

dossier

XIX Legislatura

11 dicembre 2023

Disposizioni in materia di adempimento collaborativo

Atto del Governo n. 100

Ai sensi degli articoli 1, 17, comma 1, lettera g), numero 1), e 20, comma 1, lettera a), numero 4), della legge 9 agosto 2023, n. 111



Senato
della Repubblica



Camera
dei deputati



SERVIZIO STUDI

TEL. 06 6706-2451 - ✉ studi1@senato.it – ✕ [@SR_Studi](https://www.instagram.com/SR_Studi)

Dossier n. 197



SERVIZIO STUDI

Dipartimento Finanze

Tel. 06 6760-9496 - ✉ st_finanze@camera.it – ✕ [@CD_finanze](https://www.instagram.com/CD_finanze)

Atti del Governo n. 100

La documentazione dei Servizi e degli Uffici del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. Si declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

FI0046.docx

INDICE

PREMESSA	3
Articolo 1, comma 1, lettera a) (<i>Requisiti per l'adesione al regime di adempimento collaborativo</i>)	8
Articolo 1, comma 1, lettera b) (<i>Doveri del contribuente e dell'Agenzia delle entrate</i>)	10
Articolo 1, comma 1, lettera c) (<i>Effetti del regime dell'adempimento collaborativo</i>).....	12
Articolo 1, comma 1, lettera d) (<i>Modifiche al regime di adempimento collaborativo</i>).....	17
Articolo 1, comma 1, lettera e) (<i>Regime opzionale del sistema di controllo del rischio fiscale</i>)	21
Articolo 1, commi 2 e 3 (<i>Termini di decorrenza e disciplina transitoria</i>)	22
Articoli 2 e 3 (<i>Clausola di invarianza finanziaria ed entrata in vigore</i>).....	23

PREMESSA

L'[A.G. 100](#), contenente lo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di **adempimento collaborativo** introduce **alcune modifiche al decreto legislativo n. 128 del 2015**, che regola tale istituto, in attuazione delle disposizioni dell'articolo 17, comma 1, lettera g), numero 1), e 20, comma 1, lettera a), numero 4), della legge delega per la riforma fiscale, n. 111 del 2023.

Le norme di delega

I principi e i criteri direttivi in materia di adempimento stabiliti dalla legge n. 111 del 2023 sono in massima parte contenuti, come segnalato, all'articolo **17, comma 1, lettera g), n. 1).**

In particolare secondo quanto previsto dal **numero 1, della lettera g)**), le norme rivolte a incentivare l'adempimento spontaneo dei contribuenti dovranno **prevedere il potenziamento del regime dell'adempimento collaborativo** (cd *cooperative compliance*) di cui al titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (vedi *ultra*).

Tali norme dovranno pertanto:

- accelerare il processo di progressiva riduzione della soglia di accesso all'applicazione dell'istituto, provvedendo a dotare, con progressivo incremento, l'Agenzia delle entrate di adeguate risorse (n. 1.1);
- **consentire l'accesso al regime di adempimento collaborativo anche a società, prive dei requisiti di ammissibilità**, che appartengono ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto ha i requisiti di ammissione richiesti, a condizione che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società del gruppo (n. 1.2);
- **introdurre la possibilità di certificazione da parte di professionisti qualificati dei sistemi integrati di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale** anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, fermi restando i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria (n.1.3);
- prevedere la possibilità di gestire in regime di adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi di imposta precedenti all'ammissione al regime (n.1.4);
- introdurre nuove e più penetranti **forme di contraddittorio preventivo ed endoprocedimentale**, con particolare riguardo alla risposta alle

istanze di interpello o agli altri pareri, comunque denominati, richiesti dai contribuenti aderenti al regime, prevedendo, anche, la necessità di un'interlocuzione preventiva rispetto alla notifica di un parere negativo (n.1.5);

