurare il coinvolgimento effettivo e informato del contribuente nella fase istruttoria dell'accertamento tributario, già previsto in via settoriale nell'ordinamento (cfr. articolo 5-ter del D.lgs. n. 218/1997), ma non applicabile ai tributi locali anteriormente all'entrata in vigore del D.lgs. n. 219/2023, rispetto ai quali la giurisprudenza di legittimità aveva costantemente escluso l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo (cfr., da ultimo, Cass., ord. n. 3885/2024).

**Tale istituto si intreccia, pertanto, inevitabilmente con l'accertamento con adesione, altro strumento deflattivo che, in talune ipotesi, anticipa l'emanazione dell'atto impositivo, assolvendo a una funzione sostanzialmente analoga a quella attribuita al contraddittorio preventivo.**

L'accertamento con adesione, secondo la disciplina recata dal D.lgs. n. 218/1997, può essere attivato su istanza del contribuente successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento ovvero su iniziativa dell'ufficio prima dell'emanazione dell'atto impositivo, al fine di pervenire a una definizione concordata della pretesa tributaria.

**Il D.Lgs. n. 13/2024, recante "Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale" (in G.U. n. 43 del 21 febbraio 2024), ha riscritto la procedura di accertamento con adesione di cui al D.Lgs. n. 218/1997 al fine di coordinare ed adeguare tale procedura al nuovo istituto del contraddittorio, il quale individua nella partecipazione preventiva ed effettiva del contribuente un ruolo cardine dell'*iter* procedimentale.**

**Nello specifico, in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale, il D. Lgs. n. 13/2024 ha modificato l'art. 1 D.Lgs. n. 218/1997, introducendo il comma 2-bis, a norma del quale:**

*<<Lo schema di atto, comunicato al contribuente ai fini del contraddittorio preventivo previsto dall'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, reca oltre all'invito alla formulazione di osservazioni, anche quello alla presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione, in luogo delle osservazioni. L'invito alla presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione è in ogni caso contenuto nell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero nell'atto di recupero non soggetto all'obbligo del contraddittorio preventivo>>.*

In altri termini, con riferimento agli atti soggetti all'obbligo di contraddittorio preventivo, il novellato **articolo 1, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 218/1997**, prevede che lo schema di atto trasmesso al contribuente dall'ente impositore, con modalità idonee a garantirne l'effettiva conoscibilità, debba contenere, oltre all'invito alla presentazione di osservazioni, anche l'invito a proporre istanza di accertamento con adesione in alternativa alle osservazioni medesime (il suddetto comma è stato aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. a), D.Lgs. 12.02.2024, n. 13 con decorrenza dal 22.02.2024 ed applicazione con riferimento agli atti emessi dal 30 aprile 2024).

**Le nuove tempistiche per l'attivazione dell'istituto dell'accertamento con adesione sono disciplinate dagli artt. 6** (relativo alla definizione degli accertamenti nelle imposte sui redditi e nell'Iva) **e 12** (relativo alla definizione di altre imposte indirette) **del D.Lgs. n. 218/97**, entrambi rubricati "*Istanza del contribuente*".

**I suddetti articoli sono stati oggetto di modifiche da parte del D.Lgs. n. 13/2024.**

**Più nello specifico:**

- **la nuova formulazione dell'art. 6 D.Lgs. n. 218/97**, come modificata dall'art. 1, comma 1, lett. e), D.Lgs. n. 13/2024, **nel caso di accessi, ispezioni o verifiche, così, dispone:**

*<< 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 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.  
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, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado, istanza di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico, anche in difetto dell'invio dell'invito a comparire di cui all'articolo 5 comma 1.L'istanza di adesione è proposta entro il termine di presentazione del ricorso.*

*2-bis. Nel caso di avviso di accertamento o di rettifica, ovvero atto di recupero, per i quali si applica il contraddittorio preventivo, il contribuente può formulare istanza di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico, entro trenta giorni dalla comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione anche nei quindici giorni successivi alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero, che sia stato preceduto dalla comunicazione dello schema di atto. In tale ultimo caso, il termine per l'impugnazione dell'atto innanzi alla Corte di Giustizia tributaria è sospeso ai sensi del comma 3 per un periodo di trenta giorni.*

*2-ter. È fatta sempre salva la possibilità per le parti, laddove all'esito delle osservazioni di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della citata legge n. 212 del 2000 emergano i presupposti per un accertamento con adesione, di dare corso, di comune accordo, al relativo procedimento.*

*2-quater. Il contribuente che si è avvalso della facoltà di cui ai commi 1, 2-bis, primo periodo, e 2-ter, non può presentare ulteriore istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero.*

