

Adempimenti tributari, accertamento, contenzioso e sanzioni - Novità del DLgs. 12.6.2025 n. 81

1 PREMESSA

Con il DLgs. 12.6.2025 n. 81, pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* 12.6.2025 n. 134, sono state apportate modifiche e integrazioni alla disciplina riguardante:

- gli adempimenti tributari;
- il concordato preventivo biennale;
- l'accertamento, il contenzioso e le sanzioni.

Di seguito si analizzano le principali novità contenute nel DLgs. 81/2025, diverse dalle modifiche all'istituto del concordato preventivo biennale, le quali sono state esaminate nella precedente circolare.

Decorrenza

Il DLgs. 81/2025 è in vigore dal 13.6.2025 (giorno successivo a quello della sua pubblicazione sulla *Gazzetta Ufficiale*).

2 COEFFICIENTI DI REDDITIVITÀ NEL REGIME FORFETARIO

In relazione alla determinazione del reddito nel regime forfetario di cui alla L. 190/2014, l'art. 1 del DLgs. 81/2025 stabilisce l'applicabilità dei coefficienti di redditività definiti nella Tabella allegata alla suddetta L. 190/2014, nelle more della riformulazione della stessa sulla base della nuova classificazione ATECO 2025.

Per l'annualità 2024, i contribuenti in regime forfetario indicano quindi nel modello REDDITI PF 2025:

- il codice dell'attività prevalente desunto dalla classificazione ATECO 2025 al rigo LM21, colonna 4;
- il codice della precedente classificazione ATECO 2007 ai rigi da LM22 a LM27, allo scopo di individuare il corretto coefficiente di redditività.

3 VERSAMENTO IVA PER GLI ACQUISTI IN REVERSE CHARGE DEI FORFETARI

L'art. 6 del DLgs. 81/2025 introduce la possibilità, per i soggetti che adottano il regime forfetario di cui alla L. 190/2014, di versare trimestralmente l'IVA relativa agli acquisti di beni o servizi per i quali si rende applicabile l'inversione contabile.

3.1 TERMINI DI VERSAMENTO

Per gli acquisti effettuati con il meccanismo del *reverse charge*, sia "interno" (es. prestazioni di servizi edili) sia "esterno" (es. acquisti da soggetti non stabiliti in Italia), da parte dei forfetari, diviene possibile versare l'IVA, mediante il modello F24, entro il giorno 16 del secondo mese successivo a ciascun trimestre solare.

3.2 ADEMPIMENTI

Con riferimento agli acquisti in esame, il soggetto in regime forfetario, oltre al versamento dell'imposta, è tenuto a:

- integrare la fattura ricevuta dal fornitore, con l'aliquota e l'imposta dovuta (se il cedente o prestatore è stabilito nell'Unione europea);
- emettere un'autofattura (se il fornitore è stabilito al di fuori dell'Unione europea).

3.3 DECORRENZA

La disposizione che introduce la periodicità trimestrale di versamento dell'IVA non è subordinata a un'espressa decorrenza. Dovrebbero, quindi, rientrare nella nuova disciplina tutte le operazioni di acquisto il cui momento di effettuazione ai fini IVA è pari o successivo alla data di entrata in vigore del DLgs. 81/2025, ossia quelle effettuate a decorrere dal 13.6.2025.

4 TRASMISSIONE DELLE CERTIFICAZIONI UNICHE RELATIVE AI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO PROFESSIONALE E ALLE PROVVISORIE

L'art. 4 co. 1 del DLgs. 81/2025 ridefinisce il termine per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle Certificazioni Uniche contenenti esclusivamente:

- redditi che derivano da prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale;
- ovvero provvigioni per le prestazioni non occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari.

Dal 2026, la trasmissione telematica di tali Certificazioni Uniche dovrà infatti avvenire entro il 30 aprile, invece che entro:

- il 31 marzo, per le Certificazioni Uniche relative ai lavoratori autonomi abituali;
- il 16 marzo, per le Certificazioni Uniche relative alle provvigioni delle persone fisiche;
- il 31 ottobre (termine per la presentazione del modello 770), per le Certificazioni Uniche relative alle provvigioni che riguardano soggetti diversi dalle persone fisiche, poiché si tratta di redditi non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata.

