

## Relazione illustrativa

Il presente decreto intende dare attuazione ai criteri e ai principi della legge 9 agosto 2023, n. 111, che delega il Governo a introdurre disposizioni orientate alla crescita economica e alla natalità, alla prevenzione e riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale, attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi e la riduzione del carico fiscale, alla razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario e revisione degli adempimenti dichiarativi e di versamento per i contribuenti.

Dette disposizioni mirano ad incentivare e promuovere la trasparenza e la *compliance*, 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. I vantaggi, per entrambe le parti, risiedono principalmente in un sollecito e preventivo esame dei casi dubbi e nella correlata riduzione dei controlli successivi e dell'eventuale contenzioso. Per il contribuente è molto importante la certezza preventiva che deriva dalla possibilità di avere chiarimenti tempestivi sull'applicazione della normativa fiscale relativa a specifiche operazioni.

In particolare, il presente decreto garantisce l'attuazione della parte della legge delega volta all'estensione soggettiva e al potenziamento del regime di adempimento collaborativo (di seguito anche "regime") di cui all'articolo 17, comma 1, lett. g), della predetta legge n. 111 del 2023.

L'istituto dell'adempimento collaborativo si pone l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra Amministrazione finanziaria e contribuente, che mira a un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti. Tale obiettivo è perseguito tramite l'interlocazione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto, finalizzata a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. È un istituto che prevede l'adesione volontaria del contribuente qualora sia in possesso di determinati requisiti dimensionali e di un sistema, di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione delle norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

Dal punto di vista dell'attuazione e funzionamento del regime, l'articolo 17, comma 1, lett. g), punto 1 della legge delega prevede:

- il progressivo ampliamento della platea di soggetti ammissibili al regime;
- la possibilità di certificare il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (Tax Control Framework o TCF), fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria;
- la possibilità di gestire nell'ambito del regime di adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi di imposta precedenti all'ammissione al regime;
- l'introduzione di nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo, 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'interlocazione preventiva rispetto alla notifica di un parere negativo;
- l'implementazione di procedure semplificate di regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi;



- l'emanazione di un apposito codice di condotta che disciplini i diritti e gli obblighi dell'Amministrazione e dei contribuenti;
- 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;
- un'ulteriore riduzione fino alla non applicazione delle sanzioni amministrative (rispetto a quella attuale) in presenza di rischi di natura fiscale comunicati preventivamente in modo tempestivo ed esauriente;
- 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;
- una riduzione dei termini di decadenza per l'attività di accertamento;
- l'introduzione della riduzione di un ulteriore anno del termine ordinario di accertamento se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (previsione che non trova applicazione in caso di violazioni realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulate o fraudolente).

Inoltre, l'articolo 20, comma 1, lettera a) n. 4 della legge delega, introduce per i contribuenti che non possiedono i requisiti per accedere all'adempimento collaborativo un regime opzionale che prevede dei benefici premiali in caso di volontaria adozione di un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale certificato da professionisti qualificati.

Si illustrano di seguito, nel dettaglio, le modifiche al decreto legislativo n. 128 del 2015, apportate dall'articolo 1 del presente decreto.

#### **Articolo 1, comma 1, lettera a) – modifiche all'articolo 4 (Requisiti)**

Conformemente alle previsioni dell'articolo 17, comma 1 lettera g) n. 1.3 della legge delega, 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, ...”* il comma 1 dell'articolo 4 prevede che il TCF deve essere *“integrato”* ovvero 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 è stata inserita anche la mappa dei rischi fiscali (**comma 1, lett. a), n. 1**).

In linea con il testo della legge delega, al comma 1-bis è stato previsto l'obbligo di certificazione del sistema di controllo del rischio fiscale anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili (**comma 1, lett. a), n. 2**).

La certificazione avrà la funzione di attestare, tramite avvocati e commercialisti indipendenti e con qualificata esperienza, esercenti attività professionale anche in forma associata, o in società per l'esercizio di attività professionali, che l'impresa sia dotata di un affidabile TCF integrato con il



sistema di controllo dell'informativa finanziaria/contabile in grado di assicurare la "solidità" del dato contabile su cui poggia l'obbligazione tributaria.

La certificazione deve essere personalmente redatta dal professionista indipendente e deve essere aggiornata periodicamente.

Il comma 1-ter rinvia ad un successivo regolamento emanato ai sensi dell'art. 17 della legge n. 400 del 1988, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro della giustizia sentiti i rispettivi ordini professionali, la disciplina relativa ai requisiti richiesti ai professionisti abilitati al rilascio della certificazione del TCF, nonché i loro compiti e adempimenti.

Per le finalità di cui ai commi precedenti, il comma 1-quater prevede l'emanazione da parte dell'Agenzia delle entrate di apposite linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e per il suo aggiornamento nonché per il periodico adeguamento della certificazione.

Per i soggetti già ammessi al regime il **comma 3** prevede che gli stessi non siano tenuti alla certificazione di cui al comma 1-bis considerato che il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale è stato già validato dall'Agenzia delle entrate in sede di ammissione al regime

#### **Articolo 1, comma 1, lettera b) – Modifiche all'articolo 5 (Doveri)**

In attuazione del punto 1.7 dell'articolo 17, lettera g), della legge delega all'articolo 5, viene aggiunto il comma 2-bis che prevede l'emanazione di un codice di condotta che elenchi gli impegni che reciprocamente assumono l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti aderenti al regime. La predisposizione del codice di condotta è demandata ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

#### **Articolo 1, comma 1, lettera c) – Modifiche all'articolo 6 (Effetti)**

In attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g) n. 1.6 della legge delega al comma 2 dell'articolo 6, in un'ottica di semplificazione del rapporto tributario, viene previsto che con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, siano disciplinate 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 (**comma 1, lett. c), n. 1**).

Con il comma 2-bis, vengono attuate le previsioni di cui all'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.5, della legge delega prevedendo la possibilità di una interlocuzione preventiva «rafforzata» in caso di notifica di una risposta sfavorevole al contribuente, mediante l'invio di un invito al contraddittorio. Coerentemente al testo della legge delega la norma si propone di applicare il procedimento rafforzato a tutte le tipologie di comunicazione di rischio fiscale siano esse effettuate nella forma dell'interpello abbreviato che di "comunicazioni di rischio" ai sensi dell'articolo 5, comma 2 lettera b) del d.lgs. n. 128/2015. La norma rinvia ad apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze l'adozione delle relative disposizioni attuative (**comma 1, lett. c), n. 2**).

In attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.9.1 della legge delega, al comma 3 viene introdotta una esimente dall'applicazione delle sanzioni amministrative per i rischi fiscali comunicati in modo tempestivo ed esauriente, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali, 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. Ai fini del riconoscimento della esimente sanzionatoria i rischi devono essere comunicati tramite interpello ovvero tramite una comunicazione di rischio ai sensi dell'articolo 5, comma 2 che contenga gli elementi prescritti dall'articolo 4, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e) e dal successivo comma 2 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2016 (**comma 1, lett. c), n. 3**).

Al comma 3-*bis* è prevista una riduzione sanzionatoria per le condotte riconducibili ai rischi fiscali non significativi ricompresi nella mappa dei rischi, se l'Agenzia delle entrate non condivide la posizione dell'impresa. In presenza di una corretta mappatura dei rischi le sanzioni sono ridotte alla metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale (**comma 1, lett. c), n. 3**). Si rammenta che conformemente a quanto chiarito al punto 1. lettera j) del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017 n. 101573 per "rischi fiscali significativi" si intendono i rischi fiscali che insistono su fattispecie per le quali, sulla base di una comune valutazione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa si ritengono operanti i doveri di comunicazione preventiva previsti dal decreto istitutivo del regime.

Conformemente a quanto previsto dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.4 della legge delega, viene accordata dal comma 3-ter la possibilità di avviare interlocuzioni in seno al regime anche relativamente a fattispecie che insistono su annualità antecedenti all'ammissione. In relazione a tali interlocuzioni, a condizione che siano state avviate antecedentemente all'apertura di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagine penale sui rischi comunicati e nel rispetto di un termine perentorio di centoventi giorni decorrenti dalla notifica al contribuente del provvedimento di ammissione, è riconosciuta la riduzione della metà delle sanzioni amministrative e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale (**comma 1, lett. c), n. 3**).

In attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.9.2 della legge delega, il comma 4 introduce una causa di non punibilità relativamente alle fattispecie di reato previste dall'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. Il riconoscimento della causa di non punibilità viene subordinato al ricorrere di precise condizioni. In primo luogo deve trattarsi di violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale 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. Inoltre, affinché sia riconosciuta la causa di non punibilità le violazioni di norme tributarie devono essere dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ai soli elementi attivi sottratti a imposizione. La causa di non punibilità non è, infatti, riconosciuta per violazioni dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ad elementi passivi inesistenti (**comma 1, lett. c), n. 4**).

Con il comma 6, vengono attuate le previsioni di cui all'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.9, ovvero di potenziare gli effetti premiali connessi all'adesione al regime dell'adempimento collaborativo, prevedendo una norma di carattere agevolativo che estenda il regime di esonero dalla prestazione delle garanzie, attualmente previsto ai rimborsi delle imposte dirette e indirette, richiesti dai soggetti aderenti al regime, anche alle richieste di rimborso dei crediti del gruppo IVA, presentate dal rappresentante dello stesso, in tutti i casi in cui almeno uno dei partecipanti al gruppo abbia aderito al regime (**comma 1, lett. c), n. 5**).

In attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g) n. 1.9.3 della legge delega al comma 6-bis, è prevista 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. Al fine di evitare la decadenza di annualità per le quali sono in corso attività di controllo il **comma 3** prevede per i soggetti già ammessi al regime alla data di entrata in vigore del presente decreto che la disposizione di cui al comma 6-bis dell'articolo 6, come introdotto dal **comma 1, lettera c), n. 6**, si applichi a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024.

Il comma 6-ter, nel fornire attuazione all'articolo 17, comma 1, lettera g) n. 1.9.4 della legge delega, prevede 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.

Per i soggetti già ammessi al regime alla data di entrata in vigore del presente decreto, conformemente a quanto stabilito al comma 3 sopra citato, anche tale disposizione si applica a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024.

Nel comma 6-quater, come introdotto dal comma 1, lettera c), n. 6, è stabilito che i termini previsti ai 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.

#### **Articolo 1, comma 1, lettera d) – Modifiche all'articolo 7 (Competenze e procedure)**

In attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g) n. 1.3 della legge delega il comma 1 dell'articolo 7 dispone 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. La norma dispone che prima dell'avvio di qualunque attività istruttoria la Guardia di Finanza si coordini preliminarmente con l'Agenzia delle entrate (**comma 1, lett. d), n. 1**).

Al comma 1-bis, in attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.1 della legge delega, è stata fissata la soglia di ingresso al regime a 750 milioni di euro di ricavi o volume di affari a partire dal 1° gennaio 2024. La norma prevede un cronoprogramma di ampliamento della platea di soggetti ammissibili fino alla soglia target di 100 milioni di euro (**comma 1, lett. d), n. 2**).

Il comma 1-ter reca una disposizione per la corretta individuazione delle soglie per l'ammissione al regime in argomento.