- prevedere **procedure semplificate di regolarizzazione della posizione del contribuente** in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi (n.1.6);
- prevedere l'emanazione di un **apposito codice di condotta** che disciplini i diritti e gli obblighi dell'amministrazione e dei contribuenti (n.1.7);
- prevedere che **l'esclusione dal regime, in caso di violazioni fiscali non gravi**, tali da non pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, sia **preceduta da un periodo transitorio di osservazione**, al termine del quale si determina la fuoriuscita o la permanenza nel regime (n.1.8);
- **potenziare gli effetti premiali** connessi all'adesione al regime prevedendo, in particolare:
 - **l'ulteriore riduzione**, fino all'eventuale esclusione, **delle sanzioni amministrative tributarie** per tutti i rischi di natura fiscale **comunicati preventivamente**, in modo tempestivo ed esauriente, nei confronti dei contribuenti **il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato** da professionisti qualificati anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente (numero 1.9.1);
 - **l'esclusione**, ferme restando le disposizioni previste ai sensi dell'articolo 20, comma 1, lettera *b*) **delle sanzioni penali tributarie**, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti **dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo** che hanno tenuto comportamenti collaborativi e comunicato preventivamente ed esaurientemente l'esistenza dei relativi rischi fiscali (numero 1.9.2);
 - **la riduzione di almeno due anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento** previsti dall'articolo 43, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 57, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, **nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati**, anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente,

tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente (numero 1.9.3);

- **istituti speciali di definizione in un predeterminato lasso temporale del rapporto tributario circoscritto**, in presenza di apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati che attestano la correttezza dei comportamenti tenuti dai contribuenti (numero 1.9.4).

L'ulteriore principio di delega cui viene data attuazione dal presente schema di decreto legislativo **si rinvia all'articolo 20, comma 1, lettera a) n. 4) della legge n. 111 del 2023** che delega al governo il compito di prevedere che la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese che non possiedono i requisiti per aderire al regime dell'adempimento collaborativo possano assumere **rilevanza per escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni**.

Il regime dell'adempimento collaborativo

Il Titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 contiene la disciplina del regime dell'adempimento collaborativo, istituito dall'articolo 3 del medesimo decreto con la finalità di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate, basate sul reciproco affidamento tra l'amministrazione finanziaria e le società di maggiori dimensioni, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale.

Per accedere al regime dell'adempimento collaborativo è necessario che il contribuente sia dotato di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, ovvero del rischio di operare in violazione di norme o di principi tributari. L'adesione al regime è subordinata al possesso di determinati requisiti (articolo 4) e comporta l'assunzione di doveri per l'amministrazione finanziaria e per il contribuente (articolo 5).

Gli effetti del regime si sostanziano in vantaggi per entrambe le parti e risiedono principalmente in un sollecito e preventivo esame dei casi dubbi e nella correlata riduzione dei controlli successivi e dell'eventuale contenzioso. I contribuenti potranno pervenire con l'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali; potranno accedere, inoltre, ad una procedura abbreviata di interpello preventivo, con un termine per la risposta di 45 giorni (articolo 6). Sono stati poi previsti ulteriori effetti premiali, tra i quali l'applicazione di sanzioni ridotte alla metà, e comunque in misura non superiore al minimo edittale, con sospensione della riscossione fino alla

definitività dell'accertamento, per i rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente, laddove l'Agenzia delle entrate non condivide la posizione dell'impresa, nonché l'esonero dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette ed indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime (articolo 6).

Nella prima fase di applicazione il regime era riservato ai contribuenti di maggiori dimensioni (**con fatturato superiore ai 10 miliardi di euro**) e a quelli che hanno aderito al progetto pilota avviato in via sperimentale nel 2013 (**con fatturato superiore a 1 miliardo di euro**). La norma prevede che successivamente potranno essere ammessi, con decreto ministeriale, i contribuenti con fatturato superiore a 100 milioni di euro ovvero appartenenti a gruppi di imprese (articolo 7).

In seguito sono intervenuti sulla disciplina, rispettivamente, ai fini dei requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo, il Provvedimento 14 aprile 2016 dell'Agenzia delle entrate, per le modalità e i termini relativi all'interpello per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo, il D.M. 15 giugno 2016, per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo, il Provvedimento 26 maggio 2017.

In merito alle competenze e alle procedure sono intervenuti il D.M. 30 dicembre 2016, il D.M. 30 marzo 2020 e il D.M. 31 gennaio 2022.