*3. Il termine per l'impugnazione indicata al comma 2 e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nell'articolo 60, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono sospesi per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente, salvo quanto previsto dal comma 2-bis, ultimo periodo; l'iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall'ufficio, ai sensi dell'articolo 15, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, è effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione. L'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza.*

*4. Entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza di cui ai commi 2 e 2-bis, l'ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire. Fino all'attivazione dell'ufficio delle entrate, la definizione ha effetto ai soli fini del tributo che ha formato oggetto di accertamento. All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di cui ai commi 2 e 2-bis perde efficacia.>>*

In altri termini, **il nuovo art. 6 cit. prevede:**

- **nel caso di avvisi di accertamento o di rettifica, ovvero atti di recupero, per i quali non si applica il contraddittorio preventivo**, la possibilità per il contribuente di presentare istanza di accertamento con adesione, entro il termine di impugnazione;
- **nel caso di avvisi di accertamento o di rettifica, ovvero atti di recupero, per i quali si applica il contraddittorio preventivo**, la possibilità per il contribuente:
  - di presentare istanza di accertamento con adesione nel termine di 30 giorni dalla comunicazione dello schema di atto;

- di presentare istanza di accertamento con adesione, entro il termine di 15 giorni dal ricevimento dell'atto impositivo, con effetto sospensivo del termine di proposizione del ricorso per soli 30 giorni;

A seguire, **la nuova formulazione dell'art. 12 del D. Lgs n. 218/1997**, come modificata dall'art. 1, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 13/2024, **rubricato “Istanza del contribuente”**, prevede che:

*<< 1. In caso di notifica di avviso di accertamento, o di rettifica, ovvero di atto di recupero, per i quali non si applica il contraddittorio preventivo, il contribuente, anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado, può formulare istanza di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico, anche in difetto dell'invio dell'invito a comparire di cui all'articolo 11, comma 1. L'istanza di adesione è proposta entro i termini di presentazione del ricorso.*

***1-bis. Il contribuente può presentare l'istanza di adesione con l'indicazione del domicilio di almeno un rappresentante, entro trenta giorni dalla comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. È fatta salva la possibilità per il contribuente di presentare istanza di accertamento con adesione anche nei quindici giorni successivi alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero che sia stato preceduto dal contraddittorio preventivo ai sensi del citato articolo 6-bis della legge n. 212 del 2000. In tale ultimo caso, il termine per l'impugnazione dell'atto innanzi alla Corte di giustizia tributaria è sospeso ai sensi del comma 2 per un periodo di trenta giorni. Laddove all'esito delle controdeduzioni di cui al citato articolo 6-bis, comma 3, della legge n. 212 del 2000 emergano i presupposti per un accertamento con adesione, le parti hanno sempre facoltà di dare corso, di comune accordo, al relativo procedimento.***

***1-ter. Il contribuente che si è avvalso della facoltà di cui al comma 1-bis, primo e quarto periodo, non può presentare ulteriore istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero.***

***2. La presentazione dell'istanza, anche da parte di un solo obbligato, comporta la sospensione, per tutti i coobbligati, dei termini per l'impugnazione indicata al comma 1 e di quelli per la riscossione delle imposte in pendenza di giudizio, per un periodo di novanta giorni. L'impugnazione dell'atto da parte del soggetto che abbia richiesto l'accertamento con adesione comporta rinuncia all'istanza.***

***3. Entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza, l'ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire.***

***4. All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di cui al comma 1 perde efficacia.***

***4-bis. Si applica il comma 1-quater dell'articolo 7.>>***

Il presente articolo modificato dapprima dall'art. 1, comma 1, lett. i), D.Lgs. 12.02.2024, n. 13 con decorrenza dal 22.02.2024 ed applicazione con riferimento agli atti emessi dal 30 aprile 2024, è stato poi così modificato dall'art. 21, comma 1, lett. e), D.Lgs. 12.06.2025, n. 81 con decorrenza dal 13.06.2025.