Il comma 1-quater, in attuazione del successivo punto 1.2 della legge delega, introduce una nuova modalità di accesso per "gruppo di imprese" declinando il concetto di "gruppo" richiamato dalla legge delega, in termini di "fiscal unit". A tali fini si consente l'accesso al regime a tutti i soggetti partecipanti al «consolidato fiscale nazionale» di cui agli articoli 177 e seguenti del TUIR, indipendentemente dal volume di affari e ricavi, se almeno un soggetto partecipante alla *fiscal unit* risulti in possesso dei requisiti dimensionali richiesti per l'accesso per *legal entity* (**comma 1, lett. d), n. 2**).

Sempre in tema di requisiti di accesso, il comma 1-quinquies stabilisce 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 a prescindere dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi, può accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo al ricorrere degli altri requisiti previsti dal presente decreto (**comma 1, lett. d), n. 2**).



Il comma 2 stabilisce i termini entro cui l’Agenzia delle entrate, verificata la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi per l’accesso al regime, comunica al contribuente l’ammissione (**comma 1, lett. d), n. 3).**

In attuazione dell’articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.8, della legge delega, il comma 3 prevede che l’Agenzia delle entrate, a seguito di invito al contraddittorio da svolgere nei successivi trenta giorni, con provvedimento motivato può dichiarare l’esclusione dei contribuenti dal regime, per la perdita dei requisiti soggettivi di cui ai commi 1-bis) e 1-quater) dell’articolo 7, oggettivi di cui all’articolo 4, ovvero per l’inosservanza degli impegni di cui all’articolo 5, comma 2. In caso di inosservanza degli impegni assunti dal contribuente l’esclusione dal regime dell’adempimento collaborativo è preceduta da un periodo transitorio di osservazione al termine del quale si determina la fuoriuscita o la permanenza nel regime. Il periodo transitorio 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. Il periodo transitorio di osservazione è finalizzato alla verifica che gli interventi ritenuti necessari per il conseguimento delle finalità di cui all’articolo 3, comma 1 siano stati posti in essere dal contribuente e che siano state regolarizzate le connesse violazioni fiscali. Il periodo transitorio di osservazione è pari a centoventi giorni, prorogabile, al ricorrere di oggettive motivazioni, per una sola volta. In aderenza a quanto già chiarito nel punto 9.6 del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017 n. 101573 è infine espressamente previsto che l’esclusione dei contribuenti dal regime ha effetto dalla data di notifica del provvedimento di esclusione (**comma 1, lett. d), n. 4).**

#### **Articolo 1, comma 1, lettera e) – Inserimento dell’articolo 7-bis (regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale)**

Il comma 1, in attuazione dell’articolo 20, comma 1, lettera a) n. 4 della legge n. 111/2023, introduce per i contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo un’opzione non revocabile di durata biennale per l’adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale che abbia i requisiti di cui all’articolo 4, dandone apposita comunicazione all’Agenzia delle entrate e stabilisce il periodo di validità dell’opzione.

Il comma 2 delinea i benefici premiali connessi all’esercizio dell’opzione. In particolare: a) la riduzione a un terzo delle sanzioni amministrative in materia tributaria 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; b) la configurazione di una causa di non punibilità per il reato di cui all’articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi fiscali relativi ai soli elementi attivi sottratti ad imposizione, nel caso in cui la relativa fattispecie concreta e personale sia stata comunicata all’Agenzia delle entrate mediante istanza di interpello di cui all’articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212. La causa di non punibilità non è riconosciuta per violazioni dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ad elementi passivi inesistenti.

Il comma 3 rinvia a un successivo decreto del Ministro dell’economia e delle finanze la disciplina delle modalità di applicazione delle disposizioni dell’articolo 7-bis.

#### **Art. 2 (Clausola di invarianza finanziaria)**

L’articolo 2 prevede che dall’attuazione del decreto non derivano nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica e che le amministrazioni interessate provvedono all’attuazione del presente decreto con le risorse umane, strumentali e finanziari disponibili a legislazione vigente.



**Art. 3** (*Entrata in vigore*)

L'articolo 3 prevede che le disposizioni del presente decreto entrano in vigore il quindicesimo successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.



### Relazione tecnica

Nel presente decreto sono previste misure volte ad incentivare l'adempimento spontaneo dei contribuenti attraverso il potenziamento del Regime di adempimento collaborativo, introdotto nel nostro sistema tributario dagli artt. 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

L'istituto dell'adempimento collaborativo ha innovato il rapporto tributario tra fisco e Grandi Contribuenti, prevedendo nuove modalità di interlocuzione costante e preventiva con l'Agenzia delle entrate, con la possibilità di pervenire a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o dell'assolvimento di altri obblighi tributari. Tale previsione offre l'opportunità di gestire le situazioni di incertezza attraverso un confronto preventivo su elementi di fatto che può ricomprendere anche l'anticipazione del controllo e si presta a prevenire e a risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali, con benefici per tutti i soggetti interessati.

Per rafforzare l'efficacia dell'istituto il presente decreto effettua interventi sull'ambito soggettivo (ampliandolo), su quello oggettivo (prevedendo la certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, da parte di professionisti qualificati) sul regime premiale (prevedendo una significativa riduzione, ovvero in alcuni casi, esclusione, delle sanzioni amministrative e penali e una riduzione dei termini di accertamento) e sui meccanismi operativi dell'istituto (estendendo la possibilità di interlocuzione anche a periodi di imposta precedenti all'ingresso nel regime).

L'intervento normativo si pone nel solco degli obiettivi di politica fiscale già perseguiti in sede di codificazione dell'istituto, che sono quelli di attuare e ulteriormente potenziare uno strumento attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria può essere promotrice di un cambiamento delle strategie di controllo fiscale, focalizzando l'attenzione non più sul passato, alla ricerca di errori compiuti dal contribuente, ma accompagnando lo stesso nell'adempimento spontaneo, con positivi impatti sul livello di compliance dei grandi contribuenti e sul relativo gettito.

Sotto tale profilo, va infatti sottolineato che la misurazione della *performance* dei programmi di *cooperative compliance*, in accordo con i documenti OCSE *Co-operative Compliance: A Framework* (2013) e *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, (2014) è basata sulla capacità di questi ultimi di aumentare l'entità delle basi imponibili considerate dalle amministrazioni finanziarie "sotto controllo". I c.d. "tributi assicurati" (*tax assured*) rappresentano, secondo gli standard internazionali, la parte di base imponibile sulla quale l'Amministrazione fiscale ripone una "giustificata fiducia" sul fatto che il contribuente stia adempiendo a tutti i collegati obblighi tributari e, in particolare, che le informazioni riportate nelle dichiarazioni fiscali siano affidabili e corrette.

Coerentemente con tale impostazione, il Ministero dell'Economia e delle Finanze nella Convenzione triennale con l'Agenzia delle entrate ha da tempo affidato a quest'ultima l'obiettivo di "presidiare" una certa porzione di base imponibile relativa ai contribuenti che accedono al regime di adempimento collaborativo, inserendo tra gli obiettivi dell'"Area Prevenzione" connessi all'implementazione del regime medesimo, uno specifico indicatore di output rappresentato dall'"*Ammontare degli imponibili sotto controllo a seguito dell'accesso al regime da parte dei grandi contribuenti (€/mld)*"

La norma in commento, potenzia gli effetti positivi del nuovo schema di relazioni tra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti, migliorando ulteriormente la trasparenza nei rapporti con l'amministrazione finanziaria con positivi impatti sul livello di *compliance* dei contribuenti aderenti al regime e sull'ammontare delle basi imponibili definite "sotto controllo".

Alla luce di quanto sopra in linea generale trova conferma anche in questa occasione quanto già affermato nella Relazione tecnica e nell'Analisi di Impatto della Regolamentazione del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (istitutivo del Regime) ove, nel sottolineare che l'intervento



normativo in oggetto non avrebbe comportato nuovi o maggiori oneri di finanza pubblica, è stato, rispettivamente, osservato che:

*“il presente schema di decreto legislativo istituisce, quindi, un nuovo schema di relazioni fra l’Agenzia delle entrate e i contribuenti denominato “Regime di adempimento collaborativo” finalizzato a migliorare la trasparenza nei rapporti con l’Amministrazione finanziaria e ad eliminare, o quantomeno mitigare, le incertezze connesse alla gestione del rischio fiscale, con positivi impatti sul livello di compliance del contribuente allo stato, prudenzialmente, non quantificabili”*

e che:

*“per la collettività l’intervento potrà comportare la riduzione del gettito afferente la componente dello stesso costituita dalle sanzioni che può essere ampiamente bilanciata dagli effetti sul gettito derivanti dall’incremento dell’adempimento spontaneo da parte dei contribuenti che aderiranno al regime”.*

Tanto premesso in linea generale, quanto alle singole disposizioni introdotte dal decreto si osserva quanto segue:

**Il comma 1, lettere a) e b)** introduce alcune modifiche agli articoli 4 e 5 del citato d.lgs. n. 128/2015, volte a prevedere una mappatura, a cura dei contribuenti interessati, dei rischi fiscali dei processi aziendali e una certificazione della stessa da parte di professionisti indipendenti iscritti all’albo degli avvocati o dei dottori commercialisti nonché la predisposizione, da parte dell’Agenzia delle entrate, di linee guida per l’efficientamento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Al riguardo, si evidenzia che l’Amministrazione interessata provvederà a implementare le attività previste dal nuovo comma 1-quater dell’articolo 4 del d. lgs. 128/2015 con le risorse umane, finanziarie e strumentali attualmente a disposizione, potendo a tal fine fare leva sul patrimonio di conoscenze ed esperienze già maturate nella gestione, pluriennale, del regime.

**Il comma 1 lettera c),** prevede talune modifiche all’articolo 6 del d.lgs. n. 128/2015, volte a rafforzare le premialità del regime. Si prevede, in particolare, con il nuovo comma 3 dell’articolo 6, la disapplicazione integrale delle sanzioni amministrative per il contribuente che aderisce al regime e che comunica preventivamente i rischi fiscali in modo tempestivo ed esauriente e con il comma 3-ter la riduzione alla metà delle sanzioni per il contribuente che comunichi i rischi fiscali relativi a periodi di imposta antecedenti all’accesso al regime di adempimento collaborativo (purché detta comunicazione sia effettuata prima di accessi, ispezioni, verifiche o notifica di accertamenti).

In relazione al nuovo regime di *penalty protection* di cui all’articolo 6, comma 3, che sostituisce il regime sanzionatorio previsto dal precedente impianto normativo (riduzione a metà delle sanzioni amministrative), si osserva, preliminarmente, che dalla ricognizione effettuata dall’Ufficio competente dell’Agenzia delle entrate, non risultano pendenti avvisi di accertamento in corso di definizione ovvero ricorsi pendenti presso le Corti di Giustizia Tributaria o presso la Corte di Cassazione alle quali possa applicarsi il principio del *favor rei*.

Inoltre, considerato che, sempre dalla predetta ricognizione, è emerso che gli avvisi di accertamento e gli atti di contestazione emessi negli ultimi di due anni nei confronti dei contribuenti aderenti al regime, sulla base del precedente impianto sanzionatorio, risultano di importi non significativi (i contribuenti ammessi al regime, nelle more della risposta dell’Agenzia delle entrate ai quesiti dagli stessi formulati, hanno infatti generalmente adottato un comportamento prudenziale assumendo in dichiarazione la posizione più sfavorevole) si ritiene che le suddette disposizioni non risultino altresì suscettibili di comportare scostamenti significativi rispetto al flusso annuale stabilmente considerato ai fini delle previsioni del bilancio dello Stato, a titolo di entrate relative alle sanzioni irrogabili a legislazione vigente.