In sintesi, l'attuale disciplina prevede che il regime sia riservato:

- per gli anni 2022, 2023 e 2024, ai soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 1 miliardo di euro. Il DM del 30 marzo 2020 aveva già ridotto da 10 a 5 miliardi di euro la soglia per l'ingresso al regime per gli esercizi 2020 e 2021;
- ai soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo;
- le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti indipendentemente dal volume di affari o di ricavi;
- ai soggetti che fanno parte del Gruppo IVA di imprese già ammesse al regime indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

In attuazione dell'articolo 17 della legge n.111 del 2023 (delega al Governo per la riforma fiscale), il **decreto legislativo in esame** introduce misure volte a potenziare il regime del sopra descritto adempimento collaborativo attraverso:

- una **mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali**;
- la **certificazione, da parte di professionisti qualificati**, dei sistemi integrati di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale in ordine alla loro conformità ai principi contabili;

- l'emanazione di **un codice di condotta** finalizzato a indicare e definire gli impegni che reciprocamente assumono l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti;
- **procedure semplificate di regolarizzazione della posizione del contribuente** che aderisca a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che richiedano di effettuare ravvedimenti operosi;
- nuove forme di **contraddittorio** tra contribuente e l'Agenzia delle entrate;
- la **non applicazione delle sanzioni amministrative** in presenza della tempestiva ed esauriente **comunicazione all'Agenzia delle entrate**, mediante l'interpello dei **rischi fiscali**;
- la **non punibilità delle condotte** riconducibili a **dichiarazione infedele** dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi, **comunicati in modo tempestivo ed esauriente**;
- la **riduzione dei termini di decadenza** per l'attività di accertamento;
- l'introduzione di soglie dimensionali per l'accesso al regime, progressivamente decrescenti; esso dal 2028 è applicabile a contribuenti con **un volume di affari o di ricavi non inferiore a 100 milioni di euro**;
- la modifica delle modalità di adesione e di **esclusione** dal regime. In particolare, in quest'ultimo caso sono previste **forme di contraddittorio** tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente;
- l'introduzione di un **regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale**, riservato a **contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo**, cui sono ricondotti alcuni benefici fiscali;
- l'introduzione infine di un **regime transitorio** per i soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo prima dell'entrata in vigore delle modifiche in esame.

Articolo 1, comma 1, lettera a)
(Requisiti per l'adesione al regime di adempimento collaborativo)

L'**articolo 1, lettera a)** modifica l'**articolo 4** del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128, che indica i requisiti necessari per aderire al regime dell'adempimento collaborativo.

In particolare, il **n.1)**, interviene sul primo periodo del comma 1 dell'articolo 4 che con le novelle apportate prevede che il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato, nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi, di un efficace sistema **integrato** di rilevazione, misurazione, gestione e controllo **dei rischi fiscali anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente**, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno.

Tale disposizione dà attuazione a quanto previsto dall'articolo 17, comma 1, lettera g), numero 1.3 della legge di delega al Governo per la riforma fiscale, che prevede di introdurre la possibilità di certificazione da parte di professionisti qualificati dei sistemi integrati di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili.

L'attuale formulazione dell'articolo 4, comma 1, dispone che il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato, nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno.

Viene, altresì, introdotta **una nuova lettera, c-bis**, al secondo periodo del comma 1 del richiamato articolo 4 che indica un **ulteriore requisito** che il sistema deve assicurare. Il secondo periodo, novellato, prevede infatti che fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, il sistema deve assicurare:

- a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
 - b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
 - c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive;
- c-bis) una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali.**

Il **n.2)** aggiunge tre nuovi commi da *1-bis* a *1-quater* **all'articolo 4** che **introducono un obbligo di certificazione** del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. In particolare, il comma *1-bis* stabilisce che il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale di cui al comma 1, predisposto in modo coerente con le linee guida di cui al nuovo comma *1-quater*, **deve essere 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.

Il comma *1-ter* prevede che con **regolamento** emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro della giustizia, sentiti i rispettivi ordini professionali, sono disciplinati, quali disposizioni attuative di quelle relative al regime di cui al presente articolo, i **requisiti dei professionisti abilitati al rilascio della certificazione** di cui al comma *1-bis*, **nonché i loro compiti e adempimenti**.

Il comma *1-quater* stabilisce che le **linee guida** necessarie per la predisposizione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sono indicate **dall'Agenzia delle entrate**.

