

Circolare Speciale **8/2024** Straordinaria pagine: 5

# Decreto di potenziamento del regime di adempimento collaborativo

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 3.01.2024, n. 2, Serie generale, il [D.Lgs. 30.12.2023 n. 221](#), contenente disposizione in materia di adempimento collaborativo, in vigore dal 18.01.2024.

Si riassumono le principali disposizioni contenute nel provvedimento.

[Scarica la Circolare Speciale in formato Word](#)



## Requisiti

Art. 1, c. 1, lett. a)

- Il contribuente che aderisce al regime di adempimento collaborativo deve essere dotato, nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi, di un efficace sistema **integrato** di rilevazione, misurazione, gestione e controllo **dei rischi fiscali anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente**, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno.
- Fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, il sistema deve assicurare:
  - a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
  - b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
  - c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive;**c-bis) una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali.**
- Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, predisposto in modo coerente con le linee guida, **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.**
- Con regolamento sono disciplinati, quali disposizioni attuative di quelle relative al regime collaborativo, i requisiti dei professionisti abilitati al rilascio della certificazione, nonché i loro compiti e adempimenti, prevedendo che, **per il rilascio della predetta certificazione, gli stessi possono avvalersi dei consulenti del lavoro per le materie di loro competenza, fermo restando che la certificazione deve essere sottoscritta dai professionisti iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili.**
- 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.
- Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale prevede, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate.

## Codice di condotta

Art. 1, c. 1, lett. b),  
n. 2)

- Con decreto del Ministro dell'Economia è emanato il codice di condotta finalizzato a indicare e definire gli impegni che reciprocamente assumono l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo, ivi incluso quello funzionale alla comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei rischi di natura fiscale di cui all'art. 5, c. 2, lett. b) D.Lgs. 128/2015.

## Effetti

Art. 1, c. 1, lett. c)

- L'adesione al regime comporta la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo.
- L'adesione al regime comporta altresì per i contribuenti una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali.
- 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.
- Nei riguardi dei contribuenti in regime di adempimento collaborativo, l'Agenzia delle entrate, prima di notificare una risposta sfavorevole a un'istanza di interpello, ovvero prima di formalizzare qualsiasi altra

posizione contraria a una comunicazione di rischio effettuata ai sensi dell'art. 5, c. 2, lett. b) D.Lgs. 128/2015, invita il contribuente a un contraddittorio per illustrargli la propria posizione.

- Con decreto del Ministro dell'Economia sono adottate disposizioni attuative della presente disposizione.
- Fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, non si applicano sanzioni amministrative al contribuente che aderisce al regime e che, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali, comunica all'Agenzia delle entrate in modo tempestivo ed esauriente, mediante l'interpello di cui all'art. 6, c. 2 D.Lgs. 128/2015 ovvero ai sensi dell'art. 5, c. 2, lett. b) D.Lgs. 128/2015, i rischi fiscali e sempre che il comportamento dallo stesso tenuto è esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione della comunicazione. Per gli effetti di cui al primo periodo le comunicazioni effettuate ai sensi dell'art. 5, c. 2, lett. b) D.Lgs. 128/2015, devono contenere gli elementi di cui all'art. 4, c. 1, lett. a), b), c), d) ed e) e c. 2 D.M. Economia 15.06.2016.
- Quando il contribuente adotta una condotta riconducibile a un rischio fiscale non significativo ricompreso nella mappa dei rischi, le sanzioni amministrative sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento.
- È facoltà del contribuente comunicare i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, sempreché la loro comunicazione sia effettuata in modo esauriente, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati. **In relazione alle comunicazioni di cui al primo periodo, effettuate improrogabilmente entro centoventi giorni dalla notifica del provvedimento di ammissione al regime, le sanzioni amministrative sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale.**
- Non sono punibili le condotte di cui all'art. 4 D.Lgs. 74/2000, dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi, comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate, mediante l'interpello di cui all'art. 6, c. 2 D.Lgs. 128/2015, ovvero ai sensi dell'art. 5, c. 2, lett. b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali. Per gli effetti di cui al primo periodo le comunicazioni effettuate ai sensi dell'art. 5, c. 2, lett. b) D.Lgs. 128/2015 contengono gli elementi di cui all'art. 4, c. 1, lett. a), b), c), d) ed e) e c. 2 D.M. Economia 15.06.2016.
- **Il contribuente che aderisce al regime è inserito nel relativo elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate.**
- I contribuenti che aderiscono al regime non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette.
- Nel caso di adesione al regime da parte di uno dei soggetti passivi che abbia esercitato l'opzione per il gruppo Iva (art. 70-quater Dpr 633/1972), l'esonero dalla prestazione della garanzia si applica ai rimborsi dell'Iva eseguiti a richiesta del rappresentante del gruppo.
- Per i periodi di imposta ai quali il regime si applica, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale è certificato da professionisti indipendenti qualificati ai sensi dell'art. 4, c. 1-bis D.Lgs. 128/2015, **i termini di decadenza** di cui agli artt. 43, c. 1 Dpr 600/1973, 57, c. 1 Dpr 633/1972 e 20 D.Lgs. 472/1997 **sono ridotti di 2 anni.**
- Per i periodi di imposta ai quali si applica il regime i termini di decadenza di cui agli artt. 43, c. 1 Dpr 600/1973, 57, c. 1 Dpr 633/1972 e 20 D.Lgs. 472/1997 sono ridotti di un ulteriore anno se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria di cui all'art. 36 D.Lgs. 241/1997, in cui viene attestata la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali, nonché l'esecuzione degli adempimenti, dei controlli e delle attività indicati annualmente con decreto del Ministro dell'Economia.
- Non trovano applicazione i termini previsti ai punti precedenti 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 citate.