Quanto all'impatto della disposizione di cui al comma 3 ter, si rinvia a quanto sopra osservato in merito agli effetti positivi sul gettito derivanti dall'incremento dell'adempimento spontaneo.

Tale disposizione si pone in linea con la volontà del Legislatore di intendere nell'ambito del regime di adempimento collaborativo, il controllo di tipo tradizionale come un momento eventuale del rapporto con il contribuente, favorendo forme di interlocuzione preventiva avanzata, tese a esplicitare la pretesa erariale attraverso moduli consensuali e partecipativi.

Sotto tale profilo, la norma assume la valenza di una definizione anticipata ed accelerata di posizioni fiscali - per le quali sarebbe prevista, a normativa vigente, la normale procedura di accertamento da parte degli uffici finanziari - suscettibile di produrre effetti positivi sul gettito prudenzialmente non quantificati ma tali da compensare, anche in termini di anticipazione temporale dei relativi recuperi, la diminuzione della sanzione applicata.

La volontaria *disclosure* operata dai contribuenti aderenti al regime, attraverso comunicazioni contenenti una descrizione chiara ed esaustiva della questione prospettata e delle motivazioni per cui si ravvisa l'esistenza di un rischio fiscale, metterà, infatti, l'Agenzia delle entrate nelle condizioni di operare un controllo più celere ed efficiente delle posizioni segnalate, con conseguente contrazione dei tempi medi di esecuzione dell'attività di controllo e possibilità, per l'Amministrazione finanziaria di liberare risorse da dedicare alla verifica di posizioni considerate a più alto rischio fiscale.

A ciò si aggiunga che la volontaria disclosure delle posizioni fiscali segnalate consentirà di sottoporre a controllo fattispecie che sarebbero state solo eventualmente intercettate con i tradizionali strumenti di controllo e che i dati e notizie acquisiti nelle suddette comunicazioni consentiranno all'Agenzia delle entrate di disporre di maggiori e più accurate informazioni sul contribuente.

Medesime considerazioni possono effettuarsi con riferimento alle disposizioni contenute nell'articolo 7, comma da 1-bis e 1-quinques dello schema di decreto, che prevedono un significativo ampliamento della platea dei contribuenti ammissibili, nonché con riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 7-bis recante un "*Regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale*".

Per quanto sopra esposto può ritenersi infatti che, conformemente a quanto già chiarito nella relazione tecnica al decreto istitutivo dell'adempimento collaborativo, di cui il presente decreto rappresenta un potenziamento e completamento, l'eventuale riduzione del gettito afferente la componente dello stesso costituita dalle sanzioni possa ritenersi ampiamente bilanciata dagli effetti sul gettito derivanti dall'incremento dell'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti che aderiranno ai suddetti regimi e dalla semplificazione ed efficientamento delle relative attività di controllo.

Per i contribuenti che saranno ammessi al regime di adempimento collaborativo o che opereranno per il regime opzionale di cui all'articolo 7-bis, l'attività di interlocuzione preventiva sui rischi comunicati dai contribuenti comporterà, infatti, una presumibile riduzione della necessità di agire attraverso i tradizionali poteri di controllo con conseguente contrazione del numero di accertamenti emessi nei confronti di tali soggetti e del conseguente contenzioso e possibilità, per l'Amministrazione finanziaria di liberare risorse da dedicare al controllo delle posizioni a più alto rischio fiscale.

Da ultimo va osservato che il rischio di presentazioni di istanze pretestuose e finalizzate all'accesso ai benefici sotto l'aspetto sanzionatorio, con conseguenti effetti negativi sulla stessa funzionalità dell'Agenzia delle entrate, può essere ragionevolmente escluso dall'operatività della previsione, contenuta nello schema di decreto, secondo cui i benefici premiali non si applicano in caso di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e nelle ipotesi in cui il comportamento tenuto dall'istante non è esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione della comunicazione.



Con riguardo all'**art. 1, comma 1, lett. c) n. 6**, le disposizioni ivi contenute prevedono l'introduzione all'art. 6 del D. lgs. 128/2015 dei commi 6-bis, 6-ter e 6-quater, che disciplinano ipotesi di riduzione dei termini di decadenza per l'effettuazione degli accertamenti nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti indipendenti qualificati.

Tale riduzione dei termini non avrà impatto sulle capacità dell'Agenzia delle entrate di provvedere ad effettuare un programma di controlli ed accertamenti anche sui contribuenti aderenti al regime in quanto la stessa sarà ampiamente controbilanciata dalla possibilità per l'amministrazione procedente di beneficiare di tempestive e più accurate informazioni sul comportamento dei contribuenti stessi, già nel corso del periodo di imposta, e di massimizzare il beneficio della conoscenza in profondità del contribuente e dei suoi sistemi di controllo del rischio fiscale. Va inoltre considerato che, onde escludere anche in questo caso comportamenti strumentali da parte dei contribuenti aderenti al regime, la disposizione di cui al comma 6 -quater prevede una riapertura dei termini ordinari di accertamento quando sia constatato che le violazioni sono realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

La previsione di cui all'**art. 1, comma 1, lettera c) n. 5** prevede che il regime di esonero dalla prestazione delle garanzie, attualmente previsto dall'articolo 6, comma 6 del d.lgs n. 128 del 2015 per i rimborsi delle imposte dirette e indirette richiesti *stand alone* dai soggetti aderenti al regime, sia esteso anche alle richieste di rimborso dei crediti del Gruppo IVA, presentate dal rappresentante dello stesso, in tutti i casi in cui almeno uno dei partecipanti al Gruppo abbia aderito al Regime.

Si rammenta al riguardo che in base a quanto previsto dall'articolo 20 del decreto-legge n. 119 del 2018 - che ha inserito il nuovo comma 6-bis, all'articolo 70-duodecies del d.P.R. n. 633 del 1972 - nel caso di adesione al regime di adempimento collaborativo da parte di uno dei soggetti passivi che abbia esercitato l'opzione per il Gruppo IVA il predetto regime si estenda obbligatoriamente a tutte le società partecipanti al gruppo IVA.

La relazione tecnica al richiamato decreto, nello stimare gli effetti finanziari di tale obbligatoria estensione, non ha previsto alcun ulteriore onere di finanza pubblica legato alla conseguente automatica applicazione a tutti i partecipanti al gruppo IVA della norma esonerativa contenuta nell'articolo 6, comma 6, del d.lgs 128 del 2015.

Si ritiene pertanto che anche l'intervento normativo in oggetto - che costituisce il naturale completamento di quello operato con il citato articolo 20 del decreto-legge n. 119 del 2018 - non comporti ulteriori oneri per il bilancio dello Stato.

Occorre, peraltro, tenere presente che la ratio della norma esonerativa risiede nella presunzione di affidabilità dei contribuenti ammessi al regime dovuta al possesso di un sistema di controllo del rischio fiscale in grado di minimizzare il rischio di utilizzo di crediti di imposta inesistenti o non spettanti.

L'articolo 70-octies del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che tutti i soggetti partecipanti al gruppo IVA, ivi inclusi i soggetti già aderenti al regime, siano responsabili in solido con il rappresentante di gruppo per le somme che risultano dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo sul credito del gruppo.

È dunque ragionevole ritenere che, stante il regime di responsabilità solidale previsto dalla norma, i presidi approntati dal soggetto aderente al regime vengano estesi a tutti i membri del gruppo (a prescindere dal loro formale e comunque obbligatorio ingresso nel regime). In altre parole, la condivisione del rischio fiscale di inesistenza o non spettanza del credito all'interno di un Gruppo cui partecipa anche un soggetto aderente al regime e dunque dotato di un efficace TCF, costituisce una ulteriore indiretta garanzia del fatto che il credito chiesto a rimborso sia adeguatamente presidiato.



Tutto quanto sopra premesso, considerato altresì che l'intervento normativo, nel suo complesso, prevede il ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti presso le amministrazioni interessate alla sua implementazione, si ritiene che lo stesso non comporti nuovi o maggiori oneri per il bilancio dello Stato. Conseguentemente, **l'articolo 2** reca la clausola di invarianza finanziaria riferita all'intero provvedimento.

L'**articolo 3** disciplina l'entrata in vigore delle norme contenute nello schema di decreto.





*Ministero  
dell'Economia e delle Finanze*

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

**VERIFICA DELLA RELAZIONE TECNICA**

La verifica della presente relazione tecnica, effettuata ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha avuto esito Positivo.

Il Ragioniere Generale dello Stato

Firmato digitalmente



## ANALISI TECNICO-NORMATIVA (A.T.N.)

**Titolo:** schema di decreto legislativo, recante “Disposizioni in materia di adempimento collaborativo, ai sensi dell’articolo 17, comma 1, lettera g) e dell’articolo 20, comma 1, lettera a) della Legge 9 agosto 2023, n. 111”.

**Amministrazione proponente:** Ministero dell’Economia e delle Finanze

**Referente ATN:** Ufficio legislativo finanze.

### PARTE I. ASPETTI TECNICO-NORMATIVI DI DIRITTO INTERNO

#### 1. Obiettivi e necessità dell’intervento normativo. Coerenza con il programma di Governo

La legge delega 11 agosto 2023, n. 111, relativa alla revisione del sistema tributario, contiene, all’interno dell’articolo 17, una serie di principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo.

Il presente decreto, in particolare, rappresenta attuazione dei criteri indicati all’interno dell’articolo 17, comma 1, lettera g), nonché nell’articolo 20, comma 1, lettera a).

Dette disposizioni mirano ad incentivare e promuovere la trasparenza e la *tax compliance*, in un’ottica di maggiore collaborazione tra Fisco e contribuente, consentendo all’Amministrazione finanziaria di acquisire tempestivamente informazioni su operazioni potenzialmente rischiose sotto il profilo fiscale. La platea di destinatari, peraltro, dovrà dotarsi di un sistema certificato di controllo del rischio fiscale, ai fini di un corretto adempimento dei propri obblighi fiscali.

Le previsioni risultano foriere di vantaggi per entrambe le parti, consistenti in un sollecito e preventivo esame dei casi dubbi e nella correlata riduzione dei controlli successivi e dell’eventuale contenzioso. Con particolare riguardo alla posizione del contribuente, gli si consente di ricevere in via preventiva chiarimenti tempestivi sull’applicazione della normativa fiscale relativa a operazioni connotate da uno specifico rischio fiscale.

Risulta in tal maniera rafforzato l’istituto dell’adempimento collaborativo, volto ad instaurare un rapporto di fiducia tra Amministrazione finanziaria e contribuente, mirando ad un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti.

Tale obiettivo, nel caso di specie, viene perseguito tramite l’interlocuzione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto, finalizzata a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. È un istituto che prevede l’adesione volontaria del contribuente qualora sia in possesso di determinati requisiti dimensionali e di un sistema, di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione delle norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell’ordinamento tributario.