In particolare, viene previsto che le linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e del suo aggiornamento sono indicate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, anche con riferimento al periodico adeguamento della certificazione.

Articolo 1, comma 1, lettera b)
(Doveri del contribuente e dell’Agenzia delle entrate)

La **lettera b)** modifica l’articolo 5 che indica i doveri del contribuente e dell’Agenzia delle entrate nell’applicazione del regime dell’adempimento collaborativo.

In particolare viene modificato il comma 2, lettera *a)*, prevedendo, conseguentemente all’introduzione della certificazione sopra descritta (commi da *1-bis* a *1-quater* dell’articolo 4), che il regime comporta per i contribuenti il seguente impegno: l’istituzione e il mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale **certificato ai sensi dell’articolo 4, comma 1-bis**, per garantire il conseguimento delle finalità di cui all’articolo 3, comma 1, nonché attuazione delle modifiche del sistema adottato ritenute eventualmente necessarie dalla Agenzia delle entrate.

L’articolo 3 del comma 1 richiamato definisce le finalità del regime, prevedendo che al fine di promuovere l’adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale, è istituito il regime di adempimento collaborativo fra l’Agenzia delle entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell’ordinamento tributario

Viene altresì aggiunto un nuovo comma *2-bis* che prevede l’emanazione di un codice di condotta che disciplina gli impegni reciproci dell’Amministrazione finanziaria e del contribuente.

La norma dispone nello specifico che con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze è emanato **il codice di condotta finalizzato a indicare e definire gli impegni che reciprocamente assumono l’Amministrazione finanziaria e i contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo**, ivi incluso quello funzionale alla comunicazione di cui al comma 2, lettera *b)* del medesimo articolo 5.

L’**articolo 5, comma 2, lettera b)** disciplina la comunicazione tempestiva ed esauriente da parte del contribuente all’Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva.

Si segnala che tale disposizione dà attuazione a quanto previsto dall’articolo 17, comma 1, lettera *g)*, numero 1.7, della legge di delega al Governo per la riforma

fiscale, che prevede l'emanazione di un codice di condotta che disciplini i diritti e gli obblighi dell'amministrazione e dei contribuenti.

Articolo 1, comma 1, lettera c)
(Effetti del regime dell'adempimento collaborativo)

La **lettera c)** modifica l'articolo 6 che disciplina gli effetti del regime dell'adempimento collaborativo, con delle misure volte a rafforzarne le premialità.

In particolare, il **n. 1)**, sostituisce l'ultimo periodo del comma 2 in materia di procedura abbreviata di interpello preventivo. La norma stabilisce che con **regolamento** del Ministro dell'economia e delle finanze **sono 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.

Tale disposizione dà attuazione a quanto previsto dall'articolo 17, comma 1, lettera g), numero 1.6 della legge di delega al Governo per la riforma fiscale, che prevede procedure semplificate per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportino la necessità di effettuare ravvedimenti operosi.

Il testo attualmente vigente rimette ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze il compito di disciplinare termini e modalità applicative delle disposizioni dell'articolo 6 con riguardo alla procedura di interpello preventivo.

Il **n. 2)** introduce un nuovo comma *2-bis* che istituisce **una procedura di contraddittorio precedente a una risposta sfavorevole a un interpello**. In particolare, la norma stabilisce che nei riguardi dei contribuenti in regime di adempimento collaborativo, l'Agenzia delle entrate, prima di notificare una risposta sfavorevole a un'istanza di interpello, ovvero prima di formalizzare qualsiasi altra posizione contraria a una comunicazione di rischio effettuata ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera *b)* (vedi *supra*) **invita il contribuente a un contraddittorio** per illustrargli la propria posizione. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate disposizioni attuative del presente comma.

Tale disposizione dà attuazione all'articolo 17, comma 1, lettera g), numero 1.5 della legge delega che prevede l'introduzione di nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo ed endoprocedimentale, con particolare riguardo alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri, comunque denominati, richiesti dai contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo, prevedendo anche la necessità di un'interlocuzione preventiva rispetto alla notificazione di un parere negativo.