5 MESSA A DISPOSIZIONE DELLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI PRECOMPILATE

Per effetto del nuovo termine di invio delle Certificazioni Uniche, l'art. 4 co. 2 del DLgs. 81/2025 differisce dal 30 aprile al 20 maggio, sempre a partire dal 2026, il termine entro cui l'Agenzia delle Entrate deve mettere a disposizione le dichiarazioni dei redditi precompilate relative alle persone fisiche titolari di redditi differenti da quelli di lavoro dipendente e assimilati.

Il nuovo termine si applica quindi dai modelli REDDITI PF 2026 precompilati, relativi al periodo d'imposta 2025 dei contribuenti titolari di redditi differenti da quelli di lavoro dipendente e assimilati, che dovranno essere resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate entro il 20.5.2026.

Il termine del 30 aprile rimane invece applicabile in relazione alla messa a disposizione delle dichiarazioni dei redditi precompilate delle persone fisiche titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati (modelli 730 e REDDITI PF).

6 FATTURAZIONE DELLE PRESTAZIONI SANITARIE VERSO PERSONE FISICHE - DIVIETO DI FATTURAZIONE ELETTRONICA TRAMITE SDI

Con l'art. 2 del DLgs. 81/2025 viene reso permanente il divieto di fatturazione elettronica mediante il Sistema di Interscambio (SdI) per le prestazioni (o cessioni) di natura sanitaria effettuate verso persone fisiche.

Dall'art. 10-*bis* del DL 119/2018 viene infatti eliminato il riferimento ai periodi d'imposta (2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024 e 2025) in cui tale divieto ha operato in via transitoria.

Viene pertanto imposta, in via permanente, l'emissione di fattura in formato analogico o elettronico extra-SdI:

- ai soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera sanitaria, con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare a detto Sistema (art. 10-*bis* del DL 119/2018);

- ai soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera sanitaria, con riguardo alle fatture relative a prestazioni sanitarie effettuate nei confronti di persone fisiche (in virtù dell'esplicito richiamo operato dall'art. 9-*bis* co. 2 del DL 135/2018 al citato art. 10-*bis* del DL 119/2018).

7 TRASMISSIONE AL SISTEMA TESSERA SANITARIA DEI DATI RELATIVI ALLE SPESE SANITARIE - RIPRISTINO DEL TERMINE ANNUALE

L'art. 5 del DLgs. 81/2025 prevede il ripristino del termine annuale, anziché semestrale, per l'invio al Sistema Tessera sanitaria dei dati relativi alle spese sanitarie sostenute dalle persone fisiche, ai fini della precompilazione delle dichiarazioni dei redditi.

Il nuovo termine annuale:

- sarà individuato con un successivo decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze;
- si applica a partire dai dati relativi al 2025.

Per effetto della nuova disciplina, viene quindi meno la scadenza del 30.9.2025 per l'invio dei dati relativi alle spese sanitarie sostenute nel primo semestre 2025 (mesi da gennaio a giugno).

8 CORRISPETTIVI PER I SERVIZI DI RICARICA DEI VEICOLI ELETTRICI

L'art. 3 del DLgs. 81/2025 prevede l'introduzione di regole specifiche per la memorizzazione e l'invio dei corrispettivi da parte dei soggetti che forniscono servizi di ricarica dei veicoli elettrici tramite stazioni di ricarica, tenendo conto delle peculiarità tecniche e regolamentari che caratterizzano tali servizi (cfr. regolamento UE 13.9.2023 n. 1804). A tal fine, viene modificato l'art. 2 del DLgs. 127/2015, che reca la disciplina dei "corrispettivi telematici", aggiungendo il nuovo co. 1-*ter*.