Dal punto di vista dell’attuazione e funzionamento del regime, l’articolo 17, comma 1, lett. g), punto 1 della delega al Governo per la riforma fiscale prevede:

- il progressivo ampliamento della platea di soggetti ammissibili al regime;

- la possibilità di certificare il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (*Tax Control Framework* o TCF), fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria;
- la possibilità di gestire nell'ambito del regime di adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi di imposta precedenti all'ammissione al regime;
- l'introduzione di nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo, 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'interlocazione preventiva rispetto alla notifica di un parere negativo;
- l'implementazione di procedure semplificate di regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi;
- l'emanazione di un apposito codice di condotta che disciplini i diritti e gli obblighi dell'Amministrazione e dei contribuenti;
- 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;
- un'ulteriore riduzione fino alla non applicazione delle sanzioni amministrative (rispetto a quella attuale) in presenza di rischi di natura fiscale comunicati preventivamente in modo tempestivo ed esauriente;
- l'esclusione, ferme restando le disposizioni previste ai sensi dell'articolo 20, comma 1, lettera b) della medesima legge delega, 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;
- una riduzione dei termini di decadenza per l'attività di accertamento;
- l'introduzione della riduzione di un ulteriore anno del termine ordinario di accertamento se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (previsione che non trova applicazione in caso di violazioni realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente).

Inoltre, l'articolo 20, comma 1, lettera a) n. 4 della legge delega, introduce per i contribuenti che non possiedono i requisiti per accedere all'adempimento collaborativo un regime opzionale che prevede dei benefici premiali in caso di volontaria adozione di un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale certificato da professionisti qualificati.

Il provvedimento, pertanto, risulta coerente con il programma di Governo e della maggioranza parlamentare, con particolare riguardo a quanto previsto dalla legge delega 11 agosto 2023, n. 111, relativa alla revisione del sistema tributario, con particolare riferimento agli articoli 17 e 20 sopra citati.

## **2. Analisi del quadro normativo nazionale**

L'intervento normativo si innesta sul complesso quadro giuridico che disciplina l'istituto dell'adempimento collaborativo; nello specifico, il decreto interviene modificando gli articoli 4, 5, 6 e 7 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, nonché introducendo il nuovo comma 7-bis nel testo del medesimo decreto legislativo.

L'istituto dell'adempimento collaborativo prevede un'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali.

La disciplina precedente alla modifica legislativa in esame subordina l'adesione volontaria del contribuente qualora sia in possesso di requisiti soggettivi e oggettivi come di seguito esposti.

Sotto il profilo soggettivo, infatti, in base alla disciplina preesistente all'intervento normativo in esame, il regime era riservato:

- per gli anni 2022, 2023 e 2024, ai soggetti residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) con volume di affari o di ricavi non inferiore a 1 miliardo di euro. La nuova soglia di ingresso è stata così ulteriormente abbassata dal DM del 31 gennaio 2022. 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 (con stabile organizzazione in Italia) con 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;
- alle imprese che intendessero dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti (all'art. 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147), indipendentemente dal volume di affari o di ricavi;
- ai soggetti facenti parte del Gruppo IVA di imprese già ammesse al regime (d.l. n. 119/2018), indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

Inoltre:

- era consentito l'ingresso per "trascinamento" da parte dei soggetti appena elencati dell'impresa residente o non residente con stabile organizzazione in Italia che svolge "funzioni di indirizzo" sul sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, anche non in possesso dei requisiti dimensionali;
- se la società che svolge funzioni di indirizzo come sopra definite, aveva presentato domanda per il progetto pilota senza possedere i requisiti dimensionali, le imprese appartenenti al medesimo gruppo avevano accesso al regime con il limite dimensionale del miliardo e potevano, a loro volta, far entrare per "trascinamento" la società che aveva presentato domanda.

Sotto il profilo oggettivo, in base alla disciplina precedente alle modifiche in esame, i soggetti che intendevano aderire al regime di adempimento collaborativo dovevano essere in possesso, alla data di presentazione della domanda, di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno.

L'articolo 6 del decreto legislativo n. 128 del 2015 prevedeva, nella versione antecedente alle modifiche in esame, i seguenti effetti:

- una procedura abbreviata di interpello preventivo nell'ambito della quale l'Agenzia delle entrate si impegnava a rispondere ai quesiti delle imprese entro quarantacinque giorni decorrenti dal ricevimento dell'istanza o della eventuale documentazione integrativa richiesta;

- 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 e esauriente, laddove l'Agenzia delle entrate non condividesse la posizione dell'impresa;
- l'esonero dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette ed indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime;
- in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle entrate comunicava 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.

### 3. Incidenza delle norme proposte sulle leggi e i regolamenti vigenti

L'**articolo 1, comma 1, lettera a)** introduce delle modifiche all'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

In particolare, in base a quanto previsto nel **numero 1**, attuativo dell'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, [...]*" il nuovo comma 1 dell'articolo 4 ora prevede che il *tax control framework* (in seguito TCF) debba essere "integrato" ovvero inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno.

Il TCF dev'essere, infatti, 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 è stata inserita anche la mappatura dei rischi fiscali.

In linea con il testo sopra riportato della legge delega, il **numero 2** ha introdotto i nuovi commi 1-bis, 1-ter e 1-quater dell'articolo 4.

Il nuovo comma 1-bis prevede l'obbligo di certificazione da parte di professionisti del sistema di controllo del rischio fiscale, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili.

Il comma 1-ter rinvia poi a successivo regolamento, emanato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro della giustizia una volta sentiti i rispettivi ordini professionali, la disciplina relativa ai requisiti richiesti ai professionisti abilitati al rilascio della certificazione del TCF, nonché i loro compiti e adempimenti.

Il comma 1-quater prevede, invece, l'emanazione mediante provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di apposite linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e per il suo aggiornamento nonché per il periodico adeguamento della certificazione.

L'**articolo 1, comma 1, lettera b)**, in attuazione di quanto statuito nel punto 1.7 dell'articolo 17, lettera g), della legge delega aggiunge il nuovo comma 2-bis all'articolo 5 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, stabilendo l'emanazione di un codice di condotta che elenchi gli impegni che reciprocamente assumono l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti aderenti al regime. La

predisposizione del codice di condotta è demandata ad apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

L'**articolo 1, comma 1, lettera c)** agisce sull'articolo 6 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (rubricato "Effetti").

In particolare, il **numero 1**, in attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), numero 1.6 della legge delega agisce introducendo un periodo finale al comma 2 dell'articolo 6, prevedendo, in un'ottica di semplificazione del rapporto tributario, che vengano disciplinate, con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, apposite 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. Tali procedure dovranno comprendere un contraddittorio preventivo, nonché modalità semplificate e termini ridotti per la definizione del procedimento.

Il **numero 2** introduce il comma *2-bis*, con il quale vengono attuate le previsioni di cui all'articolo 17, comma 1, lettera g), numero 1.5, della legge delega. Il nuovo comma, invero, prevede la possibilità di una interlocuzione preventiva "rafforzata" in caso di notifica di una risposta sfavorevole al contribuente, mediante l'invio di un invito al contraddittorio da parte dell'Agenzia delle entrate. La norma poi rinvia ad apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze l'adozione delle relative disposizioni attuative.

Il **numero 3** sostituisce *in toto* il comma 3 dell'articolo 6; inoltre introduce i nuovi commi 3-bis e 3-ter.

In particolare, in attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), numero 1.9.1 della legge delega, al comma 3 viene introdotta un'ipotesi di non applicazione delle sanzioni amministrative per i rischi fiscali comunicati in modo tempestivo ed esauriente, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali, 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.

Affinché sia riconosciuta la sopra delineata esimente, i rischi fiscali devono essere stati preventivamente comunicati mediante interpello ovvero tramite una comunicazione di rischio ai sensi dell'articolo 5, comma 2 (in tal ultimo caso le comunicazioni 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).

Al comma *3-bis* è prevista, invece, una riduzione delle sanzioni previste per le condotte riconducibili ai rischi fiscali non significativi ricompresi nella mappa dei rischi, se l'Agenzia delle entrate non condivide la posizione dell'impresa. In presenza di una corretta mappatura dei rischi, in particolare, le sanzioni applicabili andranno ridotte alla metà e comunque in misura non superiore al minimo edittale. Per "rischi fiscali significativi", peraltro, debbono intendersi, ai sensi del punto 1. lettera j), del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017 n. 101573, quei rischi fiscali che insistono su fattispecie per le quali, sulla base di una comune valutazione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa, si ritengono operanti i doveri di comunicazione preventiva previsti dal decreto istitutivo del regime.

Nel comma 3-ter, infine, in conformità all'articolo 17, comma 1, lettera g), numero 1.4 della legge delega, è riconosciuta la possibilità di avviare interlocuzioni in seno al regime di adempimento

collaborativo anche relativamente a condotte relative a periodi d'imposta antecedenti all'ammissione al regime. In relazione a tali interlocuzioni, purché avviate antecedentemente alla formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati, e nel rispetto di un termine perentorio di centoventi giorni decorrenti dalla notifica al contribuente del provvedimento di ammissione, è riconosciuta la riduzione della metà delle sanzioni amministrative applicabili e comunque in misura non superiore al minimo edittale.

Il **numero 4**, sostituendo il precedente comma 4 dell'articolo 6, introduce, in attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.9.2 della legge delega, una causa di non punibilità relativamente alle fattispecie di reato previste dall'articolo 4 (fattispecie di "infedele dichiarazione") del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

L'operatività della detta causa di non punibilità è, tuttavia, subordinata al ricorrere di precise condizioni:

- in primo luogo deve trattarsi di violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale 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
- inoltre, le violazioni di norme tributarie devono essere dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ai soli elementi attivi sottratti a imposizione; la causa di non punibilità non è, infatti, riconosciuta per violazioni dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ad elementi passivi inesistenti.

Il **numero 5** aggiunge un periodo finale al comma 6 dell'articolo 6: nel nuovo comma 6 vengono attuate le previsioni di cui all'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.9, ovvero "potenziare gli effetti premiali connessi all'adesione al regime dell'adempimento collaborativo", prevedendo una norma di carattere agevolativo che estende il regime di esonero dalla prestazione delle garanzie, precedentemente previsto solo in caso di rimborsi delle imposte dirette e indirette, richiesti dai soggetti aderenti al regime, anche alle richieste di rimborso dei crediti del gruppo IVA, presentate dal rappresentante dello stesso, qualora almeno uno dei partecipanti al gruppo abbia aderito al regime.

Il **numero 6**, invece, introduce nel già citato articolo 6 i nuovi commi 6-bis, 6-ter e 6-quater.

Al comma 6-bis, in attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g) n. 1.9.3 della legge delega, viene prevista una riduzione di due anni dei termini di decadenza di cui all'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Il comma 6-ter, nel fornire attuazione all'articolo 17, comma 1, lettera g) n. 1.9.4 della legge delega, prevede 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.

Nel comma 6-quater, come introdotto dal comma 1, lettera c), n. 6, è stabilito che i termini previsti ai 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.

L'**articolo 1, comma 1, lettera d)** modifica l'articolo 7 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

Il **numero 1**, in attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), numero 1.3 della legge delega, inserisce un secondo periodo al comma 1, 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. La norma dispone che prima dell'avvio di qualunque attività istruttoria la Guardia di Finanza si coordini preliminarmente con l'Agenzia delle entrate.

Il **numero 2** introduce i nuovi commi da 1-bis a 1-quinquies.

Al comma 1-bis, in attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.1 della legge delega, è stata fissata la soglia di ingresso al regime a 750 milioni di euro di ricavi o volume di affari a partire dal 1° gennaio 2024. La norma prevede un cronoprogramma di ampliamento della platea di soggetti ammissibili fino alla soglia *target*, prevista a decorrere dal 2028, di 100 milioni di euro.