Il **n. 3)** sostituisce interamente il comma 3 e introduce 2 nuovi commi, 3-*bis* e 3-*ter*; tali norme sono volte a disciplinare l'entità delle sanzioni amministrative che si applicano al contribuente che aderisce al regime.

Il nuovo comma 3 dispone 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 che aderisce 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**, mediante l'interpello di cui al comma 2 ovvero ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), **i rischi fiscali** e sempre che il comportamento dallo stesso tenuto è esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione della comunicazione.

La disposizione dà attuazione all'articolo 17, comma 1, lettera g), numero 1.9.1 della legge delega il quale prevede che l'ulteriore riduzione, fino all'eventuale esclusione, delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati anche in ordine alla conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

Si ricorda, altresì, che il testo del comma 3 dell'articolo 6 attualmente vigente prevede che per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l'Agenzia non condivide la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento.

Perché si applichino gli effetti del precedente periodo le comunicazioni devono essere effettuate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), devono contenere gli elementi di cui all'articolo 4, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e) e comma 2 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 15 giugno 2016.

Si ricorda che il richiamato articolo 4, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e) del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze prevedono che l'istanza di interpello abbreviato deve contenere:

a) i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante compreso il codice fiscale;

b) la circostanziata e specifica descrizione del caso concreto in relazione al quale l'interpellante ravvisa rischi fiscali;

c) le specifiche disposizioni tributarie di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;

d) l'indicazione del domicilio e dei recapiti telematici del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti la procedura;

e) la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell'art. 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. In questo ultimo caso, se la procura non è contenuta in calce o a margine dell'atto, essa deve essere allegata allo stesso;

f) l'indicazione che si tratta di una istanza presentata ai sensi dell'art. 6, comma 2 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

Mentre il comma 2 del medesimo decreto stabilisce che l'istanza contiene altresì l'esposizione, in modo chiaro e univoco, della soluzione proposta dal contribuente e del comportamento che lo stesso intende adottare.

Il comma 3-bis prevede che, quando il contribuente adotta **una condotta riconducibile a un rischio fiscale non significativo** ricompreso nella mappa dei rischi, le sanzioni amministrative sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento.

Il comma 3-ter **attribuisce al contribuente** la facoltà di comunicare i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, sempreché la loro comunicazione sia effettuata in modo esauriente, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati.

In relazione alle comunicazioni di cui al periodo precedente, effettuate improrogabilmente entro centoventi giorni dalla notifica del provvedimento di ammissione al regime, le sanzioni amministrative sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale.

Il **n. 4)** sostituisce interamente il comma 4 stabilendo che **non sono punibili le condotte** riconducibili a **dichiarazione infedele** (di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74) **dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi, comunicati in modo tempestivo ed esauriente** all'Agenzia delle entrate, mediante l'interpello di cui al comma 2, ovvero ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera *b*), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali.

Per gli effetti di cui al precedente periodo le comunicazioni effettuate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera *b*) contengono gli elementi di cui all'articolo

4, comma 1, lettere *a)*, *b)*, *c)*, *d)* ed *e)* e comma 2 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2016 (vedi *supra*).

La disposizione dà attuazione all'articolo 17, comma 1, lettera *g)*, n. 1.9.2 della legge delega che stabilisce l'esclusione, ferme restando le disposizioni previste ai sensi dell'articolo 20, comma 1, lettera *b)*, delle sanzioni penali tributarie, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo che hanno tenuto comportamenti collaborativi e comunicato preventivamente ed esaurientemente l'esistenza dei relativi rischi fiscali.

Nel testo attualmente vigente il comma 4 prevede che in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle entrate comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente abbia aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato.

Il **n. 5)** aggiunge un periodo al comma 6 che prevede che i contribuenti che aderiscono al regime non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette. Il nuovo periodo chiarisce che nel 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 decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, **l'esonero dalla prestazione della garanzia di cui al periodo precedente si applica ai rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto eseguiti a richiesta del rappresentante del gruppo.**

La disposizione dà attuazione all'articolo 17, comma 1, lettera *g)*, n. 1.9. della legge delega che stabilisce che prevede il potenziamento degli effetti premiali connessi all'adesione al regime dell'adempimento collaborativo.

Il **n. 6)** aggiunge, infine, tre nuovi commi, da *6-bis* a *6-quater*, che disciplinano i termini di decadenza per la notifica di varie tipologie accertamenti.

