

Relazione illustrativa

Il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221, attuativo della legge delega per la riforma fiscale e recante «Disposizioni in materia di adempimento collaborativo», ha apportato consistenti modifiche al regime dell'adempimento collaborativo, istituito dal decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, «al fine di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale».

Il regime è destinato a soggetti in possesso di determinati requisiti, afferenti a particolari soglie di ricavi o ad altre condizioni, che si dotano di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso come il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero di agire in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

Il decreto legislativo n. 221 del 2023 ha introdotto nell'articolato del decreto legislativo n. 128 del 2015, l'articolo *7-bis*, rubricato «Regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale», col quale si prevede che anche 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, dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate.

Alla predisposizione di tale sistema, come illustrato nel comma 2 dell'articolo *7-bis*, le cui disposizioni sono state modificate e rese ancora più favorevoli dal decreto legislativo 5 agosto 2024, n. 108, sono collegati effetti "premiali" consistenti nella mancata irrogazione delle sanzioni amministrative e penali per le violazioni tributarie relative a rischi di natura fiscale comunicati con apposita istanza di interpello prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali, sempre che il comportamento tenuto dal contribuente corrisponda a quello rappresentato in occasione dell'interpello e che il contribuente non abbia posto in essere violazioni tributarie caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente.

Ai fini dell'attuazione delle disposizioni dell'articolo *7-bis* e del regime opzionale di adozione del sistema di controllo fiscale, il comma 3 dell'articolo *7-bis* demanda a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze la disciplina delle specifiche modalità di applicazione.

Il decreto in commento, pertanto, come previsto nell'**articolo 1**, individua le modalità di applicazione delle disposizioni dell'articolo *7-bis* del decreto legislativo n. 128 del 2015.

L'**articolo 2** illustra i presupposti di applicazione del regime opzionale di cui al citato articolo *7-bis*, e, invero, al **comma 1** prevede che i contribuenti che non possiedono i

requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo, possono optare, conformemente a quanto previsto dal successivo articolo 7-bis, per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale in base a quanto previsto dall'articolo 4 del medesimo decreto legislativo n. 128 del 2015, il quale detta le caratteristiche che tale sistema deve soddisfare.

Al **comma 2** si prevede che l'esercizio dell'opzione per l'adozione del sistema di controllo del rischio fiscale di cui al comma 1 debba essere comunicato all'Agenzia delle entrate secondo le modalità indicate dall'articolo 4.

Ai sensi del **comma 3**, l'esercizio dell'opzione deve essere subordinato al possesso di una determinata documentazione, consistente nella rappresentazione del complesso della realtà aziendale e del sistema di controllo e gestione del rischio fiscale e nella certificazione del medesimo.

L'**articolo 3** contiene maggiori dettagli circa i requisiti del sistema di controllo del rischio fiscale che deve essere implementato ai fini del riconoscimento degli effetti premiali. Al **comma 1** si prevede che l'esercizio dell'opzione presuppone l'impegno a istituire e predisporre il sistema di controllo e gestione del rischio fiscale, prima dell'effettuazione dell'esercizio dell'opzione e della sua comunicazione. L'opzione, inoltre, impegna il contribuente anche a mantenere, secondo le norme di legge, il sistema predisposto, vale a dire ad aggiornarlo secondo le indicazioni contenute nelle disposizioni dedicate per far sì che detto sistema sia efficace e presidiato. Inoltre, attraverso il richiamo alle disposizioni dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 128 del 2015 e ai relativi provvedimenti di attuazione, il **comma 2** stabilisce che il sistema deve essere certificato in base a quanto previsto dal regolamento ministeriale emanato in attuazione dell'articolo 4, comma 1-ter del decreto legislativo n. 128 del 2015 e che deve essere predisposto conformemente alle linee guida attuative del comma 1-*quater* del medesimo articolo 4. Il **comma 3** stabilisce che ove nel periodo di vigenza dell'opzione di cui all'articolo 2, comma 1, si verificano modifiche organizzative tali da richiedere il complessivo aggiornamento del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, deve essere prodotta una nuova certificazione. Il **comma 4** prescrive espressamente che la certificazione del sistema deve essere soggetta ad aggiornamento secondo le disposizioni del regolamento di cui al citato comma 1-ter.