Il comma 1-ter reca una disposizione per la corretta individuazione delle soglie per l'ammissione al regime in argomento, costituita dal 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 comma 1-quater, in attuazione del successivo punto 1.2 della legge delega, consente l'accesso al regime a tutti i soggetti partecipanti al «consolidato fiscale nazionale» di cui agli articoli 177 e seguenti del Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, indipendentemente dal volume di affari e ricavi, se almeno un soggetto partecipante alla risulti in possesso dei requisiti dimensionali richiesti per l'accesso previsti dal comma 1-bis.

Sempre in tema di requisiti di accesso, il comma 1-quinquies stabilisce che il contribuente che dà esecuzione alla risposta all'istanza di interpello sui nuovi investimenti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 a prescindere dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi, può accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo al ricorrere degli altri requisiti previsti dal presente decreto.

Il **numero 3** sostituisce il comma 2, stabilendo che, in seguito a presentazione telematica della domanda da parte del contribuente, l'Agenzia delle entrate, verificata la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi per l'accesso al regime, comunica al contribuente l'ammissione 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.

Il **numero 4**, in attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.8, della legge delega, sostituisce il comma 3 dell'articolo 7.

Il nuovo comma 3 prevede che l'Agenzia delle entrate, a seguito di invito al contraddittorio da svolgere nei successivi trenta giorni, con provvedimento motivato può dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime, per la perdita dei requisiti soggettivi di cui ai commi 1-bis) e 1-quater) dell'articolo 7, oggettivi di cui all'articolo 4, ovvero per l'inosservanza degli impegni di cui all'articolo 5, comma 2.

In caso di inosservanza degli impegni assunti dal contribuente l'esclusione dal regime dell'adempimento collaborativo è preceduta da un periodo transitorio di osservazione al termine del quale si determina la fuoriuscita o la permanenza nel regime. Tuttavia, tale periodo transitorio 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.

Il periodo transitorio di osservazione è finalizzato alla verifica che gli interventi ritenuti necessari per il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1 siano stati posti in essere dal contribuente e che siano state regolarizzate le connesse violazioni fiscali. Il periodo transitorio di osservazione è pari a centoventi giorni, prorogabile, al ricorrere di oggettive motivazioni, per una sola volta.

Il **numero 5**, come già anticipato nella precedente parte della trattazione, ha soppresso il comma 4, il quale prevedeva un regime transitorio relativo alle fasi di prima applicazione del regime dell'adempimento collaborativo.

Il **numero 6** ha invece statuito che le modalità applicative del regime di adempimento collaborativo dovranno essere disciplinate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, e non più mediante provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

L'**articolo 1, comma 1, lettera e)**, a conclusione del comma primo, introduce il nuovo articolo 7-bis nel testo del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

Il comma 1, in attuazione dell'articolo 20, comma 1, lettera a) n. 4 della legge delega, introduce per i contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo un'opzione non revocabile di durata biennale per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale che abbia i requisiti di cui all'articolo 4, dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate e stabilisce il periodo di validità dell'opzione, pari a due periodi di imposta, tacitamente rinnovabili salvo espressa revoca.

AI sensi del successivo comma 2, l'adozione del detto sistema delinea alcuni benefici premiali connessi all'esercizio dell'opzione, in particolare la riduzione a un terzo delle sanzioni amministrative in materia tributaria 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; la configurazione di una causa di non punibilità per il reato di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi fiscali relativi ai soli elementi attivi (e non anche elementi passivi inesistenti) sottratti ad imposizione, nel caso in cui la

relativa fattispecie concreta e personale sia stata comunicata all'Agenzia delle entrate mediante istanza di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Il comma 3 rinvia a un successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze la disciplina delle modalità di applicazione delle suddette disposizioni.

L'**articolo 1, comma 2** stabilisce che i vari provvedimenti attuativi previsti nelle diverse disposizioni innovate del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (articolo 4, comma 1-ter; articolo 5, comma 2-bis; articolo 6, comma 2-bis) debbano essere adottati entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

L'**articolo 1, comma 3** stabilisce che i soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo antecedentemente alla data di entrata in vigore del presente decreto non sono tenuti alla certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale dell'articolo 4, comma 1-bis; inoltre, per i soggetti già ammessi alla data di entrata in vigore del presente decreto le disposizioni di cui ai commi 6-bis e 6-ter dell'articolo 6 si applicheranno a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024.

#### **4. Analisi della compatibilità dell'intervento con i principi costituzionali**

L'intervento non presenta profili di incompatibilità con i principi costituzionali.

#### **5. Analisi delle compatibilità dell'intervento con le competenze e le funzioni delle regioni ordinarie e a statuto speciale nonché degli enti locali**

L'intervento non presenta profili di incompatibilità con le competenze e le funzioni delle regioni.

#### **6. Verifica della compatibilità con i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza sanciti dall'articolo 118, primo comma, della Costituzione**

L'intervento non presenta profili di incompatibilità con i principi di cui all'articolo 118, primo comma della Costituzione.

#### **7. Verifica dell'assenza di rilegificazioni e della piena utilizzazione delle possibilità di delegificazione e degli strumenti di semplificazione normativa**

L'intervento in via normativa è risultato indispensabile, attesa l'esigenza di intervenire su una disciplina contenuta in norme di legge.

#### **8. Verifica dell'esistenza di progetti di legge vertenti su materia analoga all'esame del Parlamento e relativo stato dell'iter**

Non si è a conoscenza di progetti di legge su materia analoga.

#### **9. Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi di costituzionalità sul medesimo o analogo oggetto**

Non risultano indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza e non si è a conoscenza di giudizi di costituzionalità in materia.

## **PARTE II. CONTESTO NORMATIVO COMUNITARIO E INTERNAZIONALE**

### **10. Analisi della compatibilità dell'intervento con l'ordinamento comunitario**

Le misure introdotte sono compatibili con l'ordinamento comunitario.

### **11. Verifica dell'esistenza di procedure di infrazione da parte della Commissione Europea sul medesimo o analogo oggetto**

Non si è a conoscenza di procedure di infrazione sulle materie oggetto della legge.

### **12. Analisi della compatibilità dell'intervento con gli obblighi internazionali**

La normativa recata dallo schema di decreto non presenta profili di incompatibilità con gli obblighi internazionali.

### **13. Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte di Giustizia delle Comunità europee sul medesimo o analogo oggetto**

Non risultano indicazioni sulle linee prevalenti della giurisprudenza, ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee sul medesimo o analogo oggetto.

### **14. Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte Europea dei Diritti dell'uomo sul medesimo o analogo oggetto**

Non risulta che vi siano pendenti giudizi dinanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo nelle medesime o analoghe materie.

### **15. Eventuali indicazioni sulle linee prevalenti della regolamentazione sul medesimo oggetto da parte di altri Stati membri dell'Unione Europea**

Non risultano linee prevalenti della regolamentazione sul medesimo oggetto da parte di altri Stati membri dell'Unione europea.

## **PARTE III. ELEMENTI DI QUALITÀ SISTEMATICA E REDAZIONALE DEL TESTO**

### **1. Individuazione delle nuove definizioni normative introdotte dal testo, della loro necessità, della coerenza con quelle già in uso**

Nel testo degli articoli non sono state individuate nuove definizioni normative.

### **2. Verifica della correttezza dei riferimenti normativi contenuti nel progetto, con particolare riguardo alle successive modificazioni ed integrazioni subite dai medesimi**

I riferimenti normativi individuati nel testo sono corretti ed aggiornati.

### **3. Ricorso alla tecnica della novella legislativa per introdurre modificazioni ed integrazioni a disposizioni vigenti**

Si è fatto ricorso alla tecnica della novella legislativa per le modifiche apportate e riassunte sub 3) della Parte I, proprio in ragione dell'esigenza di realizzare il loro innesto nel tessuto normativo esistente.

In particolare, si è intervenuti:

- sull'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, nella parte in cui al comma 1 è stata inserita la lettera c-bis), nonché nella parte in cui sono stati introdotti i commi 1-bis, 1-ter e 1-quater;

- sull'articolo 5 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, nella parte in cui al comma 2, lettera a), dopo le parole "rischio fiscale", sono aggiunte le seguenti: "certificato ai sensi dell'articolo 4, comma 1-bis,"; nonché nella parte in cui si introduce il nuovo comma 2-bis;
- sull'articolo 6 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, nella parte in cui, al comma 2, l'ultimo periodo viene sostituito; nella parte in cui vengono introdotti, dopo il comma 3 (peraltro sostituito) i commi 3-bis e 3-ter; nella parte in cui viene sostituito il comma 4; infine, nella parte in cui viene introdotto un periodo finale al comma 6, nonché i nuovi commi 6-bis, 6-ter e 6-quater;
- sull'articolo 7 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, nella parte in cui viene introdotto un periodo finale al primo comma; nella parte in cui vengono introdotti i nuovi commi da 1-bis a 1-quinquies; nella parte in cui vengono sostituiti i commi 2 e 3; nella parte in cui sopprime il comma 4; infine, nella parte in cui sostituisce, al comma 5, le parole "uno o più provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate" con le parole "decreto del Ministro dell'economia e delle finanze";
- introducendo il nuovo articolo 7-bis all'interno del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

#### **4. Individuazione di effetti abrogativi impliciti di disposizioni dell'atto normativo e loro traduzione in norme abrogative espresse nel testo normativo**

L'intervento normativo non comporta effetti abrogativi impliciti di disposizioni preesistenti.

L'art. 7, comma 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 è espressamente abrogato dall'art. 1, comma 1, lett. d), n. 5) del presente provvedimento.

#### **5. Individuazione di disposizioni dell'atto normativo aventi effetto retroattivo o di reviviscenza di norme precedentemente abrogate o di interpretazione autentica o derogatorie rispetto alla normativa vigente**

L'intervento normativo non presenta tali disposizioni.

#### **6. Verifica della presenza di deleghe aperte sul medesimo oggetto, anche a carattere integrativo o correttivo**

Non risultano deleghe aperte sul medesimo oggetto.

#### **7. Indicazione degli eventuali atti successivi attuativi; verifica della congruenza dei termini previsti per la loro adozione**

Per quel che concerne il **comma 1, lettera a), numero 2**, la norma, introducendo il nuovo comma 1-ter all'interno dell'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, stabilisce 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. Inoltre, la norma, introducendo il successivo comma 1-quater, afferma 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.

Con riferimento al **comma 1, lettera b), numero 2**, la norma, introducendo il nuovo comma 2-bis all'interno dell'articolo 5 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, stabilisce 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.

Con riferimento al **comma 1, lettera c), numero 1**, la disposizione, sostituendo l'ultimo periodo al comma 2 dell'articolo 6 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, 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.

Con riferimento al **comma 1, lettera c), numero 2**, la norma, introducendo il nuovo comma 2-bis dell'articolo 6, ha stabilito che disposizioni attuative del medesimo comma sono attuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Con riguardo al **comma 1, lettera d), numero 6**, la disposizione afferma che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (e non più mediante provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate) sono disciplinate le modalità di applicazione del regime di adempimento collaborativo.

Con riguardo al **comma 1, lettera e)**, la disposizione, introducendo il nuovo articolo 7-bis del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, stabilisce che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono disciplinate le modalità di applicazione delle disposizioni contenute nel medesimo articolo.