La disposizione dà attuazione all'articolo 17, comma 1, lettera *g)*, n. 1.9.3 della legge delega che stabilisce la riduzione di almeno due anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati, anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

Il comma *6-bis* prevede che per i periodi di imposta ai quali il regime si applica, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale è certificato da professionisti indipendenti qualificati (ai sensi dell'articolo 4, comma 1-bis) **sono ridotti di due anni i termini di decadenza per:**

- la notifica degli avvisi di accertamento relative alle imposte sui redditi rispetto alla quale la normativa vigente prevede che possa essere eseguita entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la relativa dichiarazione (articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600);
- la notifica degli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti della dichiarazione annuale IVA rispetto ai quali la normativa vigente prevede che possano essere eseguite entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633);
- la notifica dell'atto di contestazione per violazione di norme tributarie ovvero l'atto di irrogazione rispetto alla quale la normativa vigente prevede che possa essere eseguita entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi (articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472).

Il nuovo comma *6-ter*, prevede inoltre che per i periodi di imposta ai quali si applica il regime i 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 decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 **sono ridotti di un ulteriore anno se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria** di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Il comma *6-quater* precisa che **non trovano applicazione** i termini previsti dai precedenti commi *6-bis* e *6-ter* 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.

Articolo 1, comma 1, lettera d)
(Modifiche al regime di adempimento collaborativo)

L'**articolo 1, comma 1, lettera d)** interviene sull'articolo 7 del decreto legislativo n. 128 del 2015 che reca disposizioni in materia di competenze e procedure, introducendo disposizioni riguardanti l'ambito applicativo e aspetti procedurali del regime di adempimento collaborativo.

L'**articolo 1, comma 1, lettera d), n. 1)** modifica l'articolo 7 del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128, aggiungendo in particolare un periodo alla fine del comma 1.

Il predetto comma 1, secondo la formulazione vigente, affida all'Agenzia delle entrate la competenza esclusiva per i controlli e le attività relativi al regime di adempimento collaborativo nei riguardi dei contribuenti ammessi al regime.

Con le **modifiche in commento** si stabilisce che la **Guardia di finanza**, sulla base di specifici protocolli di intesa, coopera e si coordina preliminarmente con l'Agenzia delle entrate nell'esercizio dei **poteri istruttori nei confronti dei contribuenti ammessi al regime dell'adempimento collaborativo**, agli **effetti dell'attività di accesso, ispezione e verifica per l'accertamento delle imposta sui redditi** (di cui all'articolo 33, commi 3 e 4, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600) e **dell'Iva** (di cui all'articolo 63, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633).

La Relazione illustrativa chiarisce che detta disposizione intende attuare l'articolo 17, comma 1, lettera g) n. 1.3 della legge delega, al fine di disporre la competenza esclusiva dell'Agenzia delle entrate relativamente ai controlli e alle attività connesse al regime, prevedendo una cooperazione tra Agenzia delle entrate e Guardia di Finanza per le attività di controllo, da declinare in termini operativi attraverso specifici protocolli di intesa.

Le norme richiamate, con disposizioni analoghe, prevedono che la Guardia di finanza cooperi con gli uffici delle imposte per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento e per la repressione delle violazioni procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli uffici. Essa inoltre, anche in deroga alle norme sul segreto che copre gli atti di indagine, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria. Ai fini del necessario coordinamento dell'azione della Guardia di finanza con quella degli uffici finanziari, sono presi accordi, periodicamente e nei casi in cui si debba procedere ad indagini

sistematiche, tra gli uffici dell'amministrazione finanziaria e il comando generale della Guardia di finanza, anche a livello territoriale.

Il **n.2)** aggiunge i nuovi commi da *1-bis* a *1-quinquies* all'articolo 7 già richiamato.

Il **comma 1-bis**, in attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.1 della legge delega, stabilisce le soglie di affari o ricavi rilevanti per l'applicazione del regime, diversi e decrescenti col passare degli anni, fino a essere applicabile, dal 2028 e a regime, ai contribuenti con volume d'affari o ricavi non inferiore a 100 milioni di euro.

