



NEWSLETTER 4 gennaio 2024

Decreto legislativo recante attuazione della riforma fiscale in materia di adempimento collaborativo

Nel più vasto quadro della riforma fiscale prevista dalla Legge delega 9 agosto 2023, n. 111, è stato pubblicato ieri in Gazzetta Ufficiale il testo del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 221, che contiene modifiche al Titolo III del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 recante il “*Regime dell’adempimento collaborativo*”. Di seguito un sintetico esame delle modifiche apportate al testo del d.lgs. n. 128/2015.

Indice

Articolo 4 – Requisiti	1
Articolo 5 – Doveri	2
Articolo 6 – Effetti	2
Articolo 7 – Competenze e procedure	4
Articolo 7- <i>bis</i> – Regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale.....	5

* * *

Articolo 4 – Requisiti

Il legislatore delegato interviene sui requisiti di accesso al regime dell’adempimento collaborativo di cui all’art. 4 del d.lgs. n. 128/2015, attraverso la modifica del comma 1 e l’aggiunta di tre nuovi commi.

In base al novellato comma 1, il contribuente che aderisce al regime deve dotarsi di un efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali (c.d. “TCF”), **compresi quelli derivanti dai principi contabili** applicati dal contribuente, in grado di assicurare altresì la **mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali**.

Una rilevante novità è recata dal comma 1-*bis*, che introduce l’obbligo di ottenere la

certificazione del TCF – anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili – **da parte di un professionista indipendente** già in possesso di una specifica professionalità e iscritto all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili e i cui requisiti saranno individuati, ai sensi del nuovo comma 1-*ter*, con regolamento da emanare su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro della giustizia. Con clausola di chiusura di cui al novellato articolo 7 viene in merito previsto che i soggetti già ammessi al regime di adempimento collaborativo non sono tenuti alla certificazione del TCF.

Infine, il nuovo comma 1-*quater* prevede l'emanazione di un provvedimento da parte del direttore dell'Agenzia delle entrate recante le linee guida per la predisposizione e aggiornamento del TCF nonché per il periodico adeguamento della certificazione.

Articolo 5 – Doveri

All'art. 5 del d.lgs. n. 128/2015, recante i doveri che l'Agenzia delle entrate e il contribuente in regime di adempimento collaborativo devono rispettivamente osservare, è inserito – oltre all'anzidetto obbligo di certificazione del TCF di cui all'articolo precedente – un nuovo comma 2-*bis*, che prevede l'emanazione con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze di un codice di condotta finalizzato a indicare e definire gli impegni che l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti reciprocamente assumono, ivi incluso quello funzionale alla comunicazione all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva.

Articolo 6 – Effetti

La normativa disciplinante gli effetti dell'adesione al regime dell'adempimento collaborativo di cui all'articolo 6 del d.lgs. n. 128/2015 è stata oggetto di sostanziali modifiche ad opera del legislatore delegato.

In particolare, attraverso una modifica al comma 2 dell'articolo 6 – recante la previsione della procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali – vengono introdotte con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze 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 ravvedimento operoso**, prevedendo un **contraddittorio preventivo** nonché **modalità semplificate e termini ridotti per la definizione del procedimento**.

Mediante il nuovo comma 2-*bis* è inoltre previsto un **contraddittorio preventivo** nel caso in cui l'Amministrazione intenda fornire una **risposta sfavorevole ad un'istanza di interpello**, ovvero prima della formalizzazione di qualsiasi altra posizione contraria alla comunicazione di rischio fiscale effettuata dal contribuente.

I commi 3 e ss. prevedono importanti novità sul piano sanzionatorio (amministrativo e penale), nonché in materia di esonero della garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte e riduzione dei termini di accertamento, come di seguito.

Sul piano delle sanzioni amministrative:

- il novellato comma 3 prevede l'**azzeramento delle sanzioni amministrative** per il

contribuente in regime di adempimento collaborativo che, prima delle dichiarazioni fiscali ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali, comunica all'Agenzia delle entrate mediante la procedura abbreviata di interpello preventivo o mediante l'apposita comunicazione, i rischi fiscali e sempre che il comportamento dallo stesso tenuto sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione della comunicazione. La disposizione non si applica nei casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente;

- il nuovo comma 3-*bis* prevede la **riduzione alla metà delle sanzioni amministrative** e comunque in misura non superiore al minimo edittale nel caso in cui il contribuente adotti una condotta riconducibile a un rischio fiscale non significativo ricompreso nella mappa dei rischi. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento;
- il nuovo comma 3-*ter*, introduce la facoltà per il contribuente di comunicare – entro centoventi giorni dalla notifica del provvedimento di ammissione al regime e prima che questi abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o di qualunque attività di accertamento amministrativo e di indagini penali – i rischi fiscali connessi a **condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime**, prevedendo per siffatte comunicazioni la **riduzione alla metà delle sanzioni amministrative** e comunque in misura non superiore al minimo edittale.

Sul piano delle sanzioni penali, il novellato comma 4 prevede la **non punibilità** delle condotte che costituiscono **reato di “dichiarazione infedele”** di cui all'articolo 4 del d.lgs. n. 74/2000, dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi, comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate, mediante l'interpello preventivo ovvero mediante l'apposita comunicazione, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali.