Infine, il comma 2 del presente decreto stabilisce che il regolamento 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 di cui all'articolo 5, comma 2-bis del citato decreto legislativo n. 128 del 2015, introdotto dal comma 1, lettera b), numero 2), e il decreto di cui all'articolo 6, comma 2-bis del citato decreto legislativo n. 128 del 2015, introdotto dal comma 1, lettera c), numero 2), debbano essere adottati entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

#### **8. Verifica della piena utilizzazione e dell'aggiornamento di dati e di riferimenti statistici attinenti alla materia oggetto del provvedimento, ovvero indicazione della necessità di commissionare all'Istituto nazionale di statistica apposite elaborazioni statistiche con correlata indicazione nella relazione economico-finanziaria della sostenibilità dei relativi costi**

Per la valutazione degli impatti economico-finanziari derivanti dalle disposizioni previste dal provvedimento sono stati utilizzati i dati a disposizione dell'amministrazione finanziaria; non si ritengono necessarie ulteriori elaborazioni statistiche.

## Relazione AIR

**Provvedimento:** schema di decreto legislativo recante <sup>a</sup>Disposizioni in materia di adempimento collaborativo, ai sensi dell' articolo 17 della Legge 9 agosto 2023, n. 111°.

**Amministrazione competente:** Ministero dell' economia e delle finanze

**Referente AIR:** Ufficio legislativo finanze

### SINTESI DELL' AIR E PRINCIPALI CONCLUSIONI

Il presente decreto legislativo costituisce attuazione dei criteri e dei principi della legge 9 agosto 2023, n. 111, che delega il Governo a introdurre disposizioni che, fermi restando i principi della progressività e dell' equità del sistema tributario, stimolino la crescita economica e la natalità, attraverso l' efficientamento della struttura dei tributi nonché la riduzione del carico fiscale.

In particolare, il presente decreto attua l' articolo 17, comma 1, lett. g), della predetta legge, nella parte in cui delega il Governo a introdurre misure che incentivino l' adempimento spontaneo dei contribuenti attraverso il potenziamento del regime di adempimento collaborativo di cui al titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

Le norme di attuazione della delega fiscale mirano ad implementare il livello di *compliance* tra contribuente e Amministrazione finanziaria, al fine di promuovere l' adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra le parti. In particolare, attraverso l' istituto dell' adempimento collaborativo è consentito all' Amministrazione finanziaria di venire a conoscenza tempestivamente di operazioni potenzialmente rischiose dal punto di vista tributario. Tale istituto richiede l' impegno del contribuente di dotarsi di un sistema certificato di controllo del rischio fiscale, con il vantaggio di ottenere un sollecito e preventivo esame della propria posizione nonché una riduzione dei controlli successivi e degli eventuali contenziosi con l' amministrazione finanziaria.

Più in particolare, il legislatore delegante ha previsto, tra i principi che il Governo deve perseguire nell' attuazione del decreto delegato, quello di ampliamento della platea di soggetti ammissibili al regime, sia attraverso l' accelerazione della progressiva riduzione della soglia di accesso all' applicazione dell' istituto, sia consentendo l' accesso anche a società prive dei requisiti di ammissibilità, che appartengono ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto possiede i requisiti di ammissibilità ed il gruppo abbia costituito un sistema di controllo del rischio fiscale unitario per le società del gruppo.

Dal punto di vista del funzionamento del regime, la legge delega prevede l' introduzione della possibilità di certificazione, da parte di professionisti qualificati, dei sistemi integrati di rilevazione e controllo del rischio fiscale anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili applicati. Viene poi prevista la possibilità di gestire nell' ambito del regime dell' adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi d' imposta precedenti all' ammissione al regime e l' introduzione di nuove forme di contraddittorio preventivo ed endoprocedimentale, con particolare riguardo alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri.

Per quanto concerne il sistema procedurale, è prevista la semplificazione delle procedure 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. A ciò si aggiunge la possibilità 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. È prevista poi un'ulteriore riduzione fino alla non applicazione delle sanzioni amministrative in presenza di rischi di natura fiscale comunicati preventivamente in modo tempestivo ed esauriente.

Da ultimo, è prevista l'emanazione di un codice di condotta che disciplini i diritti e gli obblighi dell'Amministrazione e dei contribuenti.

Al fine di dare attuazione ai suddetti principi, il decreto delegato da un lato opera alcune modifiche alle disposizioni del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, dall'altro ne introduce di nuove.

## **1. CONTESTO E PROBLEMI DA AFFRONTARE**

Nel corso degli anni il Legislatore ha favorito in misura sempre maggiore l'instaurarsi di rapporti di tra Amministrazione finanziaria e contribuente fondati sulla reciproca collaborazione. Una delle più evidenti forme di collaborazione introdotte per via normativa è rappresentata dal regime di adempimento collaborativo di cui agli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128. Ai soggetti che accedono al regime di adempimento collaborativo è consentito di pervenire, attraverso un contraddittorio costante con l'Agenzia delle entrate, ad una valutazione condivisa delle posizioni che possono generare un rischio fiscale.

Nel contesto antecedente alla novella, tale regime è stato destinato ai soggetti in possesso dei requisiti posti dall'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, ossia dotati di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. In particolare, i destinatari della misura individuati dal predetto decreto legislativo sono:

- i soggetti residenti e non residenti con stabile organizzazione in Italia che per gli anni 2022, 2023 e 2024 realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 1 miliardo di euro (si tratta della soglia di accesso ribassata con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 31 gennaio 2022; in precedenza, il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 30 marzo 2020 aveva portato la soglia da 10 a 5 miliardi di euro);
- i soggetti residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) 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 (di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147) indipendentemente dal volume di affari o di ricavi;
- i soggetti che fanno parte del Gruppo IVA di imprese già ammesse al regime, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

L'adesione al regime in argomento comporta il beneficio della riduzione delle sanzioni amministrative per le operazioni soggette a rischi di natura fiscale comunicate previamente all'Agenzia delle entrate, a condizione che vengano rispettati i diversi doveri previsti dall'articolo 5 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, tra i quali:

- l'istituzione e il mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale;

- l'adozione di un comportamento collaborativo e trasparente, mediante comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva;
- un riscontro alle richieste della Agenzia delle entrate nel più breve tempo possibile;
- la promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.

Attualmente risultano 95 soggetti ammessi al regime in argomento (fonte: Agenzia delle entrate - <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/elenco-societa-ammesse-al-regime>)

Le norme contenute nel presente decreto delegato intervengono nel descritto contesto per dare specifica attuazione all'articolo 17 della legge delega al Governo per la revisione fiscale del 9 agosto 2023, n. 111, che mira principalmente all'estensione soggettiva e al potenziamento del regime di adempimento collaborativo.

A tal proposito, l'**articolo 1, comma 1, lettera a)**, dà attuazione all'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.3), della legge delega, che prevede l'introduzione della *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*<sup>o</sup>. Conseguentemente con la citata disposizione del decreto delegato, è previsto che il contribuente che aderisce al regime di adempimento collaborativo sia essere dotato 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. Tale sistema, adottato nel rispetto dell'autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei propri obiettivi, in base alle nuove disposizioni deve essere *integrato*<sup>o</sup>, ovvero inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. In particolare, tale sistema è integrato con un sistema di controlli finalizzati a rilevare rischi fiscali derivanti dall'applicazione dei principi contabili adottati dal contribuente. Tra i requisiti del sistema di controllo del rischio fiscale previsti dall'articolo 4 è stata inserita anche la mappa dei rischi fiscali.

La novella legislativa dispone altresì che il predetto sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale 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. Attraverso tale certificazione gli avvocati ed i commercialisti indipendenti, in possesso di una qualificata esperienza, esercenti attività professionale anche in forma associata o societaria, attestano che l'impresa sia dotata di un affidabile *tax control framework* (TCF) integrato con il sistema di controllo dell'informativa finanziaria/contabile in grado di assicurare la *solidità*<sup>o</sup> del dato contabile su cui poggia l'obbligazione tributaria.

La certificazione deve essere personalmente redatta dal professionista indipendente e deve essere aggiornata periodicamente. L'individuazione dei requisiti dei professionisti abilitati al rilascio della certificazione di cui sopra, nonché dei loro compiti e adempimenti, è demandata a un 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.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono, invece, individuate le linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

**L'articolo 1, comma 1, lettera b)**, prevede che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze è emanato il codice di condotta finalizzato a definire gli impegni assunti reciprocamente dall'amministrazione finanziaria e i contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo, ivi incluso quello inerente alla comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva.

Tale disposizione è attuazione dell'articolo 17, lettera g), n. 1.7), della legge delega che prevede *l'emanazione di un codice di condotta che disciplini i diritti e gli obblighi dell'amministrazione e dei contribuenti*.

Con l'**articolo 1, comma 1, lettera c)**, si interviene sull' articolo 6, comma 2, del decreto legislativo n. 128 del 2015, prevedendo che con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze vengono 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. In tal caso viene previsto sia un contraddittorio preventivo sia delle modalità semplificate e termini ridotti per la definizione del procedimento.

Sempre in un'ottica di valorizzazione del contraddittorio preventivo tra amministrazione finanziaria e contribuente, al citato articolo 6 viene introdotto il comma *2-bis* che, in attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.5), della legge delega, prevede la possibilità di una interlocuzione preventiva in caso di notifica di una risposta sfavorevole al contribuente, mediante l'invio di un invito al contraddittorio. In conformità alla legge delega, la norma prevede un contraddittorio preventivo ed endoprocedimentale tra l'Agenzia delle entrate e il contribuente da attivarsi prima della notifica di una risposta sfavorevole a un'istanza di interpello ovvero prima di formalizzare qualsiasi altra posizione contraria a una comunicazione di rischio . Anche in tal caso, per la disciplina attuativa è fatto rinvio ad apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

In attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.9.1) della legge delega, al comma 3 dell'articolo 6 viene previsto che eccetto per i casi di violazioni fiscali derivanti da condotte simulatorie o fraudolente, nonché condotte tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuente, non si applicano sanzioni amministrative ai soggetti aderenti al regime che, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali, comunicano all'Agenzia delle entrate in modo tempestivo ed esauriente i rischi fiscali mediante l'interpello di cui al comma 2 ovvero tramite la comunicazione previste dall'articolo 5, comma 2, lettera b), e sempreché il comportamento tenuto dal contribuente sia corrispondente a quello rappresentato in detta comunicazione.

Con il nuovo comma *3-bis* è prevista l'applicazione in misura ridotta alla metà, e comunque in misura non superiore al minimo edittale, delle sanzioni per le condotte riconducibili ai rischi fiscali non significativi ricompresi nella mappa dei rischi e la riscossione di tali sanzioni è comunque sospesa sino a che l'accertamento non sia divenuto definitivo.

Con il comma *3-ter*, aggiunto sempre all'articolo 6 del decreto legislativo n. 128 del 2015, è data attuazione all'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.4) della legge delega, che prevede l'introduzione di misure che

consentano di gestire nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi d'imposta precedenti all'ammissione al regime.