Orbene, come chiarito nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 13/2024, **le suddette modifiche introdotte all'art. 12 cit. sono state apportate al fine di coordinare le disposizioni sul procedimento di adesione relativo alle altre imposte indirette con le modifiche introdotte nell'art. 6 cit., nell'ambito del procedimento di adesione relativo alle imposte sui redditi e all'IVA.**

Come si è detto, **l'istituto dell'accertamento con adesione disciplinato dal D.Lgs. n. 218/1997 si interseca con l'obbligo di contraddittorio preventivo previsto dal nuovo art. 6-bis L. n. 212/2000.**

Ed invero, ai sensi della nuova formulazione degli artt. 6 e 12 del D.Lgs. n. 218/97, con riferimento agli atti soggetti all'obbligo di contraddittorio preventivo, il contribuente può presentare **istanza di accertamento con adesione entro 30 giorni dalla comunicazione dello schema di atto, ovvero nei 15 giorni successivi alla notifica dell'atto impositivo preceduto dallo schema di atto.** In questo ultimo caso, **il termine per impugnare l'atto impositivo è sospeso per soli 30 giorni** (e non 90 come avviene di regola nell'accertamento con adesione). Nello specifico, con riferimento agli atti impositivi soggetti al contraddittorio preventivo il contribuente può alternativamente:

- **formulare istanza di accertamento con adesione entro 30 giorni dalla comunicazione dello schema d'atto** (art. 6, comma 2-bis, e art. 12, comma 1-bis, D.Lgs. n. 218/97);
- **ovvero depositare specifiche controdeduzioni ovvero formulare, entro il medesimo termine, istanza di accesso agli atti entro 60 giorni dalla notifica dello schema d'atto.** Se il termine assegnato dall'Ufficio (comunque non inferiore a 60 giorni) scade successivamente al termine di decadenza dall'esercizio dell'azione accertativa, ovvero se tra il termine per la presentazione delle controdeduzioni e quello di decadenza decorre un lasso temporale inferiore a 120 giorni, il termine di decadenza viene posticipato al 120° giorno successivo al contraddittorio (art. 6-bis, comma 3, L. n. 212/2000);
- **ovvero non presentare le controdeduzioni allo schema d'atto e attendere la notifica dell'atto definitivo.** In tale ipotesi, il contribuente può, entro **i successivi 15 giorni dalla notifica dell'atto definitivo**, presentare istanza di accertamento con adesione beneficiando della sospensione di 30 giorni (e non più 90) del termine per l'eventuale proposizione di ricorso (art. 6, comma 2-bis, e art. 12, comma 1-bis, D.Lgs. n. 218/97).

**Si sottolinea che i suddetti termini si applicano solo agli atti impositivi soggetti al contraddittorio preventivo.**

Invece, nell'ipotesi di atti impositivi non soggetti al contraddittorio preventivo, l'ente impositore deve indicare nell'atto l'invito alla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione.

In sostanza, **ai sensi della nuova disciplina in tema di accertamento con adesione**, come modificata dal D.Lgs. n. 13/2024, **da leggersi in combinato disposto con il nuovo art. 6-bis della Legge n. 212/2000:**

- agli avvisi di accertamento o di rettifica, ovvero atti di recupero, **per i quali non si applica il contraddittorio preventivo**, continua ad applicarsi la disposizione di cui all'art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 218/97 e, pertanto, il contribuente nei cui confronti sia stato notificato uno dei predetti atti può, entro il termine di impugnazione, formulare istanza di accertamento con adesione;
- invece, con riferimento agli avvisi di accertamento o di rettifica, ovvero atti di recupero, **per i quali si applica il contraddittorio preventivo**, la sequenza procedimentale si “snoda” nella preventiva comunicazione dello “schema d'atto” previsto dall'art. 6-bis, comma 3, L. n. 212/2000. A fronte di tale comunicazione, il contribuente può:
  - presentare istanza di accertamento con adesione nel termine di 30 giorni (art. 6, comma 2-bis, e art. 12, comma 1-bis, D.Lgs. n. 218/1997);
  - presentare controdeduzioni nel “*termine non inferiore a 60 giorni*” (art. 6-bis, comma 3, L. n. 212/2000);
  - attendere la notifica dell'avviso di accertamento e presentare, entro il termine di 15 giorni dal ricevimento dell'atto impositivo, istanza di adesione con effetto sospensivo del termine di proposizione del ricorso per soli 30 giorni (art. 6, comma 2-bis, e art. 12, comma 1-bis, D.Lgs. n. 218/1997).

Con specifico riferimento alla **decorrenza della nuova procedura di accertamento con adesione**, come modificata dal D.Lgs. n. 13/2024, si evidenzia che **l'art. 41, comma 2, del citato decreto** così dispone: “*L'articolo 1 si applica con riferimento agli atti emessi dal 30 aprile 2024*”.