In base a quanto riportato nella relazione illustrativa di accompagnamento al decreto, poiché alcuni operatori forniscono servizi di ricarica elettrica dei veicoli tramite stazioni che non prevedono l'identificazione del cliente, le nuove regole di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi per tali operazioni dovrebbero escludere qualsiasi informazione sui clienti.

8.1 NORME DI ATTUAZIONE

La definizione delle informazioni da trasmettere, delle regole e dei termini di memorizzazione e trasmissione dei dati, è demandata a un successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

8.2 ADEGUAMENTO DELLA DISCIPLINA SANZIONATORIA

Conseguentemente all'introduzione delle nuove regole per i servizi di ricarica dei veicoli elettrici, l'art. 3 co. 2 del DLgs. 81/2025 adegua le disposizioni sanzionatorie relative alle violazioni in tema di rilevazione dei corrispettivi. Nello specifico, vengono modificati l'art. 6 co. 2-*bis* e l'art. 11 co. 2-*quinq*ues del DLgs. 471/97 di modo che si applichi anche alla nuova fattispecie:

- la sanzione del 70% dell'imposta in caso di omessa, tardiva, incompleta o infedele memorizzazione o trasmissione dei corrispettivi;
- la sanzione pari a 100,00 euro (entro il limite di 1.000,00 euro per trimestre) per ciascuna omessa, tardiva, incompleta o infedele trasmissione dei corrispettivi che non abbia inciso sulla corretta liquidazione del tributo.

9 ACCERTAMENTO CON ADESIONE

L'istituto dell'accertamento con adesione di cui al DLgs. 218/97 è stato modificato dal DLgs. 13/2024, stabilendo che per gli atti soggetti al contraddittorio preventivo di cui all'art. 6-*bis* della L. 212/2000, emessi dal 30.4.2024, l'ente impositore deve inviare uno schema di atto.

Ricevuto lo schema di atto, il contribuente può decidere se:

- presentare le deduzioni difensive entro 60 giorni finalizzate ad assicurare il contraddittorio preventivo tra le parti;
- formulare istanza di adesione entro 30 giorni ai sensi dell'art. 5 del DLgs. 218/97;
- rimanere inerte.

L'istanza di adesione può essere formulata dal contribuente al ricevimento dello schema di atto, oppure dopo l'avviso di accertamento ma entro 15 giorni dalla notifica del medesimo.

L'adesione allo schema di atto non andata a buon fine preclude la riproposizione dell'istanza di adesione.

9.1 NUOVE CASISTICHE

Con l'art. 21 del DLgs. 81/2025, vengono aggiunte altre ipotesi che precludono la riproposizione di una seconda istanza di adesione quando si riceve l'accertamento, nei casi in cui:

- sia stata proposta la domanda di adesione nelle more degli accessi fiscali (art. 6 co. 1 del DLgs. 218/97);
- successivamente allo schema di atto, le parti abbiano dato corso al procedimento di adesione la cui opportunità sia scaturita dalle deduzioni difensive, ma questa non sia andata a buon fine (art. 6 co. 2-ter del DLgs. 218/97).

9.2 AMBITO APPLICATIVO

La modifica rileva sia ai fini delle imposte dirette e dell'IVA (art. 6 del DLgs. 218/97), sia ai fini delle altre imposte indirette diverse dall'IVA (art. 12 del DLgs. 218/97), come l'imposta di registro, sulle successioni e donazioni, ipotecarie e catastali.

10 RECUPERO DELLE MISURE DI NATURA FISCALE CHE COSTITUISCONO AIUTI DI STATO

L'art. 23 del DLgs. 81/2025, integrando gli artt. 38-bis e 43 del DPR 600/73, dispone che l'Agenzia delle Entrate proceda alla notifica degli avvisi di accertamento e degli atti di recupero, aventi ad oggetto misure di natura fiscale che costituiscono aiuti di Stato, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di dichiarazione, percezione, fruizione dell'aiuto o di avvenuta violazione.

10.1 DECORRENZA DEI TERMINI

I termini per la notifica dell'atto impositivo decorrono dal momento di dichiarazione, percezione, fruizione dell'aiuto o di avvenuta violazione.