In particolare viene prevista la possibilità di avviare interlocuzioni tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente anche relativamente a fattispecie che riguardano annualità antecedenti all'ammissione alla procedura, con riduzione della metà delle sanzioni amministrative applicabili e, comunque, in misura non superiore al minimo edittale, a condizione che le interlocuzioni tra la parti siano state avviate antecedentemente all'apertura di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagine penale sui rischi comunicati. Per le comunicazioni da parte del contribuente dei rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi d'imposta precedenti è previsto il termine perentorio di centoventi giorni decorrenti dalla notifica al contribuente del provvedimento di ammissione al regime.

Il nuovo comma 4 dell'articolo 6 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, introdotto dalla legge delega prevede una causa di non punibilità per le fattispecie di reato di infedele dichiarazione di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. Tale disposizione si applica in caso di violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale 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). Inoltre, la causa di non punibilità è riconosciuta per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ai soli elementi attivi sottratti a imposizione.

In aggiunta, l'esonero dalla prestazione delle garanzie, attualmente previsto dall'articolo 6, comma 6, del decreto legislativo n. 128 del 2015, in caso di rimborsi delle imposte dirette e indirette, è esteso anche alle richieste di rimborso dei crediti del gruppo IVA, presentate dal rappresentante dello stesso, in tutti i casi in cui almeno uno dei partecipanti al gruppo abbia aderito al regime.

Da ultimo, l'articolo 1, comma 1, lettera c), prevede nuove disposizioni in materia di termini di decadenza dell'azione accertatrice.

In particolare, con l'introduzione, all'articolo 6 del decreto legislativo 128 del 2015, del comma 6-*bis* vengono ridotti di due anni i termini di decadenza per l'accertamento delle imposte dirette e dell'IVA, nonché per l'irrogazione delle sanzioni, previsti rispettivamente da:

- l'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;
- l'articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- l'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Il comma 6-*ter* prevede poi un'ulteriore riduzione di un anno dei predetti termini decadenziali nel caso in cui al contribuente sia rilasciata la certificazione tributaria di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Il nuovo comma 6-*quater* stabilisce che la anzidetta riduzione dei termini non trova applicazione qualora le violazioni siano state realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

L'**articolo 1, comma 1, lettera d)**, del decreto delegato interviene sull'articolo 7 del decreto legislativo n. 218 del 1997 in primo luogo prevedendo, con il nuovo comma 1-*bis*, che nell'esercizio dei poteri istruttori

nei confronti dei contribuenti ammessi al regime, agli effetti di cui all' articolo 33, commi 3 e 4, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all' articolo 63, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la Guardia di finanza coopera e si coordina con l' Agenzia delle entrate sulla base di specifici protocolli di intesa.

In attuazione dell' articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.1) della legge delega, con il comma 1-*bis* è previsto che il regime 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 di euro.

Tali requisiti dimensionali sono valutati considerando, 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. Tale norma introduce pertanto una regola per la corretta individuazione delle soglie per l' ammissione al regime di adempimento collaborativo.

Per effetto del nuovo comma 1-*ter*, viene poi consentito l' accesso al regime a tutti i soggetti partecipanti al consolidato fiscale nazionale di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR, in presenza di due condizioni:

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

Sempre in tema di requisiti di accesso, il nuovo comma 1-*quinqies* ammette tra i contribuenti che possono aderire al regime di adempimento collaborativo i soggetti che danno esecuzione alla risposta all' istanza di interpello nuovi investimenti di cui all' articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, a prescindere dall' ammontare del suo volume d' affari o dei suoi ricavi.

Il nuovo comma 2 dell' articolo 7, come riformulato dal decreto delegato, stabilisce le modalità e i termini entro cui l' Agenzia delle entrate, verificata la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi per l' accesso al regime, comunica al contribuente l' ammissione al regime.

Il nuovo comma 3 dell' articolo 7 del decreto legislativo n. 128 del 2015, anch'esso oggetto di riformulazione, in tema di esclusione dal regime, conformemente ai criteri direttivi dell' articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.8), della legge delega, stabilisce una più articolata disciplina dei casi di esclusione dal regime, rispetto a quanto disposto in precedenza. In particolare, per effetto della novella, l' Agenzia delle entrate, a seguito di invito al contraddittorio, può dichiarare con provvedimento motivato l' esclusione dei contribuenti dal regime per la perdita dei requisiti ovvero per l' inosservanza degli impegni di cui all' articolo 5, comma 2. In particolare, una volta constatata l' inosservanza degli impegni assunti dal contribuente, l' esclusione dal regime è preceduta da un periodo di osservazione al termine del quale si può determinare la fuoriuscita o la permanenza dal regime in commento. Il suddetto periodo transitorio di osservazione, pari a centoventi giorni prorogabili (per una sola volta) al ricorrere di oggettive motivazioni, è finalizzato alla verifica che gli interventi ritenuti necessari siano stati posti in essere dal contribuente e

che siano state regolarizzate le connesse violazioni fiscali, non si applica nei casi in cui siano state realizzate 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.

Da ultimo, l'**articolo 1, comma 1, lettera e)**, introduce l'articolo *7-bis* nel decreto legislativo n. 128 del 2015, recante il regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale. Tale disposizione introduce per i contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo un'opzione non revocabile di durata biennale per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale in base a quanto previsto dall'articolo 4. Il contribuente è tenuto a darne apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate.

I benefici premiali connessi all'esercizio dell'opzione sono individuati dal comma 2 del nuovo articolo *7-bis*:

- 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;
- la rappresentazione preventiva all'Agenzia delle entrate del caso in relazione al quale l'interpellante ravvisa rischi fiscali, attraverso l'istanza di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, configura una causa di non punibilità per il reato 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.

Il comma 3 rinvia a un successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze la disciplina delle modalità di applicazione delle disposizioni dell'articolo *7-bis*.

La norma precisa altresì che i soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo antecedentemente alla data di entrata in vigore del presente decreto non sono tenuti alla certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale dell'articolo 4, comma *1-bis* del citato decreto legislativo n. 128 del 2015, introdotto dal comma 1, lettera a), numero 2). Per i soggetti già ammessi al predetto regime alla data di entrata in vigore del presente decreto le disposizioni di cui ai commi *6-bis* e *6-ter* dell'articolo 6 del citato decreto legislativo n. 128 del 2015, introdotte dal comma 1, lettera c), numero 6), si applicano a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024.

## **2. OBIETTIVI DELL'INTERVENTO E RELATIVI INDICATORI**

### **2.1 Obiettivi generali e specifici**

L'obiettivo generale è quello di dare attuazione ai principi e criteri direttivi indicati nell'articolo 17 della legge delega per la riforma fiscale concernente principi e criteri direttivi in materia di procedimento

accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo. Più in particolare, con il decreto delegato si intende apportare modifiche alla disciplina del regime di adempimento collaborativo previsto dal decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, avendo riguardo alla sua estensione soggettiva nonché al suo potenziamento ed ampliamento.

Per quanto concerne gli obiettivi specifici, essi sono riconducibili principalmente ai principi indicati dall'articolo 17, comma 1, lettera g), tra i quali vi rientra:

- l'accelerazione del processo di progressiva riduzione della soglia di accesso all'applicazione dell'istituto;
- l'accesso al regime dell'adempimento collaborativo anche a società, prive dei requisiti di ammissibilità, che appartengono ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto possiede i requisiti di ammissibilità;
- l'introduzione della 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;
- la possibilità di gestire nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi d'imposta precedenti all'ammissione al regime;
- l'introduzione di nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo ed endoprocedimentale nonché il potenziamento degli effetti premiali connessi all'adesione al regime.

Più in particolare:

- l'**articolo 1, comma 1, lettera a)**, introduce modifiche all'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, concernente i requisiti di accesso al regime. Conformemente alle previsioni dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.3), della legge delega, la disposizione introduce 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;
- l'**articolo 1, comma 1, lettera b)**, introduce modifiche all'articolo 5 del suddetto decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 concernente i doveri per le parti che accedono al regime di adempimento collaborativo. In attuazione del punto 1.7) dell'articolo 17, comma 1, lettera g), della legge delega viene aggiunto il comma *2-bis* che prevede l'emanazione di un codice di condotta che elenchi gli impegni che reciprocamente assumono l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti aderenti al regime.
- L'**articolo 1, comma 1, lettera c)**, introduce delle modifiche all'articolo 6 sugli effetti del regime di adempimento collaborativo.

In attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.6), della legge delega vengono previste delle 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.

Con l'introduzione del comma *2-bis*, vengono attuate le previsioni di cui all'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.5), della legge delega prevedendo la possibilità di una interlocuzione preventiva rafforzata in caso di notifica di una risposta sfavorevole al contribuente, mediante l'invio di un invito al contraddittorio.

In attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.9.1) della legge delega, al comma 3 viene introdotta una esimente dall'applicazione 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.

Conformemente a quanto previsto dall'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.4), della legge delega, viene prevista, con l'introduzione del comma *3-ter*, la possibilità di gestire, nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo, anche questioni riferibili a periodi d'imposta precedenti all'ammissione al regime.

In attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.9.2), della legge delega, con le modifiche al comma 4 viene prevista l'esclusione, 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.

Con l'introduzione del nuovo comma 6 vengono attuate le previsioni di cui all'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.9), ovvero di potenziare gli effetti premiali connessi all'adesione al regime dell'adempimento collaborativo.

In attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g) n. 1.9.3 della legge delega al comma *6-bis*, è prevista una riduzione di 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.

Il comma *6-ter*, nel fornire attuazione all'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.9.4), della legge delega, prevede una 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.

- **L'articolo 1, comma 1, lettera d)**, introduce delle modifiche all'articolo 7 sulle competenze e procedure del regime di adempimento collaborativo.

Con l'introduzione del comma 1-*bis*, in attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.1), della legge delega, è stata ridotta la soglia di ingresso al regime di adempimento collaborativo a 750 milioni di euro di ricavi o volume di affari a partire dal 1° gennaio 2024.

Con il comma 1-*quater*, in attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.2), viene consentito l'accesso al regime dell'adempimento collaborativo anche a società, prive dei requisiti di ammissibilità, che appartengono ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto possiede i requisiti di ammissibilità, 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.

In attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.8), della legge delega, la nuova formulazione del comma 3 prevede che l'esclusione dal regime dell'adempimento collaborativo, 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.

- L'**articolo 1, comma 1, lettera e)**, introduce l'articolo 7-*bis* sul regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale.

Tale disposizione, in attuazione dell'articolo 20, comma 1, lettera a), n. 4), della legge delega fiscale, prevede 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, assuma rilevanza ai fini della riduzione dell'entità delle sanzioni amministrative, nonché ai fini della configurazione di una causa di non punibilità per il reato 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.

## 2.2 Indicatori e valori di riferimento

In linea generale, per il riscontro sul grado di raggiungimento degli obiettivi sopra indicati, potrà dunque tenersi conto degli effetti positivi ottenuti in termini di maggiore partecipazione al regime di adempimento collaborativo nonché di una generale miglior gestione del sistema di rilevazione, misurazione e controllo del rischio fiscale.

Sotto il profilo, invece, degli indicatori di tipo quantitativo si osserva quanto segue.

Con riferimento all'**articolo 1, comma 1, lettera a)**, un utile indicatore dell'efficacia dell'intervento si può rinvenire nella misurazione delle certificazioni da parte di professionisti qualificati dei sistemi integrati di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale anche in ordine alla conformità ai principi contabili.