Inoltre, dal momento che l'esercizio dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle entrate una volta predisposto il sistema stesso in conformità a tutte le disposizioni che lo disciplinano, il **comma 5** dell'articolo 3 stabilisce che il sistema di controllo del rischio fiscale deve essere predisposto e corredato della relativa certificazione, a cui è apposta la marca temporale che indica la data certa, anteriormente alla comunicazione dell'opzione.

L'**articolo 4** reca la disciplina delle modalità di comunicazione dell'esercizio dell'opzione e prevede, al **comma 1**, che il medesimo debba essere comunicato

all'ufficio competente dell'Agenzia delle entrate con apposito modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, nel quale dovranno essere altresì individuate le modalità di compilazione e trasmissione del modello medesimo. In base a quanto disposto dal **comma 2**, al modello di comunicazione deve essere allegata tutta la documentazione di cui all'articolo 2, comma 3, ai fini del riconoscimento della validità dell'esercizio dell'opzione.

L'**articolo 5** disciplina gli effetti dell'esercizio dell'opzione per l'adozione del sistema di controllo del rischio fiscale, prevedendo, al **comma 1**, che l'esercizio dell'opzione effettuato regolarmente in conformità alle disposizioni dell'articolo 7-*bis* e del decreto in commento, produce gli effetti premiali di cui all'articolo 7-*bis*, comma 2, dall'inizio del periodo di imposta in cui è effettuata la relativa comunicazione all'Agenzia delle entrate.

Ai fini del riconoscimento dei benefici sanzionatori le istanze di interpello devono essere presentate ai rispettivi uffici competenti dell'Agenzia delle entrate (**comma 2**) e devono rispettare tutti i requisiti di ammissibilità previsti dalla relativa disciplina (**comma 3**). Per i contribuenti destinatari del servizio di "consultazione semplificata" di cui all'articolo 10-nonies della Legge 27 luglio 2000, n. 212, l'utilizzazione del servizio è condizione di ammissibilità ai fini della presentazione delle istanze di interpello. Le risposte ottenute in sede di consultazione semplificata non rilevano ai fini del riconoscimento dei benefici sanzionatori.

Al **comma 4** è specificato che l'Agenzia delle entrate conserva il potere di verificare, in sede di controllo della posizione fiscale del contribuente, il possesso dei requisiti per la validità dell'esercizio dell'opzione. Nel caso in cui detti requisiti non sussistano o vengano meno nel corso del tempo, anche a causa del mancato mantenimento e aggiornamento del sistema di controllo e gestione del rischio fiscale, il contribuente decade dai benefici sanzionatori previsti dall'articolo 7-*bis*, comma 2, sin dall'inizio del periodo di imposta in cui sono venuti meno i menzionati requisiti (**comma 5**).

L'**articolo 6** è dedicato alla disciplina della durata del regime opzionale e della revoca del medesimo. In particolare, al **comma 1** si prevede che l'esercizio dell'opzione, irrevocabile una volta effettuato, ha la durata di due periodi di imposta. Secondo quanto previsto al **comma 2**, al termine del secondo periodo di imposta di vigenza del regime, questo viene tacitamente prorogato per altri due periodi di imposta. Il **comma 3** stabilisce che se i soggetti che hanno adottato il regime opzionale intendono sottrarsene, possono revocare l'opzione mediante comunicazione espressa – da trasmettere prima della conclusione del secondo periodo di imposta di durata dell'opzione – che deve essere effettuata col modello di cui all'articolo 4, lo stesso previsto per la comunicazione dell'esercizio dell'opzione. Trattandosi di opzione irrevocabile, la menzionata revoca agisce sostanzialmente come un impedimento al tacito rinnovo.

L'**articolo 7**, infine, prescrive che dall'attuazione del decreto in commento non debbano derivare nuovi o maggiori oneri finanziari a carico della finanza pubblica e che le amministrazioni interessate provvedono all'attuazione delle relative disposizioni con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.

Relazione tecnica

Il decreto in commento dà attuazione alle disposizioni dell'articolo *7-bis* del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, recante la disciplina del «Regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale», col quale si prevede che 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, dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate, al fine di poter beneficiare degli sgravi sanzionatori di carattere amministrativo e penale previsti per i soggetti che aderiscono al regime di adempimento collaborativo.

Alle disposizioni del decreto non si ascrivono effetti finanziari, trattandosi di aspetti procedurali.