



CONFCOMMERCIO
IMPRESE PER L'ITALIA

Fiscalità d'Impresa

Roma, 12/01/2024

Prot. 0000316

Com. n. 05

Oggetto: Riforma fiscale - Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221, recante "Disposizioni in materia di adempimento collaborativo" – Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Premessa

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 2 del 3 gennaio 2024, è stato pubblicato il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221, recante "Disposizioni in materia di adempimento collaborativo".

Il contenuto del decreto legislativo è stato parzialmente modificato rispetto allo schema di decreto legislativo, approvato dal Consiglio dei Ministri il 16 novembre 2023, il cui contenuto è stato già illustrato nella nostra precedente nota informativa n. 72 dell'11 dicembre 2023.

Come già illustrato nella citata nota informativa, il provvedimento legislativo in esame, proseguendo il percorso di attuazione della riforma fiscale, intende incentivare e promuovere la trasparenza e la *compliance* tra Fisco e contribuente, consentendo all'Amministrazione finanziaria di acquisire tempestivamente informazioni su operazioni potenzialmente rischiose sotto il profilo fiscale e prevedono, tra l'altro, l'impegno, da parte del contribuente, di dotarsi di un sistema certificato di controllo del rischio fiscale, ai fini di un corretto adempimento dei propri obblighi fiscali.

Di seguito, si illustrano, nel dettaglio, le singole disposizioni che entrano in vigore il 18 gennaio 2024.

1. Potenziamento del regime di adempimento collaborativo (art. 1)

L'articolo in commento apporta diverse modifiche al D.Lgs 5 agosto 2015, n. 128, avente ad oggetto le disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, focalizzandosi, in particolare, sul sistema di controllo del rischio fiscale o Tax Control Framework (TCF).

1.1. Modifiche all'articolo 4 del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128 – Requisiti [art. 1, comma 1, lett. a), n. 1) e 2)]

Il comma 1 dell'articolo 4 prevede che il Tax Control Framework (TCF) venga inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. In particolare, il TCF è integrato con un

sistema di controlli in materia di informativa finanziaria-contabile al fine di assicurare la conformità ai principi contabili adottati dal contribuente. Tra i requisiti del sistema di controllo del rischio fiscale, previsti dall'articolo 4, viene ora inserita anche la mappa dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali.

Inoltre, viene stabilito che il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (TCF) venga certificato, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, da parte di professionisti indipendenti già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili.

Spetterà ad apposito regolamento ministeriale - da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto in esame - individuare i requisiti dei professionisti abilitati al rilascio della suddetta certificazione, nonché i loro compiti e adempimenti, mentre, per il rilascio della predetta certificazione, viene ora stabilito gli stessi possano avvalersi dei consulenti del lavoro per le materie di loro competenza. Le linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e del suo aggiornamento saranno invece, indicate con un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, anche con riferimento al periodico adeguamento della certificazione.

1.2. Modifiche all'articolo 5 [art. 1, comma 1, lettera b)]

Il nuovo **comma 2-bis** dell'articolo 5 del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128 demanda ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze la predisposizione e l'emanazione di un codice di condotta elencante gli impegni reciprocamente assunti tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti aderenti al regime da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto in esame.

1.3. Modifiche all'articolo 6 [art. 1, comma 1, lettera c), n. 1), 2), 3), 4), 5) e 6)]

Il **comma 2** dell'articolo 6 del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128, modificato dalla disposizione in esame, prevede che, con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, vengano disciplinate le procedure per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi, prevedendo un contraddittorio preventivo nonché modalità semplificate e termini ridotti per la definizione del procedimento.

Il successivo **comma 2-bis**, nei riguardi dei contribuenti in regime di adempimento collaborativo, prevede la possibilità di una **interlocuzione preventiva «rafforzata»** in caso di notifica di una risposta sfavorevole mediante l'invio di un invito al contraddittorio (sia derivante da interpello che da altre tipologie di comunicazione). Spetterà ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze definire le disposizioni attuative, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto in esame.

Il **comma 3** del predetto articolo 6, prevede che, fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, **non si applicano sanzioni amministrative al**

contribuente aderente al regime e che, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali, comunica all'Agenzia delle entrate in modo tempestivo ed esauriente i rischi fiscali e sempre che il comportamento dallo stesso tenuto è esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione della comunicazione.