Per quel che riguarda l'**articolo 1, comma 1, lettera b)**, concreto indicatore dell'efficacia dell'intervento è la quantificazione dell'incremento, rispetto ai periodi d'imposta precedenti, dell'invio delle comunicazioni

tempestive ed esaurienti all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale, con particolare riferimento alle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva (articolo 5 decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128). Dal punto di vista più generale, è possibile trarre un indicatore dal rispetto degli impegni che reciprocamente assumono l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo, così come indicati dal codice di condotta contenuto nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, finalizzato a stimolare un comportamento maggiormente collaborativo e trasparente.

Con riferimento all'**articolo 1, comma 1, lettera c)**, diversi possono essere gli utili indicatori dell'efficacia dell'intervento.

Tra questi vi rientra il numero di regolarizzazioni in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportino la necessità di effettuare ravvedimenti operosi.

Ulteriore indicatore potrà essere individuato negli esiti del contraddittorio avviati prima della notifica di 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).

Altro utile indicatore può essere tratto dal numero di esimenti dalle 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.

Per quanto concerne il nuovo comma 3-ter, utile indicatore sarà fornito dal numero di questioni riferibili a periodi d'imposta precedenti all'ammissione gestite nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo.

Il nuovo comma 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, introduce una causa di non punibilità per le fattispecie di reato previste dall'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. Premesso che tale disposizione si applica in caso di violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali, un valido indicatore dell'efficacia dell'intervento è dato dal numero di applicazioni della predetta causa di giustificazione.

Per quanto concerne i commi 6, 6-bis e 6-ter, che potenziano gli effetti premiali connessi all'adesione al regime dell'adempimento collaborativo, un valido indicatore è dato dalla quantificazione della maggiore adesione al regime.

Per quel che riguarda l'**articolo 1, comma 1, lettera d)**, concreto indicatore dell'efficacia dell'intervento è la quantificazione dell'incremento dell'adesione al regime di adempimento collaborativo dovuto sia alla riduzione della soglia di ingresso al regime a 750 milioni di euro di ricavi o volume di affari a partire dal 1° gennaio 2024, sia dall'accesso al regime dell'adempimento collaborativo anche a società, prive dei requisiti di ammissibilità, che appartengono ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto possiede i requisiti di ammissibilità, 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.

Per quanto riguarda il comma 3 un utile indicatore può essere individuato nell'analisi dell'efficacia del periodo transitorio di osservazione, finalizzato a verificare l'adozione da parte del contribuente degli interventi ritenuti necessari per il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1 e alla regolarizzazione delle connesse violazioni fiscali, al termine del quale si determina l'uscita o la permanenza nel regime.

Da ultimo, utile indicatore di efficacia dell'intervento previsto con l'articolo 7-bis, introdotto dall'**articolo 1, comma 1, lettera e)**, è la quantificazione numerica dell'adesione al regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale per i contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo.

### **3. OPZIONI DI INTERVENTO E VALUTAZIONE PRELIMINARE**

Il decreto delegato è stato adottato al fine di dare attuazione all'articolo 17 e all'articolo 20, comma 1, lettera a), n. 4), della legge delega per la Riforma fiscale (Legge 9 agosto 2023 n. 111), in materia di principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo ed in materia di principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale.

Pertanto, si è ritenuto necessario agire con l'intervento normativo in esame.

Con riferimento all'**articolo 1, comma 1, lettera a)**, nel valutare le opzioni di intervento, si è tenuto conto della necessità di fornire una certificazione professionale dei sistemi integrati di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili.

Per quanto concerne l'**articolo 1, comma 1, lettera b)**, si è tenuto conto della necessità di definire in maniera puntuale gli impegni assunti reciprocamente dall'amministrazione finanziaria e i contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo, ivi incluso quello inerente alla comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva.

Per quanto riguarda l'**articolo 1, comma 1, lettera c)**, si è tenuto conto della necessità di fornire le risposte atte a superare le criticità connesse al regime di adempimento collaborativo e relative:

- alla regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportino la necessità di effettuare ravvedimenti operosi;
- alla possibilità di realizzare una interlocuzione preventiva in caso di notifica di una risposta sfavorevole al contribuente;
- alla introduzione di una esimente dall'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente;
- alla possibilità di gestire, nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo, anche questioni riferibili a periodi d'imposta precedenti all'ammissione al regime;
- alla esclusione delle sanzioni penali tributarie nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo che hanno tenuto comportamenti collaborativi;
- al potenziamento degli effetti premiali connessi all'adesione al regime dell'adempimento collaborativo.

Con riferimento all'**articolo 1, comma 1, lettera d) ed e)**, valutate le diverse opzioni di intervento, si è scelto di ampliare la platea dei soggetti ammissibili al regime, sia attraverso l'accelerazione della progressiva riduzione della soglia di accesso all'applicazione dell'istituto, sia consentendo l'accesso anche

a società, prive dei requisiti di ammissibilità, che appartengono ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto possiede i requisiti di ammissibilità ed il gruppo abbia costituito un sistema di controllo del rischio fiscale unitario per le società del gruppo.

#### **4. COMPARAZIONE DELLE OPZIONI E MOTIVAZIONE DELL'OPZIONE PREFERITA**

##### **4.1 Impatti economici, sociali ed ambientali per categoria di destinatari**

Destinatari del provvedimento sono le persone giuridiche dotate 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.

Il raggiungimento degli obiettivi sopra indicati dovrà tenere conto anche dell'impatto sociale positivo dell'applicazione della nuova disciplina, in termini di migliore percezione da parte dei contribuenti del sistema fiscale caratterizzato da una maggiore collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente e consente di garantire un confronto continuo tra la parti sopracitate.

Con riferimento agli aspetti di natura economica, le modifiche introdotte dal decreto delegato, introducendo la preventiva comunicazione dei rischi fiscali, consente di prevenire l'evasione fiscale con conseguente preventiva riscossione delle imposte dovute, inoltre il dialogo costante tra contribuenti e fisco permette di assicurare una migliore certezza del diritto, con relative ricadute sotto il profilo degli investimenti da parte dei soggetti esteri.

Con riferimento a tutte le disposizioni del presente decreto delegato non sono individuabili significativi impatti di natura ambientale.

##### **4.2 Impatti specifici**

###### **A. Effetti sulle PMI**

Le disposizioni non riguardano le PMI in quanto si riferiscono ai soggetti 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 di euro.

Per quanto riguarda specificamente l'articolo 1, lettera e), attraverso l'introduzione dell'articolo 7-bis al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, consente di optare per il regime dell'adempimento collaborativo anche ai contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo di cui all'articolo 7. Pertanto, tale norma può avere effetti specifici nei confronti delle PMI che decidano di aderire al regime ivi previsto in termini di prevenzione e riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale conseguente all'introduzione della preventiva comunicazione dei rischi fiscali; nel contempo, il dialogo costante tra contribuenti e fisco concorre a garantire un contesto di maggiore stabilità, conoscibilità e certezza per le attività imprenditoriali e di maggiore attrattività per gli investimenti. .

###### **B. Effetti sulla concorrenza**

Le disposizioni del presente decreto delegato non hanno effetti negativi sul corretto funzionamento concorrenziale del mercato e sulla competitività complessiva del sistema economico. La riforma complessiva del regime di adempimento collaborativo costituisce un incentivo per le aziende che intenderanno realizzare nuovi investimenti in Italia, con conseguente nuove risorse e allocazioni di capitali, da cui normalmente discendono condizioni più favorevoli per il funzionamento concorrenziale dei mercati.

#### C. Oneri informativi

Premesso che, in base all' allegato A del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 25 gennaio 2013, gli obblighi di natura fiscale non rientrano nei c.d. oneri informativi si evidenzia che rispetto alle norme in esame non si ravvisano profili specifici da evidenziare.

#### D. Rispetto dei livelli minimi di regolazione europea

In considerazione del fatto che la disciplina contenuta nell'intervento normativo in argomento non è stata emanata al fine di recepire direttive comunitarie, non sussiste, allo stato, la necessità di valutare il rispetto dei livelli minimi di regolazione europea.

### 4.3 Motivazione dell'opzione preferita

Con riferimento all' articolo 1, comma 1, lettera a), la certificazione professionale è stata individuata come la scelta migliore al fine di garantire un efficace controllo preventivo ai soggetti che accedono all' adempimento collaborativo.

Per quanto concerne l' articolo 1, comma 1, lettera b), si è ritenuto che la predisposizione di un decreto ministeriale fosse la scelta più idonea per individuare le regole di condotta che devono rispettare i soggetti coinvolti.

Per quanto riguarda l' articolo 1, comma 1, lettera c), con riferimento agli aspetti procedurali si è ritenuto che gli stessi fossero i più idonei a gestire le modalità di gestione dei rapporti tra fisco e contribuenti soprattutto in presenza di pareri discordanti. Con riferimento agli effetti premiali sono stati scelti gli effetti che più garantiscono il rischio di evasione fiscale.

Con riferimento all' articolo 1, comma 1, lettera d), si è scelto di ampliare la platea dei soggetti ammissibili al regime, attraverso l' accelerazione della progressiva riduzione della soglia di accesso all' applicazione dell' istituto.

## 5. MODALITÀ DI ATTUAZIONE E MONITORAGGIO

### 5.1 Attuazione

L'attuazione delle disposizioni in esame avviene, per taluni articoli, mediante provvedimento o decreto attuativo.

In particolare:

- con riferimento all' **articolo 1, comma 1, lettera a)**, le disposizioni attuative relative ai requisiti dei professionisti abilitati al rilascio della certificazione di cui al comma 1-bis, nonché i loro compiti e adempimenti sono individuate 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;

- sempre con riferimento all' **articolo 1, comma 1, lettera a)**, 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;
- per quel che riguarda l' **articolo 1, comma 1, lettera b)**, è previsto 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;
- con riferimento all' **articolo 1, comma 1, lettera c)**, è previsto 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;
- sempre con riferimento all' **articolo 1, comma 1, lettera c)**, è previsto che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate disposizioni attuative dell' articolo 6, comma 2-*bis* del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128;
- con riferimento all' **articolo 1, comma 1, lettera e)**, è previsto che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono disciplinate le modalità di applicazione del regime di adempimento collaborativo
- Sempre con riferimento all' **articolo 1, comma 1, lettera e)**, è previsto che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono disciplinate le modalità di applicazione delle disposizioni contenute nell' articolo 7-*bis* del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

## 5.2 Monitoraggio

Il monitoraggio avviene attraverso l'utilizzo degli indicatori di cui al punto 2.2.

## 6. CONSULTAZIONI SVOLTE NEL CORSO DELL' AIR

In relazione alle disposizioni contenute nel decreto delegato nel suo complesso, queste risultano essere il frutto del lavoro di apposito Comitato tecnico per l'attuazione della riforma tributaria, nominato con decreto del Viceministro dell'economia e delle finanze del 4 agosto 2023, nominata con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di cui fanno parte docenti universitari, professionisti del settore, esperti dell' Amministrazione finanziaria e del Ministero dell'economia e delle finanze.

## 7. PERCORSO DI VALUTAZIONE

Nel corso delle suddette consultazioni inerenti al percorso di valutazione non sono emersi particolari aspetti problematici relativamente alle disposizioni contenute nel decreto delegato né, in generale, si è fatto ricorso a consulenze esterne, se non nei limiti dei lavori svolti, a titolo gratuito, dalla Commissione richiamata al punto 6.