

Memento Pratico

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

- contraddittorio preventivo
- schema d'atto
- nuova rateazione
- nuove sanzioni

Accessi, ispezioni e verifiche

Esecuzione



Estratto



Lefebvre Giuffrè

INCLUSA
VERSIONE DIGITALE



Memento Pratico

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

Accessi, ispezioni e verifiche
Esecuzione esattoriale
Tutele del contribuente

Aggiornato al 19 maggio 2025



Lefebvre Giuffrè

L'opera è stata ideata e realizzata dalla

Redazione Fiscale Memento

Giuffrè Lefebvre

A questa edizione hanno collaborato

Federico Fonzi
Avvocato

Elisa Faenza
Avvocato

Maria Cristina Vailati
Dottore commercialista

e il professionista di

Lexalia

Sara Inglese
Dottore commercialista

Direttore responsabile
Antonella Sciara

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 636 del 12 novembre 2001
© Copyright - Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. - 2025 - via Monte Rosa, 91 - 20149, Milano

I diritti di traduzione, di riproduzione, e di adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (compresi le copie fotostatiche, i film didattici o i microfilm) sono riservati per tutti i Paesi

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non comporta né sostituisce una prestazione professionale e non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Presentazione

Il Memento è lo strumento che consente, nel modo più concreto e chiaro possibile, di trovare soluzioni pratiche relative ai procedimenti di accertamento fiscale e di riscossione dei tributi erariali.

Il Memento ha un triplice obiettivo:

- offrire all'utilizzatore gli strumenti per risolvere rapidamente le diverse problematiche che possono emergere a seguito dei **controlli** effettuati dall'Amministrazione finanziaria (Agenzia delle Entrate, Guardia di Finanza ecc.);
- illustrare i provvedimenti con i quali l'AF procede al **recupero della maggiore imposta** dovuta a seguito dei suddetti controlli e gli **strumenti a disposizione del contribuente** per contrastarli o per adempiere in maniera conveniente;
- fornire, a tutti i soggetti interessati, informazioni **aggiornate** ed **elaborate** alla luce della legislazione vigente, della prassi amministrativa e della giurisprudenza.

La trattazione è suddivisa in **3 parti**:

– prima parte: **Accertamento** che, iniziando dall'individuazione degli organi competenti e con l'esame dei criteri di scelta dei soggetti da controllare, illustra poi l'attività istruttoria, l'attività di controllo ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, comprendendo anche le operazioni potenzialmente elusive e alcuni casi particolari (monitoraggio, società a ristretta base partecipativa, consolidato, trasparenza), l'attività di controllo ai fini delle imposte di registro, ipocatastali, di successione e donazione, i provvedimenti di accertamento o contestazione (avviso di accertamento, cartelle, atti di contestazione ecc.) e gli strumenti a disposizione del contribuente (ravvedimento, autotutela, adesione alle comunicazioni di irregolarità, accertamento con adesione, acquiescenza e impugnazione);

– seconda parte: **Riscossione**, in cui si illustrano prima le modalità di pagamento delle maggiori somme accertate e poi la riscossione coattiva, cioè i vari provvedimenti con i quali l'AF procede al recupero della maggiore imposta dovuta a seguito dei controlli esperiti e le diverse misure a tutela del credito tributario, adottate dall'AF e dall'AdR a seguito di inadempimenti tributari: misure cautelari, ipoteca e fermo nonché le procedure di riscossione coattiva (esecuzione immobiliare, mobiliare e presso terzi), esaminando anche le particolarità della riscossione nelle procedure concorsuali (fallimento, concordato preventivo, accordi di ristrutturazione), nonché le possibilità e le modalità con cui addivenire alla transazione fiscale con l'AF;

– terza parte: **Sanzioni**, in cui si esaminano le violazioni che possono dar luogo all'irrogazione di sanzioni amministrative o che hanno rilevanza penale e i relativi aspetti procedurali.

Ogni parte è strutturata in capitoli, ciascuno dei quali è preceduto da un **sommario analitico**. Completano il Memento:

– l'**Appendice**, contenente modelli di istanze (autotutela e accertamento con adesione), elenco delle Convenzioni internazionali e delle Autorità competenti degli Stati UE per lo scambio di informazioni;

– un esauriente **Indice analitico** strutturato facendo riferimento a casi concreti, in modo da consentire un rapido accesso all'argomento che si vuole affrontare.

Al fine di facilitare la ricerca, il Memento è suddiviso in **paragrafi numerati a margine**, ai quali vengono effettuati tutti i rinvii, sia quelli da una parte all'altra del testo (evitando ripetizioni inutili), sia quelli dall'indice analitico. La numerazione è **discontinua**.

Piano dell'opera

PARTE I - ACCERTAMENTO

Titolo I - Attività istruttoria		500
Capitolo 1	Organi competenti	520
Capitolo 2	Soggetti da controllare	3000
Capitolo 3	Strumenti a disposizione e lineamenti generali	4190
Capitolo 4	Dati e Informazioni a disposizione dell'AF	4790
Capitolo 5	Richieste di atti, Informazioni e documenti	5470
Capitolo 6	Accessi, ispezioni e verifiche	7250
Titolo II - Controlli II.DD. e IVA		9300
Capitolo 1	Controlli sulle dichiarazioni/comunicazioni	9870
Capitolo 2	Metodi di accertamento per soggetti con contabilità	11310
	Soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili	
	Analitico-contabile	
	Analitico-induttivo	
	Induttivo Scomputo delle perdite	
Capitolo 3	Metodi di accertamento per soggetti senza contabilità	19370
	Accertamento analitico	
	Accertamento analitico-induttivo	
Capitolo 4	Accertamento sintetico e redditometro	22850
Capitolo 5	Operazioni elusive nazionali	23770
Capitolo 6	Operazioni elusive Internazionali	26290
Capitolo 7	Superbonus, bonus facciate e altri	29620
Capitolo 8	Monitoraggio fiscale	30460
Capitolo 9	Società di capitali a ristretta base partecipativa	32150
Capitolo 10	Consolidato fiscale nazionale	32840
Capitolo 11	Società trasparenti	34580
Capitolo 12	Tipologie di accertamento	35340
	Ordinario, parziale, integrativo	
	In rettifica o d'ufficio	
Titolo III - Controlli altre imposte		36400
Capitolo 1	Imposte di registro, Ipotecarla e catastale	36400
Capitolo 2	Successioni	39970
Capitolo 3	Donazioni	41240
Capitolo 4	Imposte sorte nella UE	41491
Titolo IV - Contraddittorio e atti di accertamento		41550
Capitolo 1	Regole generali	41560
Capitolo 2	Schema dell'atto	42130
Capitolo 3	Invito a comparire	42680
Capitolo 4	Avviso di accertamento esecutivo	43380

Capitolo 5	Cartella di pagamento	46240
Capitolo 6	Avviso di recupero	47160
Capitolo 7	Atto di rideterminazione	47800

Titolo V- Strumenti a disposizione del contribuente		49920
--	--	--------------

Capitolo 1	Correzione spontanea	
	Rettifica della dichiarazione	
	Ravvedimento	50460
Capitolo 2	Autotutela	51400
Capitolo 3	Adesione alle comunicazioni di irregolarità	52310
Capitolo 4	Accertamento con adesione	53490
Capitolo 5	Acquiescenza	55050
Capitolo 6	Impugnazione	55760

PARTE II - RISCOSSIONE

Capitolo 1	Pagamento	
	Compensazione	
	Rateazione	56350
Capitolo 2	Tutela del credito tributario	56830
	Ipoteca giudiziaria e sequestro	
	Ipoteca dell'AdR	
	Fermo di beni mobili	
	Divieto di compensazione	
	Blocco pagamenti e rimborsi	
	Esclusione da gare di appalto	
Capitolo 3	Riscossione nelle procedure concorsuali	61400
	Nella liquidazione giudiziale	
	Nel concordato preventivo	
	Nell'accordo di ristrutturazione	
Capitolo 4	Esecuzione forzata esattoriale	64140

PARTE III - SANZIONI

Capitolo 1	Violazioni	70950
Capitolo 2	Applicazione	71080

APPENDICE		72770
------------------	--	--------------

INDICE		p. 1029
---------------	--	----------------

Omissis

c. Soggetti che aderiscono al concordato preventivo biennale (CPB)

(art. 6-37 D.Lgs. 13/2024, Circ. AE 17 settembre 2024 n. 18/E)

I titolari di **reddito di impresa o di lavoro autonomo** derivante dall'esercizio di arti e professioni che svolgono attività in Italia, possono concordare preventivamente con l'AE i redditi e i valori della produzione netta per i 2 anni successivi, al fine di predeterminare le imposte dovute.

In pratica, con la procedura di seguito illustrata, l'AE formula una proposta di determinazione del reddito e del valore della produzione netta con **validità** di 2 anni che il contribuente può accettare o meno.

Il **vantaggio** per il contribuente consiste essenzialmente nella predeterminazione del reddito (con i limiti sotto illustrati relativi alle poste «straordinarie») e nell'applicazione di un'imposta sostitutiva ad aliquota fissa per la parte di reddito concordato che eccede quello del periodo d'imposta precedente, non essendo invece previste semplificazioni contabili né dichiarative. Essendo gli imponibili predeterminati, il contribuente può essere soggetto ad accertamento solo se ricorre una causa di decadenza dal concordato.