Quando il contribuente adotta una condotta riconducibile a un rischio fiscale non significativo ricompreso nella mappa dei rischi, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque in misura non superiore al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento. Al riguardo, viene stabilito che il contribuente può comunicare i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, in modo esauriente e prima che abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati. Alle suddette comunicazioni effettuate improrogabilmente entro centoventi giorni dalla notifica del provvedimento di ammissione al regime, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque in misura non superiore al minimo edittale.

Il **comma 4** dell'articolo 6 del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128 introduce una **causa di non punibilità** relativamente alle fattispecie di reato previste dall'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 al ricorrere di determinate condizioni. In particolare, deve trattarsi di **violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale** relativi ai soli elementi attivi **comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate**, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali, mediante l'interpello di cui al comma 2, ovvero ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b) con gli elementi prescritti dall'articolo 4, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e) e successivo comma 2 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2016.

Il **comma 6** dell'articolo 6 del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128 reca disposizioni per l'ipotesi in cui uno dei soggetti passivi abbia esercitato l'opzione per il **gruppo IVA**. In tal caso per i soggetti aderenti al regime è previsto l'esonero dalla prestazione della garanzia oggi richiesta per i rimborsi delle imposte dirette e indirette.

Il **comma 6-bis** dell'articolo 6 del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128, prevede una riduzione di due anni dei termini di decadenza di cui agli articoli 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e 20 del D.lgs. n. 472/1997.

Il **comma 6-ter**, dispone una ulteriore riduzione di un anno dei termini di decadenza dell'azione accertatrice nel caso in cui al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. In base alla versione definitiva del testo approvato, viene ora richiesto che tale certificazione debba attestare la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali, nonché l'esecuzione degli adempimenti, dei controlli e delle attività che saranno indicati annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Nel **comma 6-quater**, come introdotto dal comma 1, lettera c), n. 6, è stabilito che i termini previsti dai predetti commi 6-bis e 6-ter dell'articolo 6, non trovano applicazione quando è constatato che le violazioni sono realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. Tale previsione si applica limitatamente all'accertamento delle violazioni di cui al precedente periodo.

1.4. Cooperazione tra Agenzia delle Entrate e Guardia di finanza [art. 1, comma 1, lett. d), n.1)]

La **lett. d), n. 1), comma 1**, mediante modifica del comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs n. 128 (avente ad oggetto le competenze e le procedure), stabilisce che via sia una cooperazione tra Agenzia delle entrate e Guardia di Finanza per le attività di controllo connesse al regime, da declinare in termini operativi attraverso specifici protocolli di intesa. La Guardia di Finanza, inoltre, prima dell'avvio di qualunque attività istruttoria, deve coordinarsi preliminarmente, con l'Agenzia delle entrate.

1.5. Requisiti dimensionali, modalità di adesione ed esclusione dal regime di adempimento collaborativo [art. 1, comma 1, lett. d), n. 2), 3), 4), 5) e 6)]

Mediante aggiunta del comma 1-bis all'art. 7 del D.lgs. n. 128, sono, poi, **individuati i requisiti dimensionali, richiesti ai contribuenti, per l'adesione al regime in esame**. In specie, è stabilito che il regime di adempimento collaborativo sia riservato ai contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi:

- a decorrere dal 2024, non inferiore a 750 milioni di euro;
- a decorrere dal 2026, non inferiore a 500 milioni di euro;
- a decorrere dal 2028, non inferiore a 100 milioni di euro.

Ai sensi del nuovo comma 1-ter del citato articolo 7, i **requisiti dimensionali debbono essere valutati** assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i ricavi indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori e il volume di affari indicato nella dichiarazione ai fini dell'IVA, relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori.

Il regime è riservato, altresì, ai contribuenti che appartengono al medesimo consolidato fiscale nazionale (di cui all'art. 117 del TUIR), a condizione che almeno un soggetto aderente alla tassazione di gruppo possieda i requisiti dimensionali suindicati e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (nuovo comma 1-quater dell'art. 7 del D.Lgs. n. 128).