Ebbene, poiché l'art. 1 D.Lgs. n. 13/2024, come si è detto, introduce le modifiche al D.Lgs. n. 218/97 sopra commentate, ne discende che **la nuova procedura di accertamento con adesione si applica con riferimento agli atti emessi a decorrere dal 30 aprile 2024.**

In definitiva, dalla lettura coordinata degli articoli 6 e 12 del D.lgs. n. 218/1997 emerge che, nelle ipotesi in cui l'atto sia preceduto dal contraddittorio preventivo:

- il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione entro trenta giorni dalla comunicazione dello schema di atto;
- in alternativa, può presentarla entro quindici giorni dalla notifica dell'atto impositivo preceduto dallo schema di atto. In tale seconda ipotesi, il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per un periodo di trenta giorni, in deroga alla sospensione ordinaria di novanta giorni prevista in caso di accertamento con adesione.

Occorre precisare che le due opzioni hanno carattere alternativo: la presentazione dell'istanza a seguito della comunicazione dello schema di atto preclude la possibilità di reiterarla successivamente alla notifica dell'atto impositivo. Qualora, invece, l'istanza sia presentata dopo la notifica dell'avviso di accertamento preceduto dal contraddittorio preventivo, l'ufficio, in sede di adesione, non è tenuto a valutare elementi di fatto diversi da quelli già dedotti nelle eventuali osservazioni del contribuente e, in ogni caso, da quelli posti a fondamento dell'avviso.

Con riferimento agli atti impositivi non soggetti all'obbligo di contraddittorio preventivo, l'ente impositore deve indicare nell'atto stesso l'invito alla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione. In tal caso, il contribuente può proporre l'istanza entro il termine previsto per la proposizione del ricorso dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado.

### QUADRO SINOTTICO

Tipologia d'atto	Contraddittorio preventivo	Invito all'accertamento con adesione	Termini per presentare istanza di acc. con adesione	Sospensione termine di ricorso
Avvisi di accertamento/rettifica e atti di recupero esclusi dal contraddittorio preventivo	Non previsto	Nell'atto impositivo	Entro il termine per proporre ricorso ( <b>60 giorni</b> )	<b>90 giorni</b>
Avvisi di accertamento/rettifica e ad atti di recupero preceduti dal contraddittorio	Obbligatorio	Nello schema d'atto	Entro <b>30 giorni</b> dalla comunicazione dello schema d'atto	Non rileva (atto non ancora notificato)

<b>preventivo – istanza su schema d’atto</b>				
<b>Avvisi di accertamento/rettifica e ad atti di recupero soggetti a contraddittorio preventivo + notifica dell’atto impositivo</b>	Già svolto	Nello schema d’atto	Entro <b>15 giorni</b> dalla notifica dell’atto impositivo	30 giorni

## 8. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

Alla luce delle considerazioni svolte nel presente elaborato, può certamente concludersi che lo spazio temporale a disposizione degli Uffici, tanto in relazione ai termini di accertamento quanto a quelli di riscossione, risulta oggi estremamente variabile e condizionato da una pluralità di fattori. Tale variabilità discende, da un lato, dalla crescente instabilità e complessità del quadro normativo, caratterizzato da continui interventi legislativi, proroghe, sospensioni ed eccezioni; dall’altro, dalle scelte effettuate dal contribuente nel corso del rapporto tributario, le quali possono incidere in maniera significativa sull’estensione o sulla contrazione dei termini applicabili.

**Ne consegue che, sotto il profilo operativo, tanto il contribuente quanto il difensore sono chiamati a un’attenta e puntuale ricostruzione dell’intero percorso impositivo al fine di determinare correttamente la decorrenza e la scadenza dei diversi termini.** Tale attività non può limitarsi all’esame della normativa di riferimento, ma deve necessariamente tenere conto anche delle opzioni esercitate in sede dichiarativa e comportamentale, quali, a titolo esemplificativo, la posizione del contribuente rispetto agli Indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), il rispetto delle condizioni di tracciabilità dei pagamenti ovvero l’eventuale adesione ai nuovi strumenti di *compliance* introdotti dal legislatore.

In questo contesto, la gestione dei termini assume un ruolo centrale non solo ai fini della tutela del contribuente in sede contenziosa, ma anche come elemento strategico nella pianificazione fiscale e nella prevenzione del conflitto con l’Amministrazione finanziaria.

**La corretta individuazione delle scadenze, infatti, si configura sempre più come il risultato di un’attività interpretativa complessa, che richiede competenze tecniche elevate e un costante aggiornamento, ponendo in evidenza la crescente rilevanza del ruolo del professionista quale interprete e mediatore tra normativa, prassi amministrativa e scelte del contribuente.**

**Lecce, 12 febbraio 2026**

**Avv. Maurizio Villani**

**Avv. Federica Attanasi**

**Studio Tributario Villani**

**[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it)**

**e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)**