Decorso il biennio oggetto di concordato, se il contribuente ha conservato i requisiti necessari per potervi accedere e non sono insorte cause di esclusione, lo stesso può accedere ad un **nuovo biennio** di concordato (utilizzando il software che verrà reso disponibile per il periodo di imposta).

Possono **accedere** al CPB i soggetti IRPEF o IRES che:

- svolgono attività d'**impresa o arte o professioni** in Italia;
- applicano gli **ISA** (v. n. 3635).

In caso di contribuente che esercita **due attività**, una di lavoro autonomo e una di impresa, entrambe soggette ad ISA, l'AE formula due distinte proposte a cui il contribuente può aderire sia congiuntamente che individualmente (Circ. AE 17 settembre 2024 n. 18/E).

Limitatamente al **periodo d'imposta 2024**, sono stati ammessi anche i soggetti **forfettari** (per le regole applicabili v. n. 3890 e s).

SOGGETTI AMMESSI (art. 10 D.Lgs. 13/2024) Possono aderire al CPB i soggetti che applicano gli ISA, **salvo che** presentino una **causa di esclusione** dagli stessi fra cui, ad **esempio**, perché si trovano nel primo periodo d'imposta o perché dichiarano ricavi (esclusi quelli finanziari individuati all'art. 85 c. 1 lett. c, d, e) DPR 917/86) o **compensi** superiori a € 5.164.569 (per

3700

3705

3710

talune attività sono previste modalità particolari di determinazione dei ricavi rilevanti), o perché sono soggetti a regimi speciali forfettari (per l'elenco completo delle cause di esclusione v. n. 3640).

Se si verifica una causa di **esclusione** dagli ISA (in una delle annualità per le quali il contribuente ha aderito al CPB) **dopo l'accettazione** della proposta, non fa perdere efficacia al CPB per il biennio concordato (Circ. AE 17 settembre 2024 n. 18/E).

Possono, inoltre, aderire i soggetti che nel **periodo precedente** alla proposta sono **usciti** dal regime **forfettario** per superamento della soglia di 100.000 euro con conseguente applicazione per il medesimo periodo degli ISA (Faq AE 8 ottobre 2024).

3715 ESCLUSIONI (art. 10 c. 2 e art. 11 D.Lgs. 13/2024, Circ. AE 17 settembre 2024 n. 18/E) Non possono, inoltre, aderire se presentano una delle seguenti cause.

Periodo interessato	Causa di esclusione	Precisazioni
con riferimento al periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta	a) debiti pari o superiori a 5.000 euro, compresi interessi e sanzioni, per tributi amministrati dall'AE o per contributi previdenziali, definitivamente accertati con sentenza irrevocabile ovvero con atti non più soggetti ad impugnativa (1)	non si tiene conto dei debiti sospesi o rateizzati (ad esempio a seguito di definizione agevolata), purché non sia intervenuta decadenza dai relativi benefici; inoltre, il contribuente, prima dell'accettazione della proposta, può versare quanto dovuto o quanto necessario per ricondurre il debito al di sotto della soglia prevista
	b) aver conseguito , nell'esercizio della propria attività, redditi o quote di redditi, comunque denominati, in tutto o in parte, esenti , esclusi o non concorrenti alla base imponibile, in misura superiore al 40% del reddito derivante dall'esercizio dell'attività stessa	si tratta di redditi esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile in forza di disposizioni agevolative riguardanti specifiche attività ; non rilevano , invece, le componenti di reddito, come, ad esempio, le plusvalenze da cessione di partecipazioni con requisiti Pex o i dividendi parzialmente esenti (Faq. AE 9 dicembre 2024)
primo periodo d'imposta oggetto del CPB	c) adesione al regime forfettario	
	d) la società o l'ente risulta interessato da operazioni straordinarie (fusione, scissione, conferimento, cessione di ramo d'azienda); la società di persone o l'associazione professionale è interessata da modifiche della compagine sociale che comportino l' aumento del numero dei soci o degli associati, salvo il subentro di due o più eredi nel caso di decesso di un membro (2)	
ultimi 3 periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del CPB	e) omessa dichiarazione (in almeno uno dei periodi)	l'omessa dichiarazione IRAP non è causa di esclusione (Faq 25 ottobre 2024)
	f) condanna per un reato tributario (previsti e puniti dal D.Lgs. 74/2000) o per quelli di: false comunicazioni sociali (art. 2621 c.c.); riciclaggio (art. 648 bis c.p.); reimpiego di denaro, beni o utilità di provenienza delittuosa (art. 648 ter c.p.); autoriciclaggio (art. 648 ter 1 c.p.).	alla sentenza di condanna (che deve essere irrevocabile) è equiparata la sentenza di patteggiamento nel caso in cui venga irrogata una pena che superi i due anni di pena detentiva (pertanto, al di sotto di tale soglia la causa di esclusione non opera)

(1) Si tratta di debiti derivanti dalla notifica di atti impositivi, conseguenti ad attività di controllo e di liquidazione degli uffici o dalla notifica di cartelle di pagamento concernenti pretese tributarie, oggetto di comunicazioni di irregolarità emesse a seguito di controllo automatizzato o formale della dichiarazione (v. n. 9930 e s.). Il rispetto di tale condizione non si estende ad eventuali debiti dei soci. Ai fini della **determinazione della soglia** di 5.000 euro relativa al debito residuo, si considerano, complessivamente, sia i debiti contributivi che i debiti per tributi amministrati dall'AE (Faq AE 8 ottobre 2024).

(2) È causa di esclusione anche la **trasformazione da associazione** professionale, che produce reddito di lavoro autonomo, a **Stp srl** che produce reddito d'impresa (Risp. AE 6 dicembre 2024 n. 247). **Non** sono cause di **esclusione**: la modifica della percentuale di partecipazione all'interno della stessa compagine sociale (Circ. AE 17 settembre 2024 n. 18/E); morte di un socio o associato (Faq AE 25 ottobre 2024); eventuali variazioni nell'ambito dell'impresa familiare (Faq AE 8 ottobre 2024); il

passaggio, nei periodi oggetto di concordato, dal regime di trasparenza fiscale a quello ordinario e viceversa (Faq AE 25 ottobre 2024) o le **trasformazioni societarie** da un tipo di società di capitali ad un altro (ad esempio, spa in srl e viceversa) o da un tipo di società di persone ad un altro (s.a.s in snc e viceversa) (Faq 28 ottobre 2024); la trasformazione da una società di persone in società di capitali (Faq. AE 28 gennaio 2025).

1. Proposta

(artt. 8 e 9 D.Lgs. 13/2024)

L'AE **propone** al contribuente il concordato, indicando il reddito e il valore netto della produzione, imponibili IRPEF/IRES e IRAP previsti per i due anni successivi a quello della proposta. Il contribuente **può accettare** la proposta con gli effetti che sono descritti nei paragrafi seguenti.

Se si verificano specifici eventi, il CPB **cessa** di avere efficacia dal periodo d'imposta in cui si verifica l'evento, o **decade** e cessa di produrre effetto per **entrambi i periodi** concordati.

MODALITÀ Per il **biennio 2025-2026**, i contribuenti che intendono aderire al Cpb devono compilare l'apposito **modello** per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini della elaborazione della proposta e per la relativa accettazione. Il modello deve essere inviato telematicamente, anche tramite intermediario, **entro** il 31 luglio (che dovrebbe essere spostato al 30 settembre), utilizzando una delle seguenti modalità ((Prov. AE 9 aprile 2025 n. 172928, Prov. AE 24 aprile 2025 n. 195422):

- **congiuntamente** al modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA, da utilizzare per il periodo di imposta 2024, in fase di trasmissione dei modelli Redditi;
- in via **autonoma**, allegando il frontespizio dei modelli Redditi in cui va riportato il codice 1 «Adesione» nella casella «Comunicazione CPB».

Al fine di ottenere una proposta adeguata, il contribuente deve indicare l'eventuale presenza di **eventi straordinari** (per l'individuazione v. n. 3875) che hanno determinato la **sospensione** dell'attività economica (per almeno 30 giorni). Tali eventi rilevano solo se si sono manifestati nel periodo d'imposta di riferimento e **prima dell'adesione** al concordato (art. 5 DM 14 giugno 2024 e Circ. AE 17 settembre 2024 n. 18/E).

►**Precisazioni 1**) In caso di **comunicazione di eventi straordinari**, le proposte sono così **ridotte**:

- sospensione per un periodo compreso tra 30 e 60 giorni, del 10%;
- periodo superiore a 60 giorni e fino a 120 giorni, 20%;
- periodo superiore a 120 giorni, 30%.

2) Con riferimento al biennio 2024 2025, l'AE ha chiarito che gli **ulteriori componenti** positivi ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, che sono dichiarati dal contribuente per **migliorare il punteggio** di affidabilità fiscale relativo all'anno d'imposta 2023, dovevano concorrere alla formazione dell'importo del reddito e del valore della produzione netta del 2023 e dovevano essere indicati nei righi P04 e P05 del modello CPB (Faq 25 ottobre 2024).