In particolare, si stabilisce che il **regime di adempimento collaborativo** è riservato ai **contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi:**

- a) a decorrere dal **2024** non inferiore a **750 milioni** di euro;
- b) a decorrere dal **2026** non inferiore a **500 milioni** di euro;
- c) a decorrere **dal 2028 non inferiore a 100 milioni**.

Con riferimento ai limiti attualmente vigenti per l'applicazione del regime dell'adempimento collaborativo si veda la premessa del presente dossier.

Ai sensi del nuovo **comma 1-ter**, i predetti 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 ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente** e ai due anni solari anteriori.

Il nuovo **comma 1-quater**, in attuazione del successivo punto 1.2 della legge delega, estende il regime dell'adempimento collaborativo altresì ai contribuenti che appartengono al **medesimo consolidato fiscale nazionale** (di cui all'articolo 117 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, Testo Unico delle Imposte sui Redditi, TUIR) a condizione che:

- **almeno un soggetto aderente alla tassazione di gruppo** possieda i requisiti dimensionali indicati al comma *1-bis*;
- e che il **gruppo** adotti un **sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale** (certificato ai sensi dell'articolo 4, comma *1-bis*, sopra commentato).

Si rammenta che il consolidato nazionale è un particolare regime di determinazione del reddito complessivo Ires per tutte le società partecipanti, rappresentato dalla somma algebrica delle singole basi imponibili che risultano dalle rispettive dichiarazioni dei redditi. Le società che intendono adottare la tassazione consolidata di gruppo devono esercitare la specifica opzione che dura

per un triennio ed è irrevocabile. Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che non sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione. Si rinvia alla [scheda dell'Agenzia delle entrate](#) per ulteriori informazioni.

Il comma 1-quinquies chiarisce che il contribuente che dà esecuzione alla risposta **all'istanza di interpello nuovi investimenti** (di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147) indipendentemente dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi, **può accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo al ricorrere degli altri requisiti previsti** dalle norme in esame.

Il n. 3) della lettera d) sostituisce il **comma 2** dell'articolo 7, che nella formulazione vigente prevede che i contribuenti i quali adottano un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo sono tenuti a inoltrare domanda in via telematica utilizzando il modello reso disponibile sul sito istituzionale della Agenzia delle entrate. L'Agenzia, verificata la sussistenza dei requisiti previsti per l'applicazione del regime (in particolare all'articolo 4 ed al comma 4 del medesimo articolo 7) comunica 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 si intende tacitamente rinnovato qualora non sia espressamente comunicata dal contribuente la volontà di non permanere nel regime di adempimento collaborativo.

Per effetto delle norme in esame, resta fermo che i contribuenti che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo devono inoltrare domanda in via telematica utilizzando il modello reso disponibile sul sito istituzionale della Agenzia delle entrate, espungendo tuttavia il riferimento ai sistemi di controllo del rischio fiscale, posto che tale attività verrà svolta in sede di certificazione del medesimo sistema che forma invece oggetto di verifica (vedi *infra*).

Si dispone che l'Agenzia delle entrate, verificata la sussistenza dei **requisiti dimensionali** (di cui al comma 1-bis, 1-quater e 1-quinquies del medesimo articolo 7, vedi *supra*) nonché del rispetto dell'**obbligo di certificazione** del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (di cui all'articolo 4, comma 1-bis) **comunichi ai contribuenti l'ammissione al regime entro i successivi centoventi giorni**.

Resta fermo, come avviene a legislazione vigente, che il regime si applica al periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia. Lo stesso si intende tacitamente rinnovato qualora non sia

espressamente comunicata dal contribuente la volontà di non permanere nel regime di adempimento collaborativo.

Il n. 4) della lettera d) sostituisce il **comma 3** dell'articolo 7, che nella vigente formulazione dispone che l'Agenzia delle entrate, con provvedimento motivato, può dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime, per la perdita dei requisiti di legge ovvero per l'inosservanza degli impegni specificamente indicati.

Con le disposizioni in commento, in attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.8, della legge delega, si prevede che, ferma restando la competenza dell'Agenzia delle entrate a emanare il provvedimento motivato di esclusione, esso sia preceduto da un **invito al contraddittorio da svolgere nei successivi trenta giorni** per la perdita dei requisiti di legge ovvero per l'inosservanza degli impegni richiesti.