Inoltre, (in base al nuovo comma 1-quinquies dell'art. 7) è previsto che anche il contribuente, il quale dia esecuzione alla risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti (di cui all'art. 2 del D.Lgs 14 settembre 2015, n. 147), indipendentemente dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi, possa accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo al ricorrere degli altri requisiti previsti dalla legge.

Con riferimento alle modalità di adesione, mediante sostituzione del comma 2 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 128, è stabilito che i contribuenti, i quali intendano aderire al regime di adempimento collaborativo, debbano inoltrare domanda, in via telematica, utilizzando il modello reso disponibile sul sito istituzionale della Agenzia delle entrate. L'Agenzia delle entrate, verificata la sussistenza dei requisiti per l'adesione al regime, deve comunicare ai contribuenti l'ammissione al regime entro i successivi centoventi giorni. **Il regime si applica al periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia.** Lo stesso, inoltre, si intende tacitamente rinnovato qualora non sia espressamente comunicata dal contribuente la volontà di non permanere nel regime di adempimento collaborativo.

Il nuovo comma 3 dell'art. 7 succitato determina la modalità di esclusione dei contribuenti dal regime. In specie, è previsto che l'Agenzia delle entrate, a seguito di invito al contraddittorio da svolgere nei successivi trenta giorni, con provvedimento motivato, possa dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime, per la perdita di uno dei requisiti richiesti per l'accesso, ovvero per l'inosservanza degli impegni che il contribuente deve assumere per poter aderire al regime.

In caso di inosservanza degli impegni assunti, inoltre, l'esclusione dal regime dell'adempimento collaborativo deve essere preceduta da un periodo transitorio di osservazione, finalizzato a verificare l'adozione da parte del contribuente degli interventi ritenuti necessari per il conseguimento delle finalità alla base del regime di adempimento collaborativo (di cui all'art. 3, comma 1 del D.Lgs. n. 128) e alla regolarizzazione delle connesse violazioni fiscali, al termine del quale si dovrà determinare l'uscita o la permanenza nel regime. Il periodo transitorio di osservazione è pari a centoventi giorni ed è rinnovabile, al ricorrere di oggettive motivazioni, una sola volta per un periodo non superiore ad ulteriori centoventi giorni. Il periodo di osservazione non può applicarsi, però, nei casi di violazioni fiscali, caratterizzate da condotte simulate o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

L'esclusione dei contribuenti dal regime ha effetto dalla data di notifica del provvedimento.

1.6. Disposizioni transitorie (art. 1, comma 3)

Il comma 3 stabilisce che i soggetti, ammessi al regime di adempimento collaborativo antecedentemente alla data di entrata in vigore del decreto in esame, non siano tenuti alla certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale di cui al nuovo comma 1-bis dell'art. 4, comma 1-bis del D.Lgs. n. 128 del 2015 (si veda il paragrafo n. 1.1 della presente nota). Per i soggetti già ammessi al predetto regime, alla data di entrata in vigore del decreto in esame, il nuovo comma 6-bis dell'art. 6 del citato decreto legislativo n. 128 (si veda il paragrafo n. 1.3 della presente nota) si applica a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024.

1.7. Regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale [art. 1, comma 1), lett. e)]

La **lett. e) del comma 1** dell'articolo in esame introduce **il nuovo articolo 7-bis, avente ad oggetto il regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale.**

Tale regime **riguarda i contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo.** Detti soggetti possono optare per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta in cui è esercitata, ha una durata di due periodi d'imposta ed è irrevocabile. Al termine del predetto periodo, l'opzione si intende tacitamente rinnovata per altri due periodi d'imposta, salvo espressa revoca, da esercitare secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

Qualora il contribuente aderisca al regime opzionale in esame, potrà ottenere i seguenti **benefici premiali:**

1. le sanzioni amministrative sono ridotte a un terzo e, comunque, non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale, per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali;
2. la rappresentazione preventiva e circostanziata all'Agenzia delle entrate del caso concreto, in relazione al quale l'interpellante ravvisa rischi fiscali, mediante la presentazione di un'istanza di interpello, configura una causa di non punibilità per il reato di dichiarazione infedele (di cui all'art. 4 del D.Lgs 10 marzo 2000, n. 74), per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi.

L'occasione è gradita per porgere i più cordiali saluti

Il Responsabile
Dott. Vincenzo De Luca