CONTENUTO (artt. 15e16D.Lgs.13/2024) Con la proposta l'AE individua il reddito e il valore della produzione netta della **gestione ordinaria**, per i successivi due periodi d'imposta, **senza** tenere conto di alcune **poste straordinarie** specificamente individuate. Se in uno dei periodi concordati emerge una di queste poste straordinarie, occorre variare in aumento o in diminuzione la base imponibile concordata (v. n. 3740 e 3745).

(Omissis)

3720

3725

3730

CAPITOLO 7

Superbonus e altri bonus edilizi

SOMMARIO

a. Disciplina generale	29680	2. Bonus facciate.....	29835
1. Superbonus	29740	b. Controlli	29890

Rilevante impatto economico hanno avuto le diverse agevolazioni previste nel settore dell'edilizia e in particolare quelle del cosiddetto superbonus 110% e del bonus facciate, oltre che quelle per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, dell'ecobonus e del sismabonus. La previsione di forme particolari e inedite di utilizzo di queste agevolazioni quali lo sconto in fattura e la cessione del corrispondente credito d'imposta hanno richiesto la previsione di specifiche modalità di controllo.

Per la disamina delle condizioni sostanziali per la fruizione delle suddette agevolazioni, si rinvia al MF mentre di seguito si esaminano alcuni aspetti particolari relativi alle modalità e ai termini di accertamento.

29620

a. Disciplina generale

Si esaminano alcuni aspetti generali e procedurali di maggior rilievo delle agevolazioni in oggetto con rinvio per la trattazione completa a MF.

29680

1. Superbonus

(art. 119 e s. DL 34/2020 conv. in L. 77/2020, Circ. AE 13 giugno 2023 n. 13/E, Circ. AE 6 ottobre 2022 n. 33/E, Circ. AE 25 luglio 2022 n. 28/E, Circ. AE 23 giugno 2022 n. 23, Circ. AE 27 maggio 2022 n. 19/E)

Il cosiddetto superbonus consiste in una detrazione del **110%**, destinata a diminuire progressivamente dal 2023 al 2025 (90%, 70% e, in presenza di determinate condizioni, 65%), sulle spese sostenute per interventi specifici effettuati su immobili residenziali non di pregio, caratterizzati da una certa complessità, riguardanti: risparmio energetico, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti fotovoltaici.

29740

Per la disamina dei requisiti sostanziali si rinvia a MF 1700 e s.

Fino al 31 dicembre 2004 sono rimaste invariate le **altre detrazioni** previste per gli interventi volti al **recupero del patrimonio edilizio** (detrazione 50%), compreso il sismabonus (50%-85%, a seconda del tipo di intervento), e quelli di **risparmio energetico** (50% o 65%).

Dal 2025 queste detrazioni sono state modificate: se gli interventi interessano l'abitazione principale si applica il 50% (36% nel 2026 e 2027), se interessano altre abitazioni si applica il 36% (30% nel 2026 e 2027).

(Omissis)

(Omissis)

b. Controlli

(art. 121 DL 34/2020 conv. in L. 77/2020)

I controlli relativi al superbonus, al bonus facciate nonché agli altri interventi che danno origine a detrazioni che possono essere trasformate in crediti d'imposta e ceduti o scontati in fattura (interventi per delle barriere architettoniche, interventi di recupero del patrimonio immobiliare), presentano problematiche e particolarità di seguito esaminate. I controlli vengono effettuati su differenti piani, quelli preventivi sulle cessioni e quelli sul merito della spettanza dell'agevolazione sulla eliminazione delle barriere.

29890

CONTROLLI PREVENTIVI SULLE CESSIONI DEI CREDITI (art. 122 bis DL 34/2020, Prov. AE 1° dicembre 2021 n. 340450) L'AE, entro 5 giorni lavorativi dall'invio della comunicazione di cessione o sconto in fattura, può **sospendere fino a 30 giorni** gli effetti delle comunicazioni stesse (anche quelle successive alla prima) e delle opzioni che presentano **profili di rischio** (individuati utilizzando criteri relativi alla diversa tipologia di crediti ceduti e riferiti, es. coerenza e regolarità dei dati indicati con quelli presenti nell'Anagrafe tributaria oppure ad analoghe cessioni effettuate in precedenza dagli stessi soggetti).

29895

Tutto ciò per consentire il controllo preventivo della correttezza delle operazioni:

– se sono **confermati i rischi di frode** che hanno determinato la sospensione, la comunicazione si considera non effettuata e tale circostanza è comunicata in via telematica a chi l'ha trasmessa;

– in caso contrario, decorsi 30 giorni dalla presentazione, la comunicazione produce gli effetti previsti dalla norma di riferimento, cioè l'efficacia della cessione o dello sconto. In questo caso il termine finale di utilizzo del credito esposto nella comunicazione è prorogato per un periodo pari al periodo di sospensione della comunicazione stessa.

I provvedimenti di sospensione e di annullamento della cessione sono comunicati in via telematica al soggetto che ha inviato la comunicazione e, dunque, in caso di **intermediario** abilitato, all'intermediario stesso che è tenuto a informare dell'annullamento degli effetti della comunicazione il titolare della detrazione o del credito ceduto, avendo cura di inoltrargli quanto ricevuto dall'AE.

In caso di annullamento della cessione, l'AE procede poi al controllo di merito del credito.

In ogni caso, la **mancata contestazione** della cessione non impedisce i successivi controlli sulla spettanza del bonus.

Gli **intermediari** bancari e finanziari obbligati al rispetto della **normativa antiriciclaggio**, se sono cessionari del credito, non procedono alla relativa acquisizione se dalla valutazione congiunta sul cedente e sull'operazione da cui scaturisce il credito hanno motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo.

Errori (Circ. AE 6 ottobre 2022 n. 33/E) In caso di errori nella comunicazione, **fino al 30 marzo 2024**, era possibile, **entro** il 5° giorno del mese successivo a quello di invio, annullarla o sostituirla presentandone un'altra (v. n. 29762).

29900

Il controllo preliminare può quindi concludersi con un **atto che annulla l'efficacia della comunicazione** della cessione o sconto, ma che, in pratica, si sostanzia in una mera ricevuta di annullamento degli effetti dell'opzione dalla quale si evince che la comunicazione non ha superato i controlli di coerenza e regolarità dei dati indicati nella stessa, effettuati comparando tali dati con quelli presenti in Anagrafe tributaria e rilevanti ai fini della maturazione del beneficio.

29905

Tale provvedimento è equiparabile ad un diniego di agevolazione ed è quindi **impugnabile** innanzi alla Corte di Giustizia tributaria di primo grado secondo le ordinarie disposizioni, in quanto immediatamente generativo di effetti pregiudizievoli per il beneficiario della detrazione (CGT 1° Trieste 11 aprile 2023 n. 81 e CGT 1° Bari 23 marzo 2023 n. 415).

In caso di annullamento della cessione, per le comunicazioni presentate **entro il 30 marzo 2024**, il beneficiario, fatta salva la possibilità di impugnare il provvedimento, **in alternativa** poteva usufruire della rimessione in termini entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese (v. n. 29900) oppure esercitare l'opzione per la cessione (non sconto in fattura) delle rate residue non fruitive delle detrazioni riferite alle spese sostenute negli anni dal 2020 al 2025. Per le comunicazioni **presentate dal 1° aprile 2024** la remissione in bonis non è più possibile.

29910 Monitoraggio dei crediti (Circ. GdF 22 dicembre 2021) Attraverso specifici applicativi informatici, la GdF individua possibili schemi fraudolenti aventi ad oggetto le cessioni.

Il portale **PRISMA** (Portale Riscossioni Monitoraggi e Applicazioni) consente la consultazione dei crediti d'imposta agevolativi di cui sono titolari i contribuenti e dei dati relativi alle operazioni di cessione dei crediti stessi.

È possibile esaminare, per un determinato contribuente, i dati relativi ai movimenti che operano sulla consistenza del plafond dei diversi crediti d'imposta attribuiti al medesimo soggetto con indicazione della data in cui l'operazione è stata registrata dal sistema, del tipo di agevolazione e di movimento, del relativo importo e della data a decorrere dalla quale il credito può essere utilizzato in compensazione.

La GdF può poi consultare, sempre per singolo codice fiscale, i dati relativi alle cessioni dei crediti d'imposta registrate sulla Piattaforma cessione crediti in un determinato intervallo temporale, con possibilità di orientare l'analisi sulle varie tipologie di agevolazione.

L'applicativo **MONIC** (Monitoraggio delle Compensazioni) permette di effettuare interrogazioni puntuali o massive, attraverso l'elaborazione dei dati dei modelli F24, per individuare le indebite compensazioni dei crediti d'imposta, compresi quelli di natura agevolativa cedibili a terzi.

29915 CONTROLLI DI MERITO (art. 121 DL 34/2020 conv. in L. 77/2020) Le attività di controllo spettano all'AE che esercita gli ordinari poteri previsti per l'accertamento delle imposte dirette (artt. 31 e s. DPR 600/73). In particolare, i controlli possono avvenire sia nell'ambito delle **liquidazioni** delle dichiarazioni dei redditi, che possono cogliere eventuali errori e anomalie matematiche, sia nell'ambito dei **controlli formali** basati sull'esame della documentazione relativa agli interventi. Tuttavia, vista la complessità delle operazioni da verificare, la sede ideale dei controlli è quella relativa ai **controlli sostanziali** che consentono agli uffici dell'AE l'utilizzo di più ampi termini di effettuazione.