## Competenze e procedure

Art. 1, c. 1, lett. d)

- L'Agenzia delle entrate è competente in via esclusiva per i controlli e le attività relativi al regime di adempimento collaborativo, nei riguardi dei contribuenti ammessi al regime.
- La Guardia di finanza, sulla base di specifici protocolli di intesa, coopera e si coordina preliminarmente con l'Agenzia delle entrate nell'esercizio dei poteri istruttori nei confronti dei contribuenti ammessi al regime, agli effetti di cui agli artt. 33, cc. 3 e 4 Dpr 600/1973 e 63, cc. 1 e 2 Dpr 633/1972.
- **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.**
- I requisiti dimensionali sono valutati assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i ricavi indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai 2 esercizi anteriori e il volume di affari indicato nella dichiarazione ai fini dell'Iva relativa all'anno solare precedente e ai 2 anni solari anteriori.
- Il regime è riservato, altresì, ai contribuenti che appartengono al medesimo consolidato fiscale nazionale di cui all'art. 117 e seguenti Tuir, a condizione che almeno un soggetto aderente alla tassazione di gruppo possieda i requisiti dimensionali indicati e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, certificato.
- Il contribuente che dà esecuzione alla risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti (art. 2 D.Lgs. 147/2015), indipendentemente dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi, può accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo al ricorrere degli altri requisiti previsti.
- **I contribuenti che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo inoltrano domanda in via telematica utilizzando il modello reso disponibile sul sito istituzionale della Agenzia delle entrate.**
- **L'Agenzia delle entrate, verificata la sussistenza dei requisiti, comunica ai contribuenti l'ammissione al regime entro i successivi 120 giorni.**
- **Il regime si applica al periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia. Lo stesso si intende tacitamente rinnovato qualora non sia espressamente comunicata dal contribuente la volontà di non permanere nel regime di adempimento collaborativo.**
- L'Agenzia delle entrate, a seguito di invito al contraddittorio da svolgere nei successivi 30 giorni, con provvedimento motivato, può dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime, per la perdita dei requisiti, ovvero per l'inosservanza degli impegni di cui all'art. 5, c. 2 D.Lgs. 128/2015.
- In caso di inosservanza degli impegni assunti, l'esclusione dal regime dell'adempimento collaborativo è preceduta da un periodo transitorio di osservazione, finalizzato a verificare l'adozione da parte del contribuente degli interventi ritenuti necessari per il conseguimento delle finalità di cui all'art. 3, c. 1 D.Lgs. 128/2015, e alla regolarizzazione delle connesse violazioni fiscali, al termine del quale si determina l'uscita o la permanenza nel regime.
- Il periodo transitorio di osservazione è pari a 120 giorni ed è rinnovabile, al ricorrere di oggettive motivazioni, una sola volta per un periodo non superiore a ulteriori 120 giorni. Il periodo di osservazione non si applica nei casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.
- L'esclusione dei contribuenti dal regime ha effetto dalla data di notifica del provvedimento.

## Regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale

Art. 1, c. 1, lett. e)

- I contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo, possono optare per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, in base a quanto previsto dall'art. 4 D.Lgs. 128/2015, dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate.
- L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta in cui è esercitata, ha una durata di 2 periodi d'imposta ed è irrevocabile.
- Al termine del predetto periodo, l'opzione si intende tacitamente rinnovata per altri 2 periodi d'imposta, salvo espressa revoca da esercitare secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.
- In caso di esercizio dell'opzione:
  - a) le sanzioni amministrative sono ridotte a 1/3 e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello di cui all'art. 11 L. 212/2000, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali;
  - b) la rappresentazione preventiva e circostanziata all'Agenzia delle entrate del caso concreto in relazione al quale l'interpellante ravvisa rischi fiscali, mediante la presentazione di un'istanza di interpello di cui all'art. 11 L. 212/2000, configura una causa di non punibilità per il reato di dichiarazione infedele (art. 4 D.Lgs. 74/2000), per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi.
- Con decreto del Ministro dell'Economia sono disciplinate le modalità di applicazione delle disposizioni.

## Disciplina transitoria

Art. 1, c. 3

- I soggetti ammessi o che hanno presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo antecedentemente alla data del 18.01.2024 non sono tenuti alla certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale dell'art. 4, c. 1-bis D.Lgs. 128/2015.
- Per i soggetti già ammessi al predetto regime alla data del 18.01.2024 le nuove disposizioni di cui all'art. 6, cc. 6-bis e 6-ter D.Lgs. 128/2015, si applicano a partire dal periodo di imposta in corso al 1.01.2024.

## Entrata in vigore

Art. 3

- Il D.Lgs. 221/2023 è in vigore dal 18.01.2024.