Ad esempio, per i crediti d'imposta (non spettanti o inesistenti), rileva la data in cui è stata effettuata la compensazione.

10.2 AMBITO APPLICATIVO

Le suddette disposizioni si applicano alle misure di natura fiscale che costituiscono aiuti di Stato e aiuti *de minimis*:

- non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione (c.d. "aiuti automatici");
- 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 fiscale (c.d. "aiuti semi-automatici").

11 ABOLIZIONE DELLA PROROGA DI 85 GIORNI DEI TERMINI DI PRESCRIZIONE E DECADENZA

L'art. 67 co. 1 del DL 18/2020 ha sospeso dall'8.3.2020 al 31.5.2020 (quindi per 85 giorni) i termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori.

La sospensione comporta pertanto uno "spostamento in avanti" di 85 giorni dei termini di decadenza in scadenza a fine anno o infrannuali.

11.1 ABOLIZIONE DELLA SOSPENSIONE

L'art. 22 del DLgs. 81/2025 ha stabilito che tale sospensione di 85 giorni non opererà più dal 31.12.2025.

11.2 AMBITO APPLICATIVO

Sono interessate dalla suddetta sospensione le seguenti annualità caratterizzate da un'omissione dichiarativa:

- l'anno 2017 (dichiarazione che avrebbe dovuto essere presentata nel 2018), in scadenza al 31.12.2025 (il termine quindi non slitta più al 26.3.2026);
- l'anno 2018 (dichiarazione che avrebbe dovuto essere presentata nel 2019), in scadenza al 31.12.2026 (il termine quindi non slitta più al 26.3.2027);
- le annualità 2014 e 2015 (dichiarazioni che avrebbero dovuto essere presentate nel 2015 e nel 2016) se opera il raddoppio dei termini per violazioni penali, in scadenza il 31.12.2025 e il 31.12.2026 (il termine quindi non slitta più, rispettivamente, al 26.3.2026 e al 26.3.2027).

12 ACQUIESCENZA PROCESSUALE - AMBITO APPLICATIVO

L'art. 18 del DLgs. 81/2025 modifica l'art. 5 del DLgs. 87/2024, stabilendo che la decorrenza dalle violazioni commesse dall'1.9.2024 non opera con riferimento all'acquiescenza processuale di cui al nuovo art. 17-*bis* del DLgs. 472/97.

L'art. 17-*bis* del DLgs. 472/97, che permette di definire la controversia con sanzioni ridotte a un terzo se a processo instaurato interviene un provvedimento di autotutela parziale, opererà quindi anche con riferimento ai rapporti pendenti e non solo per le violazioni commesse dall'1.9.2024.

Mancata impugnazione

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 19 co. 1 lett. c) del DLgs. 81/2025 al suddetto art. 17-*bis* del DLgs. 472/97, la definizione al terzo potrà avvenire anche se l'atto oggetto di autotutela parziale non sia stato impugnato, a condizione che il contribuente abbia presentato entro i termini per il ricorso la domanda di autotutela.

13 CONCILIAZIONE IN CASSAZIONE - AMBITO APPLICATIVO

L'art. 16 co. 3 del DLgs. 81/2025 inserisce il nuovo co. 2-*bis* all'art. 4 del DLgs. 220/2023, per effetto del quale la disciplina della conciliazione fuori udienza viene estesa a tutti i giudizi pendenti presso la Corte di Cassazione, compresi quelli instaurati prima del 5.1.2024.

La possibilità di conciliare la lite anche quando il processo pende di fronte alla Corte di Cassazione è stata infatti introdotta dal suddetto DLgs. 220/2023, in relazione però ai soli ricorsi notificati dal 5.1.2024.

14 ATTESTAZIONE DI CONFORMITÀ DEI DOCUMENTI NEL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

Nell'ambito del processo tributario telematico, il DLgs. 220/2023 ha inserito il co. 5-bis all'art. 25-bis del DLgs. 546/92, il quale prevede l'attestazione di conformità per i documenti cartacei che vengono scansionati e depositati su supporto digitale (*file*) sul SIGIT.