Dal **2025**, inoltre, i controlli sono effettuati anche focalizzando l'attenzione sui contribuenti che non hanno **adeguato le rendite catastali** dopo i lavori di superbonus; a tali soggetti verranno inviate delle lettere di compliance, con le conseguenze illustrate al n. 29970.

29917 Le **particolarità** dei controlli ordinari, che di seguito si esaminano, riguardano la previsione di alcune ipotesi di decadenza delle detrazioni, i soggetti responsabili e i termini di accertamento. L'attività di controllo è finalizzata alla verifica di sussistenza di tutti i requisiti previsti per i bonus edilizi con conseguente recupero, in caso di contestazione, dell'importo corrispondente con applicazione di interessi e sanzioni.

L'azione di recupero derivante dalla contestazione della mancata sussistenza dei requisiti, è effettuata nei confronti del **beneficiario** della detrazione anche se ceduta come credito d'imposta o per lo sconto in fattura mentre i **fornitori** (compreso il general contractor) e i **cessionari** rispondono dell'eventuale irregolare utilizzo del credito d'imposta (es. in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto).

29920 Nei confronti dell'Amministrazione, la responsabilità della corretta fruizione del bonus, tanto come detrazione quanto come credito ceduto o scontato, è esclusivamente del beneficiario originale il quale può quindi valutare il **ravvedimento** in caso di indebita fruizione del bonus. In particolare, se il credito ceduto o scontato è stato:

- **utilizzato in compensazione**, il beneficiario può riversare l'importo non spettante mediante F24, con il codice tributo 6921 e contestuale versamento (per il ravvedimento) degli interessi legali e della sanzione (pari al 100% del credito indebitamente utilizzato) ridotta in applicazione del ravvedimento (v. n. 50810 e s.);
- **non ancora utilizzato** in compensazione, è necessario: comunicare la non sussistenza del credito al cessionario e all'AF; procedere su richiesta congiunta delle parti all'annullamento dell'accettazione sulla piattaforma con eventuale sostituzione di comunicazione corretta; se il

cessionario non collabora e non annulla l'accettazione, il beneficiario può procedere al riversamento come al punto precedente al fine di ricostituire il credito che risulta utilizzabile in capo al cessionario (Risp. AE 28 settembre 2023 n. 440).

È possibile riversare **senza sanzioni né interessi** solo se è possibile dare prova che il credito ceduto non è stato ancora compensato alla data del riversamento ed è quindi interesse del beneficiario recuperare e conservare la prova della non avvenuta compensazione del suddetto credito da parte del cessionario alla data del riversamento.

Responsabilità di cessionari e fornitori Tuttavia, fornitori che hanno applicato lo sconto in fattura e cessionari del credito sono **responsabili in solido** con il beneficiario per il pagamento dell'importo della detrazione non spettante e dei relativi interessi fiscali in caso di loro **concorso nella violazione con dolo o colpa grave**, ferma restando in questo caso anche la coobbligazione per la sanzione ordinariamente prevista (v. n. 71245).

Tuttavia, **il concorso è escluso se** il cessionario o il fornitore è in possesso di una completa documentazione, relativa alle opere che hanno originato il credito di imposta: titolo edilizio abilitativo, contratto di appalto, notifica all'ASL di avvio dei lavori, visura catastale ante operam, visura storica, fatture, Ape, asseverazioni, delibere, attestazione che certifichi l'esecuzione dei controlli antiriciclaggio, ove previsti, ecc.

In ogni caso, la **manca della documentazione** non costituisce, da sola, causa di responsabilità solidale per dolo o colpa grave del cessionario, il quale può fornire, con ogni mezzo, prova della propria diligenza o non gravità della negligenza; l'onere della prova del dolo o colpa grave è a carico dell'AE (art. 1 DL 11/2023, Circ. AE 7 settembre 2023 n. 27/E).

ESEMPIO

Si ha il **dolo** quando il cessionario (correntisti, banche, altri intermediari finanziari) è consapevole dell'inesistenza del credito: cessionario ha preventivamente concordato con il beneficiario originario le modalità di generazione e fruizione del credito; il carattere fittizio del credito è manifestamente evidente ad un primo esame, da chiunque condotto, e ciononostante si sia acquisito e compensato lo stesso nel modello F24.

Si ha **colpa grave** quando il cessionario ha ommesso la diligenza richiesta: acquisto dei crediti eseguito in assenza di documentazione richiesta a supporto degli stessi o in presenza di una palese contraddittorietà della documentazione prodotta dal cedente (asseverazione si riferisce a un immobile diverso da quello oggetto degli interventi agevolati).

►Precisioni 1) Per i crediti diversi dal superbonus sorti **prima del 12 novembre 2021** (introduzione degli obblighi di acquisizione dei visti, asseverazioni e attestazioni per cessione/sconto bonus diversi dal superbonus) la limitazione della responsabilità di fornitori e cessionari ai casi di dolo o colpa grave sussiste se si acquisisce, ora per allora, la documentazione riguardante visti, asseverazioni e attestazioni (art. 14 c. 1 bis2 DL 50/2022 conv. in L. 91/2022). La documentazione, in forma libera e con l'indicazione degli elementi essenziali dell'opzione, non va inviata all'AE, ma solo conservata dal fornitore o cessionario (Faq AE 6 giugno 2023).

2) Per le opere classificate come attività di **edilizia libera** e per gli interventi, diversi da quelli di edilizia libera, di **importo complessivo non superiore a € 10.000**, eseguiti sulle singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio, per i quali sono esclusi - fatta eccezione per gli interventi relativi al c.d. Bonus facciate - l'obbligo del visto di conformità e delle relative attestazioni di congruità della spesa, la presenza della richiamata documentazione ora per allora attenua la responsabilità solidale in caso di concorso in violazione ai casi di dolo o colpa grave.

3) Chi **acquista da una banca** o simili, ai fini della valutazione della sua diligenza non è tenuto a effettuare ex novo la medesima istruttoria già svolta dalla banca cedente al momento dell'acquisto del credito, a condizione che la banca cedente attesti il possesso della documentazione richiesta dalla normativa.

Secondo la Cassazione, il riconoscimento del credito attraverso **false fatture** attestanti opere **mai eseguite** integra certamente la truffa aggravata in quanto, tale riconoscimento, ha comportato l'induzione in errore dell'ente pubblico. In pratica, secondo tale orientamento, per il perfezionamento dell'illecito in presenza di crediti per lavori inesistenti e quindi per l'integrazione del reato di truffa, non è necessario che l'ultimo cessionario abbia compensato le somme, ma **basta anche la sola prima cessione** che ha comportato il pagamento di somme che non erano dovute (Cass. 13 dicembre 2024 n. 45868, Cass. pen. 23 ottobre 2024 n. 40015). Pertanto, i crediti ceduti dal beneficiario della detrazione a terzi - banche, fornitori, ecc. - se inesistenti e frutto del reato di truffa, possono essere **sequestrati in via cautelare**, anche se i terzi sono in buona fede (Cass. pen. 16 novembre 2022 n. 45558, Cass. pen. 21 settembre 2022 n. 40865, n. 40866, n. 40867, n. 40868, n. 40869). Ai terzi cessionari in buona fede non resta che la richiesta di **risarcimento dei danni** nei confronti del cedente il credito.

29925

29930

In altri casi, la falsificazione della documentazione attestante i requisiti di spettanza del bonus al fine di accedere all'agevolazione **in misura maggiore** rispetto a quella effettivamente spettante, è stata considerata integrante il **reato** non di truffa in danno dello Stato (art. 640 c. 2 n. 1) c.p.) ma **indebita percezione di erogazioni pubbliche** (art. 316 ter c.p.) riguardante tanto il credito già ceduto o utilizzato in compensazione quanto quello semplicemente risultante dal cassetto fiscale del contribuente e ancora non utilizzato con conseguente sequestrabilità di entrambi (Cass. pen. 12 settembre 2023 n. 37138).

29935 Responsabilità dei professionisti (art. 119 DL 34/2020 conv. in L. 77/2020) Ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato, ai soggetti che rilasciano **attestazioni e asseverazioni infedeli** si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da € 2.000 a € 15.000 per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa (non è chiaro se ha natura tributaria con conseguente applicazione dei relativi principi oppure meramente amministrativa).

Detti soggetti sono tenuti a stipulare una **polizza di assicurazione** della responsabilità civile, per ogni intervento comportante attestazioni o asseverazioni, con massimale pari agli importi dell'intervento oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni, al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata.

Inoltre, il tecnico abilitato che, nelle **asseverazioni** previste per il superbonus e in quelle previste per la congruità dei costi ai fini della cessione del credito, espone **informazioni false o omette di riferire informazioni rilevanti** sui requisiti tecnici del progetto di intervento o sulla effettiva realizzazione dello stesso ovvero attesta falsamente la congruità delle spese, è punito con la reclusione da 2 a 5 anni e con la multa da € 50.000 a € 100.000. Se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri la pena è aumentata.

(Omissis)

CAPITOLO 2

Schema dell'atto

(art. 6 bis L. 212/2000)

SOMMARIO

Contenuto.....	42140	Attività del contribuente.....	42145
----------------	-------	--------------------------------	-------

L'AE e l'AF in generale **devono procedere** alla comunicazione dello schema dell'atto, al fine di instaurare il contraddittorio preventivo, in ogni caso in cui intendono emettere un atto impositivo impugnabile (avviso di accertamento, atto di recupero, atto di rettifica e liquidazione, ruolo e cartella di pagamento, ecc.).