Tuttavia le modifiche precisano che, in caso di inosservanza degli impegni assunti, l'esclusione dal regime dell'adempimento collaborativo è 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 dell'istituto (di cui all'articolo 3, comma 1 del D. Lgs. n. 128 del 2015: promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale) e alla regolarizzazione delle connesse violazioni fiscali, al termine del quale si determina l'uscita o la permanenza nel regime.

In tal caso 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 si applica nei casi di **violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie 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.

Il n. 5 della lettera d) sopprime il **comma 4** dell'articolo 7, recante le norme operative nella fase di prima applicazione del regime.

Il n. 6 modifica il comma 5 dell'articolo 7, affidando a un **decreto del Ministero dell'economia e delle finanze**, in luogo di provvedimenti del direttore dell'Agenzia dell'entrate, il compito di **disciplinare le modalità di applicazione del regime di adempimento collaborativo**.

Articolo 1, comma 1, lettera e)
(Regime opzionale del sistema di controllo del rischio fiscale)

La lettera e) inserisce l'articolo 7-bis nel decreto legislativo n. 128 del 2015, che contiene disposizioni sul regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale, riservato a contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo.

La presente disposizione dà attuazione all'articolo 20, comma 1, lettera a), n. 4 della legge delega.

Ai sensi della nuova disposizione, tali contribuenti possono **optare** per l'adozione di un sistema di **rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale**, in base a quanto previsto dall'articolo 4 (vedi *supra*), 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.

Il **comma 2** disciplina i **benefici fiscali** conseguenti in caso di esercizio dell'opzione.

Più precisamente:

- 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 (di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212) prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali;
- 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'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74) per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi.

Si affida (**comma 3**) a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze il compito di disciplinare le modalità di applicazione delle disposizioni contenute nelle nuove norme.

Articolo 1, commi 2 e 3 *(Termini di decorrenza e disciplina transitoria)*

I **commi 2 e 3 dell'articolo 1** contengono il **termine per l'entrata in vigore di alcuni atti di rango secondario** previsti da alcune disposizioni di cui al comma 1 e la **disciplina transitoria** applicabile ai soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo antecedentemente alla data di entrata in vigore dello schema in esame.

Il **comma 2 dell'articolo 1** fissa in **novanta giorni dalla data di entrata in vigore dello schema** in parola il **termine per l'entrata in vigore** di alcuni atti di rango secondario previsti dalle modifiche già commentate e, in particolare:

- il **regolamento** necessario a individuare i **requisiti dei professionisti abilitati** al rilascio della **certificazione** del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, di cui all'articolo 4, comma 1-*ter* del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, introdotto dal comma 1, lettera a), numero 2);
- il **decreto** che emana il **codice di condotta** che disciplina gli impegni reciproci dell'Amministrazione finanziaria e del contribuente, di cui all'articolo 5, comma 2-*bis*, introdotto dal comma 1, lettera b), numero 2);
- il **decreto** di cui all'articolo 6, comma 2-*bis*, che reca la disciplina di attuazione della **procedura di contraddittorio precedente a una risposta sfavorevole a un interpello**, introdotta dal comma 1, lettera c), numero 2).

Il **comma 3** contiene la **disciplina transitoria** per i soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo antecedentemente alla data di entrata in vigore dello schema in esame.

Essi non sono tenuti alla certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (di cui all'introdotta articolo 4, comma 1-*bis*; vedi *supra*).

Per i soggetti già ammessi al predetto regime alla data di entrata in vigore dello schema, la **riduzione del termine di decadenza** disposto per contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale è certificato da professionisti indipendenti qualificati (di cui al comma 6-*bis* e 6-*ter* dell'articolo 6 del citato decreto legislativo n. 128 del 2015, vedi *supra*) si applica a **partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024**.

Articoli 2 e 3
(Clausola di invarianza finanziaria ed entrata in vigore)

■ Gli **articoli 2 e 3** contengono la **clausola di invarianza finanziaria** e **l'entrata in vigore**.

L'**articolo 2** del provvedimento reca la clausola di invarianza finanziaria, mentre l'**articolo 3** disciplina **l'entrata in vigore** dello schema in esame, prevedendo che esso entri in vigore il **quindicesimo giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana**.