Dai ricorsi di primo e secondo grado notificati dal 2.9.2024, occorre infatti che il difensore o la parte pubblica attestino la conformità dell'atto o del documento cartaceo a pena di inutilizzabilità della prova documentale.

Con l'art. 16 co. 1 lett. a) del DLgs. 81/2025, è stato chiarito che occorre attestare la conformità del documento cartaceo (che sia in originale, copia conforme o copia semplice) ricevuto o trasmesso dalla parte, al documento digitale (ovvero il *file* scansionato in PDF) che viene depositato sul SIGIT.

L'attestazione di conformità che viene resa riguarda il documento cartaceo ricevuto dal difensore e non la conformità rispetto al documento originale (che può anche non esistere più).

15 REINTRODUZIONE DELLA SANZIONE MINIMA PER L'IMPOSTA DI REGISTRO

L'art. 20 del DLgs. 81/2025, intervenendo sull'art. 69 del DPR 131/86, in tema di imposta di registro, reintroduce una "misura minima" per le sanzioni applicabili in caso di:

- omessa registrazione degli atti (250,00 euro);
- tardiva registrazione degli atti (150,00 euro).

Per effetto dell'entrata in vigore della nuova disciplina, in caso di:

- omessa registrazione, la sanzione pari al 120% dell'imposta dovuta sarà applicata con la misura minima di 250,00 euro;
- tardiva registrazione (ritardo non superiore a 30 giorni), la sanzione, pari al 45% dell'imposta dovuta, si applicherà con il minimo di 150,00 euro.

Si ricorda che, in passato, la misura minima dell'imposta aveva generato criticità con riferimento ai contratti di locazione, ove la misura minima dell'imposta principale è pari a 67,00 euro, quindi ben inferiore sia alla sanzione minima per omessa che per tardiva registrazione.

16 SOGLIE DI PUNIBILITÀ PER I DIRITTI DI CONFINE

L'art. 17 del DLgs. 81/2025 modifica le soglie di rilevanza penale delle violazioni concernenti i dazi doganali e gli altri diritti di confine (tra i quali l'IVA all'importazione).

Per i diritti di confine diversi dai dazi doganali, la soglia di rilevanza penale è elevata da 10.000,00 a 100.000,00 euro (rimane, invece, pari a 10.000,00 euro per le violazioni relative ai dazi).

Pertanto, si applica la sanzione amministrativa dal 100% al 200% dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione (se non ricorrono le circostanze aggravanti di cui all'art. 88 del DLgs. 141/2024, contenente le Disposizioni nazionali complementari al codice doganale), nel caso delle violazioni per contrabbando, salvo che:

- l'ammontare dei diritti di confine a titolo di dazio doganale, dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione sia superiore a 10.000,00 euro;
- l'ammontare complessivo dei diritti di confine diversi dal dazio, dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione sia superiore a 100.000,00 euro.

Il quadro sanzionatorio in argomento è ulteriormente modificato con riferimento alle soglie di rilevanza penale in presenza di circostanze aggravanti, anche in tal caso differenziando il regime sanzionatorio tra i dazi doganali e gli altri diritti di confine.

16.1 CONFISCA AMMINISTRATIVA

Nel caso delle violazioni aventi rilevanza amministrativa, è possibile l'applicazione della misura della confisca delle merci oggetto dell'illecito. L'art. 17 del DLgs. 81/2025, tuttavia, esclude la procedibilità dell'istituto della confisca in tutti i casi in cui la revisione della dichiarazione doganale è avviata su istanza di parte (sempreché l'istanza sia presentata prima che il dichiarante abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali).

16.2 RAVVEDIMENTO OPEROSO

Con l'art. 17 del DLgs. 81/2025, viene inoltre stabilito che i delitti di contrabbando, salvo il ricorrere delle aggravanti, non risulteranno puniti se l'autore della violazione si avvale del ravvedimento operoso effettuando il pagamento, oltre che dei diritti di confine dovuti, delle sanzioni e degli interessi.

Il pagamento dei tributi doganali deve intervenire prima che l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.