L'obbligo della comunicazione dello schema dell'atto **non si applica** per gli atti (art. 6 bis c. 2 L. 212/2000 e DM 24 aprile 2024):

- automatizzati (controlli previsti dagli artt. 36 bis DPR 600/73 e 54 bis DPR 633/72);
- sostanzialmente automatizzati;
- di pronta liquidazione;
- di controllo formale delle dichiarazioni (art. 36 ter DPR 600/73);

nonché in caso di fondato pericolo per la riscossione.

42130

Secondo il Ministero, la norma si è resa **applicabile solo a seguito** dell'approvazione del citato DM 24 aprile 2024 (Atto di Indirizzo del Viceministro dell'Economia e delle Finanze 29 febbraio 2024).

La **mancata instaurazione del contraddittorio** con la mancata notifica dello schema dell'atto si ritiene costituisca causa di annullabilità del provvedimento impositivo (avviso di accertamento o avviso di recupero) come previsto dall'art. 7 bis L. 212/2000 indipendentemente, si ritiene, dal fatto che il contribuente dimostri che avrebbe potuto far valere in quella sede doglianze fondate o meno (cosiddetta prova di resistenza).

42135

CONTENUTO Nello schema dell'atto impositivo, per l'effettività del contraddittorio l'Ufficio deve comunicare al contribuente tutte le motivazioni della ripresa fiscale, essendo annullabile l'atto finale assunto sulla base di elementi sui quali non vi sia stato un effettivo confronto con il contribuente (Nota Ifel 5 febbraio 2024).

42140

Inoltre, in collegamento con quanto previsto per l'accertamento, si ritiene che lo schema debba riportare, nella **motivazione**, i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione (art. 7 L. 212/2000 in vigore dal 18 gennaio 2024).

I fatti e i mezzi di prova non possono essere **modificati, integrati o sostituiti** successivamente all'accertamento se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, se ne ricorrono i presupposti e non sono maturate decadenze.

Con la comunicazione dello schema dell'atto impositivo, l'AE assegna al contribuente un termine non inferiore a 60 giorni per presentare eventuali **controdeduzioni** o esercitare le facoltà sotto riportate.

Se la scadenza del **termine** assegnato al contribuente è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo o comunque se fra la scadenza del termine assegnato e quello di decadenza decorrono meno di 120 giorni, tale ultimo termine è posticipato al 120esimo giorno successivo alla scadenza del termine di esercizio del contraddittorio. In caso di **mancata instaurazione** del contraddittorio preventivo l'atto è annullabile, indipendentemente dalla dimostrazione di un effettivo danno alle ragioni del contribuente.

ATTIVITÀ DEL CONTRIBUENTE Ricevuta comunicazione dello schema dell'atto impositivo, **il contribuente può** (art. 6 bis L. 212/2000):

42145

- presentare controdeduzioni entro il termine assegnato dall'Ufficio in ogni caso non inferiore a 60 giorni;

- in alternativa (art. 1 D.Lgs. 218/97) alla presentazione delle controdeduzioni, formulare istanza di accertamento con adesione, entro 30 giorni dalla comunicazione dello schema;
- fare richiesta di accesso ed estrazione di copia degli atti del fascicolo dell'atto.

L'atto impositivo non può essere adottato **prima della scadenza** del termine assegnato dall'Ufficio.

La possibilità di formulare in questa sede istanza di accertamento con adesione **si applica** agli atti emessi dal 30 aprile 2024 (art. 41 D.Lgs. 13/2024).

42150 Controdeduzioni La partecipazione attiva del contribuente tramite le controdeduzioni appare importante e consigliabile perché:

- l'Ufficio, nel successivo eventuale accertamento, deve dare **motivazione rafforzata** in relazione al mancato accoglimento delle controdeduzioni del contribuente (art. 6 bis c. 4 L. 212/2000);

- in caso di successivo contenzioso, la Corte può compensare le **spese di giudizio** quando la parte (di fatto dovrebbe riguardare esclusivamente il contribuente) è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio (art. 15 D. Lgs. 546/92).

La presentazione delle controdeduzioni è **alternativa** alla facoltà di presentare, in questa fase, istanza di accertamento con adesione (art. 1 c. 2 bis D.Lgs. 218/97 per gli atti emessi dal 30 aprile 2024). Tuttavia, in caso di accertamento relativo alle imposte sui redditi e all'IVA, in caso di presentazione delle controdeduzioni, è fatta sempre salva la possibilità per le parti, se emergono i presupposti per un accertamento con adesione, di **dare corso di comune accordo** all'adesione (art. 5 D.Lgs. 218/97). Tale previsione non è riportata nell'art. 12 D.Lgs. 218/97 in tema di adesione ai fini delle imposte di registro, successioni e donazioni.

(Omissis)

CAPITOLO 2

Autotutela

SOMMARIO

Caratteristiche generali.....	51400	d. Esito.....	51690
Casi di autotutela	51410	II. Autotutela facoltativa	51760
I. Autotutela obbligatoria	51490	III. Garante del contribuente	51780
a. Disciplina	51490	Composizione.....	51780
b. Istanza del contribuente	51580	Attività.....	51785
c. Trattazione	51670	Istanza	51800

CARATTERISTICHE GENERALI L'autotutela consente agli Uffici finanziari, di propria iniziativa o su istanza del contribuente, di correggere i propri errori, contribuendo a ridurre il contenzioso tributario e le relative spese di soccombenza e a migliorare i rapporti con i contribuenti. 51400

L'autotutela si configura anche come potere di **revoca** e di **rinuncia** all'imposizione ma anche di rinnovo degli atti affetti da vizi formali entro il termine per l'accertamento (c.d. **autotutela sostitutiva** - v. n. 35920 e s.). La **disciplina** di riferimento è stata profondamente rivista ed è ora contenuta nello Statuto dei diritti del contribuente (artt. 10 quater e 10 quinquies L. 212/2000) **in vigore dal 18 gennaio 2024** (e illustrate dall'AE con Circ. AE 7 novembre 2024 n. 21/E).

Nel prosieguo si farà riferimento anche alla prassi e alla giurisprudenza pronunciatesi sulla pregressa disciplina, contenuta nell'art. 2 quater DL 564/94 e nel DM 11 febbraio 1997 n. 37 ora abrogati, quando ritenute ancora valide nonostante la modifica normativa.

All'annullamento o alla revoca dell'atto sono **equiparati** sia la riforma che la rettifica dello stesso. Per **riforma** si intende il caso in cui, non sussistendo i presupposti per il ritiro totale dell'atto, lo stesso viene parzialmente annullato mediante la sua modifica, da considerare come un ritiro parziale. La **rettifica**, invece, si ha in caso di correzione di un errore materiale contenuto nell'atto emanato e commesso ai danni del contribuente (DRE Lombardia 16 novembre 1999 n. 3/82993/dir).

Secondo la GdF, possono essere **oggetto** di autotutela solo gli atti impugnabili dinanzi alle Corti tributarie: si tratta, in sostanza, degli atti accertativi, degli atti esecutivi, dei dinieghi e dei mancati rimborsi d'imposta (indicati nell'art. 19 c. 1 D.Lgs. 546/92) (Circ. GdF 27 novembre 2017 n. 1/2018). 51405

Sono **esclusi** gli atti di esecuzione delle attività ispettive della GdF, data la loro natura endo-procedimentale e la loro inidoneità a produrre, in via autonoma e immediata, effetti giuridici pregiudizievoli per il contribuente.

Tuttavia, in caso di sopravvenuta conoscenza dopo l'emissione del **PVC** di elementi favorevoli al contribuente, la GdF deve alternativamente:

- riaprire il PVC ed evidenziare gli effetti quantitativi dei nuovi elementi sulle violazioni già constatate;
- trasmettere all'AE la documentazione attestante i nuovi elementi, dandone comunicazione al contribuente. La documentazione va trasmessa anche se è già stato emesso il relativo avviso di accertamento.

CASI DI AUTOTUTELA (artt. 10 quater e 10 quinquies L. 212/2000) La norma prevede casi specifici e **tassativi** (Circ. AE 7 novembre 2024 n. 21/E) in cui l'AF deve obbligatoriamente procedere ad autotutela, restando tutte le ipotesi non previste nella facoltà degli Uffici di valutare l'autotutela (v. **tabella**). 51410

Il contribuente può quindi presentare istanza di autotutela anche in ogni ipotesi in cui ritenga un atto errato o invalido ma le conseguenze sull'obbligo dell'AF di procedere sono differenti. Obbligatorietà o facoltà incidono anche sui limiti che all'autotutela derivano o meno dalla **definitività** dell'atto e sull'**impugnabilità** dell'eventuale diniego di autotutela.

Nelle ipotesi di obbligatorietà, l'autotutela non può più essere considerata potere **discrezionale** dell'AF (in questo senso si esprimeva la giurisprudenza, Cass. 22 febbraio 2019 n. 5332), essendo infatti ora prevista l'impugnabilità anche dell'eventuale silenzio rifiuto.

Se i vizi oggetto di autotutela non incidono sulla validità dell'atto (es. mero errore di calcolo), l'autotutela può essere **parziale** e quindi l'atto non è annullato ma solo rettificato (v. n. 51705).