Quanto invece all'esonero dalla prestazione della garanzia per il pagamento dei rimborsi previsto dal comma 6, il Legislatore delegato ha inoltre previsto che in caso di adesione al regime da parte di uno dei soggetti passivi che abbia esercitato l'opzione per il gruppo IVA di cui all'articolo 70-*quater* del d.p.R. n. 633/1972, l'esonero in parola si applica ai rimborsi IVA eseguiti a richiesta del rappresentante del gruppo.

Infine, per quanto riguarda i termini per l'azione accertatrice:

- il nuovo comma 6-*bis* prevede che il termine di notifica degli avvisi di accertamento delle imposte sui redditi e quello degli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti IVA nonché degli atti di contestazione o irrogazione della sanzione amministrativa e delle sanzioni accessorie per la violazione di norme tributarie è fissato nel 31 dicembre del **terzo anno** (anziché del quinto) **successivo** a quello in cui rispettivamente è stata presentata la dichiarazione e a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi;
- il nuovo comma 6-*ter* prevede che i suddetti termini di decadenza sono **ridotti di un ulteriore anno** qualora al contribuente venga rilasciata la certificazione tributaria di cui all'art. 36 del d.lgs. n. 241/1997;
- il nuovo comma 6-*quater* specifica che i suddetti termini abbreviati di decadenza non trovano applicazione quando sia constatato che le violazioni sono realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri,

condotte simulate o fraudolente.

Articolo 7 – Competenze e procedure

All'articolo 7 del d.lgs. n. 128/2015, il legislatore delegato, dopo aver introdotto al comma 1 la cooperazione tra Guardia di finanza e Agenzia delle entrate nell'esercizio dei poteri istruttori nei confronti dei contribuenti ammessi al regime sulla base di specifici protocolli di intesa, prevede al comma 1-*bis* una graduale estensione dell'ambito di applicazione del regime per i contribuenti con volume di affari o ricavi non inferiore:

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

In particolare, il nuovo comma 1-*ter* specifica che i suddetti requisiti dimensionali sono 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 IVA relativa all'anno solare precedente e ai due solari anteriori.

Sempre in un'ottica di estensione dell'ambito di applicazione del regime:

- il nuovo comma 1-*quater* prevede l'accesso al regime per i **contribuenti che appartengono al medesimo consolidato nazionale** di cui all'art. 117 TUIR, a condizione che almeno un soggetto aderente alla tassazione di gruppo possieda i requisiti dimensionali di cui sopra e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale certificato da professionisti qualificati;
- il nuovo comma 1-*quinqies* prevede l'accesso al regime per i **contribuenti che diano esecuzione alla risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti** di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 147/2015, indipendentemente dal loro volume di affari o di ricavi.

Per quanto concerne l'esclusione dei contribuenti dal regime, il novellato comma 3 prevede che l'Agenzia delle entrate, a seguito di **invito al contraddittorio** da svolgere nei successivi trenta giorni, possa dichiarare, con provvedimento motivato, l'esclusione dei contribuenti dal regime per la perdita dei requisiti di accesso allo stesso ovvero per l'inosservanza degli impegni assunti dal contribuente; in quest'ultimo caso viene inoltre previsto che l'esclusione dal regime dell'adempimento collaborativo sia preceduta da un **periodo transitorio di osservazione** (pari a centoventi giorni, rinnovabile una sola volta per un periodo non superiore ad ulteriori centoventi giorni e al ricorrere di oggettive motivazioni), finalizzato a verificare l'adozione da parte del contribuente degli interventi ritenuti necessari e/o la regolarizzazione delle connesse violazioni fiscali, al termine del quale si determina l'uscita o la permanenza nel regime. Nello stesso comma 3 viene infine specificato che il suddetto periodo di osservazione non si applica nei casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e che l'esclusione dei contribuenti dal regime ha effetto dalla data di notifica del provvedimento.

Da ultimo, il nuovo comma 5 prevede che le modalità di applicazione del regime di adempimento collaborativo siano disciplinate con decreto del Ministro dell'economia e delle

finanze e non più, dunque, con uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Articolo 7-bis – Regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale

Il legislatore delegato ha introdotto *ex novo* la disposizione in parola, prevedendo che, in assenza dei requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo, i contribuenti possano **optare per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale su base volontaria**, dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta in cui è esercitata, ha una durata di due periodi d'imposta ed è irrevocabile; al termine dei due periodi d'imposta, 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.

Come nel caso del "regime ordinario", anche per i contribuenti che aderiscono al regime su base volontaria sono previsti degli effetti premiali:

- le **sanzioni amministrative** sono **ridotte ad 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 di cui all'art. 11 della L. n. 212/2000, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali;
- configura una **causa di non punibilità** per il reato di "**dichiarazione infedele**" di cui all'articolo 4 del d.lgs. n. 74/2000 la presentazione 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 di cui all'art. 11 L. n. 212/2000.

* * *

Foglia & Partners è a Vostra disposizione per ogni ulteriore chiarimento ed approfondimento in merito ai temi affrontati.

Contatti:

Email: home@fptax.it

Web: fogliandpartners.com

Roma, Via Flaminia 141 - Tel: +39 06 68300655

Milano, Largo Idefonso Schuster 1 - Tel: +39 02 09994690

Il presente documento ha finalità meramente informativa e non può essere inteso, in alcun modo, quale parere legale.