Vizi che comportano obbligo di autotutela	Note
<p>a) errore di persona; b) errore di calcolo; c) errore sull'individuazione del tributo; d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria; e) errore sul presupposto d'imposta; f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti; g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.</p>	<p>Vi possono rientrare:</p> <ul style="list-style-type: none"> – l'errore logico, quando determina una palese infondatezza dell'atto che si traduce nel ritenere indebitamente realizzato il presupposto d'imposta; – la doppia imposizione, quando espressamente vietata da una norma e la cui violazione determina la mancata realizzazione del presupposto d'imposta; – la sussistenza di requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni ed agevolazioni se l'errore riguarda i presupposti per fruire delle predette deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi. <p>Può costituire errore di individuazione del tributo l'errata applicazione del principio di alternatività IVA - Registro</p>
Vizi che comportano facoltà di autotutela	Note
<p>Tutti i vizi che non rientrano nelle ipotesi di obbligatorietà Vizi che rientrano nelle ipotesi di obbligatorietà ma sia già decorso il termine di 1 anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione che comporta limiti dell'autotutela obbligatoria</p>	<p>Generale possibilità di riesame dell'atto</p>

51415 UFFICIO COMPETENTE Il potere di autotutela spetta all'Ufficio che ha emanato l'atto e ogni atto dell'AF **deve indicare** l'organo o l'autorità amministrativa a cui il contribuente può chiedere il riesame o l'autotutela (art. 7 c. 2 L. 212/2000).

La competenza è quindi delle **strutture territoriali** (Direzioni provinciali o Uffici specifici) mentre quelle centrali non sono coinvolte nei relativi procedimenti, ad eccezione delle ipotesi di richieste di autotutela aventi a oggetto atti a rilevanza esterna da loro emessi. Non è quindi più previsto, diversamente dalla pregressa normativa, alcuna possibilità di intervento degli **Uffici centrali** rispetto agli atti rientranti nella competenza delle strutture territoriali, provinciali o regionali, che hanno adottato l'atto oggetto di istanza (Circ. AE 7 novembre 2024 n. 7/E).

In sede di trattazione dell'istanza è opportuno che gli Uffici competenti richiedano, anche se non più previsto dalla norma, il preventivo **parere delle Direzioni regionali** in relazione alle istanze di maggiore complessità o di maggior valore, attesa la funzione di indirizzo e coordinamento delle Direzioni stesse. Le soglie di valore possono essere individuate dalle singole Direzioni regionali.

51418 In caso di presentazione dell'**istanza ad Ufficio incompetente** (ad esempio, alla Direzione regionale per un atto emesso da Ufficio di una Direzione provinciale), l'Ufficio ricevente deve trasmettere tempestivamente la richiesta all'Ufficio competente, informandone contestualmente il contribuente all'indirizzo indicato nella richiesta o, in mancanza, a quello risultante come domicilio fiscale in anagrafe tributaria.

L'istanza pervenuta ad Ufficio incompetente (ma comunque appartenente alla stessa amministrazione) impedisce la **decadenza del termine** annuale dalla definitività dell'atto per mancata impugnazione previsto per l'autotutela obbligatoria; dall'altra parte, il termine di 90 giorni per la formazione del silenzio rifiuto decorre dal momento in cui l'istanza è trasmessa all'Ufficio competente (Circ. AE 11 novembre 2024 n. 21/E).

51420 Anche se privo di competenza diretta, assume un ruolo rilevante anche il **Garante nazionale del contribuente** che, con sede in Roma, ha, fra l'altro, il potere di controllare l'attività degli Uffici finanziari e, se lo ritiene necessario, può attivare la procedura diretta a ottenere l'annullamento di atti di accertamento o di riscossione dei tributi notificati al contribuente. Tale potere può essere svolto sia **autonomamente** sia a seguito di **segnalazioni** inoltrate per iscritto dal contribuente o da altri soggetti interessati (art. 13 L. 212/2000, v. 51780 e s.).

I. Autotutela obbligatoria

(art. 10 quater L. 212/2000)

a. Disciplina

IPOTESI Negli specifici casi indicati al n. 51410, l'AF ha obbligo di procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione, anche d'ufficio e dunque senza istanza di parte, sempre che i vizi diano luogo a forme di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione.

Non vi è obbligo per l'Ufficio di intervenire in autotutela in tutti i casi in cui la questione appaia dubbia, anche per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali.

I vizi elencati al n. 51410, configurano ipotesi di autotutela obbligatoria solo se il loro apprezzamento non presuppone la soluzione di questioni interpretative obiettivamente incerte, come, ad esempio, per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali, dovendosi tali vizi manifestare, in ogni caso, in errori rilevabili in modo manifesto.

Sentenza passata in giudicato e definitività Ricorrendo le ipotesi riportate nella tabella al paragrafo che precede, l'AF deve comunque effettuare l'autotutela ad **eccezione** dei casi di:

- sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria;
- decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione;

Si ritiene che in questi casi, se anche non vi è obbligo, l'AF possa comunque procedere facoltativamente all'annullamento in autotutela (facoltativa).

L'annullamento o la rinuncia all'imposizione resta obbligatoria per **motivi diversi** da quelli esaminati e respinti dai giudici o quando il giudicato è meramente processuale e non sostanziale (ad esempio per inammissibilità del ricorso non depositato nel termine di legge).

L'AF non può comunque intervenire in autotutela quando l'atto di imposizione è stato oggetto, anche parzialmente, di qualunque forma di **definizione della pretesa**, anche agevolata (ad esempio, nel caso di accertamento con adesione, conciliazione, acquiescenza).

Ad esempio, se il contribuente – impugnando un avviso di accertamento – ha però **definito in via agevolata le sanzioni** (art. 17 c. 2 D.Lgs. 472/97), la richiesta di autotutela e l'eventuale provvedimento dell'Ufficio potranno interessare esclusivamente la pretesa avanzata a titolo d'imposta, dovendosi ritenere ferma l'irripetibilità delle somme versate per la definizione agevolata delle sanzioni.

Casi pratici Nella seguente **tabella** sono indicati alcuni casi potenzialmente risolvibili con l'annullamento in autotutela (Circ. Min. 8 luglio 1997 n. 195/E, Circ. AE 1° agosto 2011 n. 39/E).

Casi	
Controllo formale dichiarazioni dei redditi	<ul style="list-style-type: none"> – scomputo di ritenute d'acconto in annualità diverse da quelle di competenza, se si tratta di errore scusabile, in presenza di idonea documentazione comprovante l'omessa deduzione in altra annualità – detrazioni d'imposta oggettivamente spettanti e non riconosciute in sede di liquidazione – mancato riconoscimento di detrazioni/deduzioni d'imposta, per carichi di famiglia, per omessa apposizione della firma dei familiari a carico nel Mod. Redditi, se la dichiarazione e/o la certificazione formale è stata comunque prodotta – mancato riconoscimento in sede di liquidazione delle detrazioni d'imposta sugli arretrati di lavoro dipendente retroattivamente spettanti, una volta verificato che le detrazioni stesse non siano state fruito per ciascuno degli anni cui gli arretrati si riferiscono
IVA	<ul style="list-style-type: none"> – diniego di detrazioni d'imposta per mancata ottemperanza all'invito rivolto dall'Ufficio alla produzione di fatture di acquisto successivamente esibite (art. 51 DPR 633/72) – diniego o revoca dell'autorizzazione richiesta per effettuare operazioni intraUE

51490

51495

51497

51500

Casi	
Registro	rimborsi richiesti in tema d'imposta di registro con riferimento alle fattispecie per le quali il Testo Unico dell'imposta rechi una normativa più favorevole rispetto a quella previgente, applicabile anche ai rapporti non definiti al 1° luglio 1986 per atti registrati o pagamenti comunque effettuati nel triennio precedente

b. Istanza del contribuente

51580 ALL'UFFICIO Per quanto nei casi richiamati l'Ufficio potrebbe procedere anche di propria iniziativa, è comunque opportuno che il contribuente solleciti l'esercizio dell'autotutela con propria istanza. L'istanza è utile per:

- **sollecitare** l'intervento dell'Ufficio nel termine di un anno dell'emissione dell'atto di cui si chiede l'annullamento;
- determinare l'insorgenza dell'eventuale **silenzio rigetto o rigetto espresso**, impugnabili in CGT.

51585 L'autotutela può essere richiesta attraverso un'apposita **istanza** all'AF o, in alcuni casi, attraverso i **centri di assistenza telefonica** (c.d. call center) che possono provvedere direttamente ad annullare o rettificare determinati atti (v. n. 51650).
Può essere chiesta **anche in via preventiva**, cioè prima dell'emanazione dell'atto formale, per contestare le rilevazioni dei verificatori contenute nei processi verbali (v. n. 51660).

(Omissis)

b. Rateazione

(art. 19 DPR 602/73)

56375 Se il contribuente non è in grado di effettuare il pagamento in unica soluzione, può **richiedere** all'AdR la rateazione delle somme dovute.

Per la richieste **presentate dal 1° gennaio 2025**, sono stati introdotti requisiti semplificati e un graduale ampliamento del periodo di dilazione, come indicato nei paragrafi seguenti.

Per le somme portate dagli **accertamenti esecutivi**, la richiesta può essere presentata decorsi 90 giorni (180 in caso di istanza di accertamento con adesione) dalla notifica dell'atto, quando l'AE lo passa in carico all'AdR (art. 29 c. 1 lett. f) DL 78/2010).

In ogni caso, la rateazione può essere richiesta anche a **rate variabili** e crescenti anziché a rate costanti (l'importo minimo di ogni rata è di regola pari a € 50).

Non è possibile richiedere la rateazione delle somme oggetto di **verifica per i pagamenti** da parte delle Pubbliche amministrazioni (ai sensi dell'art. 48 bis DPR 602/73).

Per le richieste **presentate fino al 31 dicembre 2024**, v. n. 56445 e s.

➤ **Precisazioni 1)** La rateazione comprende anche gli **interessi di mora e oneri** della riscossione mentre **non** riguarda i **diritti di notifica** della cartella di pagamento e le **spese** sostenute dall'AdR per eventuali procedure di riscossione coattiva già intraprese che sono **imputati integralmente** sulla prima rata (Dir. Equitalia 14 gennaio 2009 n. 2009/02).

2) Non è concessa la dilazione per i ruoli derivanti dai tipi **modello RAS** iscritte a ruolo dall'AE per il **recupero di agevolazioni** dichiarate illegittime (in quanto considerate aiuti di Stato) dai competenti organi dell'UE; per i ruoli emessi per la **riscossione spontanea** e quindi già ripartiti in rate.

3) La rateazione può essere richiesta anche in merito a cartella di pagamento emessa a seguito di decadenza della **rateazione della comunicazione di irregolarità** (v. n. 52960).

1. Richieste presentate dal 1° gennaio 2025

56380 **ISTANZA** Deve essere **redatta** sui modelli resi disponibili dall'AdR sul proprio sito www.agenziaentrateriscossione.gov.it e va **presentata** utilizzando uno dei canali messi a disposizione dall'Agente della riscossione (v. n. 56388 per la richiesta semplice e n. 56395 per la richiesta documentata).

Pur non essendo previsto un **termine**, è consigliabile presentare l'istanza entro il termine per il pagamento della cartella (60 giorni dalla notifica).

L'AdR deve dare immediata notizia ai **coobbligati in via sussidiaria** della richiesta di rateazione avanzata dal debitore principale, del numero di rate richieste e della durata del piano di rateazione (art. 25 bis DPR 602/73).

56382 **Effetti** La presentazione dell'istanza di rateizzazione ha effetti **favorevoli** per il contribuente con riferimento all'attività di riscossione coattiva nei suoi confronti. Infatti, a seguito della **presentazione** dell'istanza, l'AdR:

– può iscrivere nuove **ipoteche** o nuovi **fermi di beni mobili** solo in caso di mancato accoglimento della richiesta o di decadenza dalla rateazione concessa (i fermi e le ipoteche **già iscritti** restano validi - art. 19 c. 1 quater DPR 602/73);

– non può avviare nuove **azioni esecutive** fino all'eventuale mancato accoglimento; le azioni esecutive **già in corso** alla data di concessione proseguono e si interrompono solo al momento del pagamento della prima rata del piano concesso, a condizione che il bene pignorato non sia già stato venduto o non sia stata presentata istanza di assegnazione, oppure il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

Infine, sono sospesi, fino all'eventuale rigetto, i **termini di prescrizione e decadenza**.

Per l'esame degli effetti in caso di **accoglimento** dell'istanza v. n. 56424.

56384 In caso di **responsabilità sussidiaria**, se il debitore principale ottiene la rateazione, la prescrizione del diritto di credito è sospesa anche nei confronti dei coobbligati, **a decorrere dal** versamento della prima rata e per l'intera durata del piano di rateazione ottenuto dal debitore principale (art. 25 bis DPR 602/73).

RICHIESTA SEMPLICE (art. 19 c. 1 DPR 602/73) Se si intende rateizzare una somma **pari o inferiore** a € 120.000 (la soglia vale per ogni singola richiesta), è sufficiente presentare una richiesta semplice in cui si dichiara di versare in **temporanea situazione** di obiettiva difficoltà economico-finanziaria, senza la necessità di produrre ulteriore documentazione.

A fronte di tale richiesta, l'AdR può concedere la rateazione **fino a un massimo** di 84 rate mensili. Se il contribuente ha intenzione di chiedere una **dilazione maggiore** (fino ad un massimo di 120 rate) deve presentare una richiesta documentata (v. n. 56395 e s.).

In caso di **eventi eccezionali** che hanno comportato l'inagibilità dell'abitazione o dell'immobile utilizzato per l'attività, v. n. 56398.

È previsto un progressivo **allungamento** della durata della **dilazione**: per le richieste presentate negli anni 2027 e 2028, fino a un massimo di 96 rate mensili e 108 rate mensili, per le richieste presentate a decorrere dal 1° gennaio 2029.

Modalità La richiesta può essere presentata utilizzando una delle seguenti modalità.

Presentazione	Procedura
tramite servizio « Rateizza adesso », disponibile nell'area riservata del sito di Agenzia delle entrate-Riscossione o dall'app Equi-click	<ul style="list-style-type: none"> – le persone fisiche possono accedere direttamente alla propria area riservata con le credenziali Spid, CIE, Carta nazionale dei servizi; – gli intermediari e le imprese hanno a disposizione anche le credenziali dell'Agenzia delle entrate (Entratel)
modello RS debitamente compilato e firmato	<ul style="list-style-type: none"> – trasmesso tramite PEC, insieme alla copia del documento di identità o di riconoscimento, alla casella PEC dell'area territoriale relativa alla provincia di emissione della cartella/avviso di cui si chiede la rateizzazione (l'elenco delle caselle PEC è riportato in calce al modello) – recandosi presso gli sportelli di Agenzia delle entrate-Riscossione

RICHIESTA DOCUMENTATA (art. 19 c. 1.1 e 1.2 DPR 602/73) Se il debito ricompreso in ciascuna domanda di rateizzazione è di importo **superiore** a € 120.000 euro, oppure se il contribuente intende chiedere una **maggior dilazione** per somme **pari o inferiori** a € 120.000, occorre documentare la **temporanea situazione** di obiettiva difficoltà economico-finanziaria.

In tal caso, l'AdR può concedere la rateazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, comprese in ciascuna richiesta di dilazione, **fino ad un massimo** di 120 rate mensili.

La **valutazione** della sussistenza della temporanea situazione di obiettiva difficoltà è effettuata con modalità e sulla base di documentazioni diverse a seconda che si tratti di **persone fisiche** e titolari di **ditte individuali** in regimi fiscali **semplificati**, oppure di soggetti diversi, quali, ad **esempio**, società di capitali o di persone, associazioni, fondazioni, cooperative ecc.

Inoltre, se si sono verificati **eventi eccezionali** che hanno comportato l'inagibilità dell'abitazione o dell'immobile utilizzato per l'attività, la temporanea difficoltà è ritenuta comunque sussistente (56398).

Sul sito internet www.agenziaentrateriscossione.gov.it è disponibile un **simulatore** che consente di **calcolare** il numero massimo di rate concedibili e l'**importo indicativo** della rata.

Nel caso di **richieste** di rateizzazione documentata di **importo fino a € 120.000** per le quali, sulla base dell'analisi della documentazione presentata **non** risulti **sussistente** la temporanea situazione di obiettiva difficoltà economico-finanziaria oppure il numero delle **rate concedibili** risulti **inferiore** a quello massimo previsto in caso di istanza su semplice richiesta, AdR deve comunque concedere il numero massimo di rate previsto per le rateizzazioni su semplice richiesta di cui al n. 56388 (art. 6 DM Mef. 27 dicembre 2024)

Eventi eccezionali (art. 4 DM Mef 27 dicembre 2024) Indipendentemente dall'importo da rateizzare e dal soggetto che ne fa richiesta (persona fisica o impresa, ente, ecc.), la dilazione viene concessa in 120 rate (fermo restando l'importo di ciascuna rata non inferiore a € 50) nei casi in cui il soggetto sia colpito da eventi atmosferici, calamità naturali, incendi, altro evento eccezionale, che abbiano determinato l'**inagibilità totale** dell'**unico immobile** adibito:

- ad uso abitativo, in cui risiedono i componenti del nucleo familiare, oppure;
- a studio professionale o sede dell'impresa.

La sussistenza delle condizioni è valutata e documentata presentando la certificazione dell'inagibilità totale dell'immobile rilasciata dalla competente autorità comunale **non oltre** 6 mesi prima della presentazione della richiesta di rateizzazione.

56388

56390

56395

56398

56400 **Persone fisiche e ditte individuali in regime semplificato** (DM Mef 27 dicembre 2024 Allegato 1) La **valutazione** della sussistenza della temporanea situazione di obiettiva difficoltà è effettuata avendo riguardo all'Indicatore della situazione economica equivalente (**ISEE**) del nucleo familiare del debitore e all'entità del debito da rateizzare e di quello residuo eventualmente già in rateazione (v. n. 56402); in caso positivo, il numero massimo di rate concedibili varia a seconda che l'importo per cui si richiede la rateazione sia inferiore superiore a € 120.000 (v. n. 56404).

La **richiesta** può essere **presentata** compilando il **modello RDF** e **allegando** la certificazione relativa all'ISEE) del nucleo familiare (v. 56402). Modello e documentazione possono essere **inviati**, tramite **PEC**, all'indirizzo relativo alla regione corrispondente all'ambito provinciale di emissione della cartella/avviso di cui si chiede la rateizzazione (presente sul modello), oppure possono essere presentati agli **sportelli** di AdR.

56402 La **temporanea** situazione di obiettiva **difficoltà** economico-finanziaria è considerata **sussistente** se è **superiore** a 1 il valore del seguente rapporto:

$$N = \frac{\text{Debito}}{\text{ISEE mensile} * \text{Coefficiente \%}}$$

Dove:

N = numero massimo di rate concedibili, di importo non inferiore a 50 euro (in caso di decimali, il risultato va sempre arrotondato per eccesso all'unità superiore);

Debito = importo da rateizzare + importo debito residuo eventualmente già in rateazione; nella determinazione dell'importo del Debito deve essere considerato, oltre all'importo delle somme oggetto della richiesta di rateizzazione (comprehensive degli interessi di mora, oneri riscossione, spese di esecuzione e di notifica) anche quello residuo di eventuali altre rateizzazioni ancora in corso intestate al medesimo soggetto richiedente;

ISEE mensile: ISEE/12;

Coefficiente %: valore rilevabile, in funzione dell'ISEE, dalla colonna B della seguente **tabella**:

ISEE (A)			Coefficiente % (B)
	DA	A	
1	- €	5.000	20%
2	5.000,01 €	10.000,00 €	21%
3	10.000,01 €	15.000,00 €	22%
4	15.000,01 €	20.000,00 €	23%
5	20.000,01 €	25.000,00 €	24%
6	25.000,01 €	30.000,00 €	25%
7	30.000,01 €	35.000,00 €	26%
8	35.000,01 €	40.000,00 €	27%
9	40.000,01 €	45.000,00 €	28%
10	45.000,01 €	50.000,00 €	29%
11	50.000,01 €	75.000,00 €	30%
12	75.000,01 €	100.000,00 €	32%
13	100.000,01 €	150.000,00 €	34%
14	150.000,01 €	200.000,00 €	36%
15	200.000,01 €		39%

56404 Il **numero massimo** di rate concedibili è determinato in funzione dell'importo da rateizzare e dal valore «N» emergente dalle verifica della temporanea difficoltà (v. n. 56402).

Importo da rateizzare	Valore di N	Numero massimo rate concedibili
fino a € 120.000 euro	> 84	da un minimo di 85 a un massimo di 120
	≤ 84	84
superiore a € 120.000	> 1	120
	= 1	la rateizzazione non può essere concessa

Soggetti diversi (DM Mef 27 dicembre 2024 Allegato 2) Per società di capitali, società di persone, ditte individuali in contabilità ordinaria, cooperative, consorzi con attività esterna, ecc., la **temporanea** situazione di obiettiva **difficoltà** economico-finanziaria si ritiene **sussistente** se è **inferiore** a 1 il valore del seguente rapporto:

$$\text{Indice di liquidità} = \frac{\text{Liquidità differita} + \text{Liquidità corrente}}{\text{valore del passivo corrente}}$$

Il **numero massimo** di rate concedibili (di importo non inferiore a 50 euro) è determinato in funzione di un Indice Alfa determinato nel seguente modo:

$$\text{Indice Alfa} = \frac{\text{debito complessivo (*)}}{\text{valore della produzione (o dei ricavi e proventi) (**)}} \times 100$$

(*) Va considerato, oltre all'importo delle somme oggetto della richiesta di rateizzazione, comprensive degli interessi di mora, oneri riscossione, spese di esecuzione e di notifica, anche quello residuo di eventuali altre rateizzazioni ancora in corso intestate al medesimo soggetto richiedente.

(**) Se tale valore si riferisce ad un **periodo infrannuale**, il valore va rapportato ai mesi oppure si può utilizzare il totale del valore della produzione o dei ricavi e proventi relativo all'ultimo esercizio chiuso (tale scelta va specificata nella documentazione presentata a supporto - v. n. 56409)

Tabella rate concedibili in funzione del valore dell'Indice Alfa		
Indice Alfa (A)		Numero rate concedibili (B)
> 0	≤ 1	12
> 1	≤ 2	24
> 2	≤ 4	36
> 4	≤ 6	48
> 6	≤ 10	60
> 10	≤ 55	70
> 55	≤ 65	84
> 65	≤ 80	96
> 80	≤ 90	108
> 90		120

Verifica della possibilità di rateizzare e del numero di rate concedibili		
Somma da rateizzare	Indice di liquidità	Numero massimo di rate concedibili
superiore a € 120.000,	< 1	quello risultante dalla colonna B della precedente tabella, in funzione del valore dell'Indice Alfa
	= > 1	la rateizzazione non può essere concessa
fino a € 120.000	< 1 e Indice Alfa > 65	compreso da un minimo di 85 a un massimo di 120;
	= > 1 oppure Indice Alfa = < 65	pari a 84 (v. nota par. 56395)

La **richiesta** può essere **presentata** compilando il **modello RDG** e **allegando** la documentazione indicata nelle tabelle seguenti.

Modello e documentazione possono essere **inviati**, tramite **PEC**, all'indirizzo relativo alla

regione corrispondente all'ambito provinciale di emissione della cartella/avviso di cui si chiede la rateizzazione (presente sul modello), oppure possono essere presentati agli **sportelli** di AdR.

Documentazione per società di capitali, società cooperative, mutue assicuratrici, consorzi con attività esterna, enti pubblici economici tenuti alla redazione del bilancio civilistico

- prospetto per la determinazione dell'Indice di Liquidità e dell'Indice Alfa;
- copia dell'ultimo bilancio approvato e depositato presso il Registro delle Imprese (*)

(*) Se si riferisce ad un esercizio **chiuso da oltre** dodici mesi, o se si ritiene di dover fornire una rappresentazione della situazione economico patrimoniale più aggiornata, occorre produrre, in alternativa, una **relazione economico-patrimoniale** (art. 2423 e s. c.c.) relativa ad un periodo di riferimento annuale o infrannuale, risalente a non oltre sei mesi dalla data di presentazione della richiesta di rateazione, approvata dall'organo competente (e corredata dal giudizio o dalla relazione dell'organo di controllo contabile se presente)

Documentazione per società di persone, ditte individuali in contabilità ordinaria, associazioni, fondazioni, comitati, enti ecclesiastici, consorzi con attività interna e assimilati

- copia dell'atto costitutivo e/o dello statuto (ad eccezione delle società di persone e delle ditte individuali in contabilità ordinaria);
- prospetto riportante il valore dell'Indice di Liquidità e dell'Indice Alfa relativo ad un periodo di riferimento chiuso da non oltre sei mesi dalla data di presentazione della richiesta di rateazione, redatto su base annuale o infrannuale (*)

(*) Il prospetto è **sottoscritto** da avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e ragionieri commercialisti, iscritti nel registro dei revisori legali, anche appartenenti a studi professionali associati o società tra professionisti. Per le **ditte individuali** e le **società di persone**, il prospetto può essere sottoscritto anche da consulenti del lavoro, da revisori legali o da tributaristi che svolgono attività di consulenza fiscale o rivestono la funzione di intermediario fiscale, nei soli casi in cui detengano le scritture contabili del richiedente

56415 **PEGGIORAMENTO DELLA SITUAZIONE DI DIFFICOLTÀ** In caso di **comprovato** peggioramento della temporanea situazione di obiettiva difficoltà, il contribuente può chiedere la proroga di una rateazione già concessa, per il numero massimo di rate ivi previsto, a **condizione** che non sia intervenuta decadenza.

L'AdR può **concedere** la proroga **una sola volta**, valutando il **peggioramento** sulla base dei seguenti elementi:

- se la proroga riguarda una rateazione concessa su richiesta semplice (v. n. 56388), in base alla **dichiarazione resa** dal contribuente nell'apposito modello di istanza (modello **RDP**);
- se, invece, riguarda una rateizzazione concessa su richiesta documentata (v. n. 56395), in base alla **nuova documentazione** presentata, da cui risulti che i valori degli indicatori attestanti la condizione di obiettiva difficoltà economico-finanziaria siano peggiorativi rispetto a quelli precedenti.

La richiesta deve essere **presentata** compilando il **modello RDP** - in cui vanno indicati i riferimenti della rateazione per la quale si sta chiedendo la proroga e a cui va allegata la documentazione necessaria (vedi sopra) - che può essere **inviato** tramite PEC, all'indirizzo di posta elettronica certificata presente sul modello, relativo alla regione corrispondente all'ambito provinciale di emissione della cartella/avviso di cui si chiede la rateizzazione. In **alternativa**, può essere presentato direttamente agli sportelli dell'AdR.

56418 **Numero massimo rate** La rateizzazione in proroga può essere concessa in un numero massimo di rate determinato come segue.

Numero rate concedibili (*) – **numero rate scadute e non pagate** (alla data di accoglimento della nuova rateizzazione)

(*) Determinate con le regole illustrate, rispettivamente al n. 56404 per le persone fisiche e al n. 56407 per i soggetti diversi, indipendentemente dalla tipologia di rateizzazione per la quale viene richiesta la proroga (e quindi, anche nel caso in cui la stessa sia riferita ad una precedente rateizzazione su semplice richiesta).