

Gruppo di lavoro AIDC Milano

Delega fiscale

**D.Lgs. n. 219/2023: modifiche allo Statuto dei diritti del
Contribuente**

**D.Lgs. n. 221/2023: modifiche alla disciplina dell'adempimento
collaborativo**

4 marzo 2024

Premessa

Il gruppo di lavoro AIDC Milano alla luce della progressiva attuazione della riforma del sistema fiscale, intende formulare le proprie osservazioni in merito ai contenuti dei decreti legislativi di emanati in attuazione della Legge n. 111/2023. L'obiettivo, dopo aver sintetizzato il contenuto dei provvedimenti, è quello di esaminare alcune problematiche di natura interpretativa ed applicativa che, in concreto, possono avere un impatto sulla quotidiana attività professionale.

Il documento è quindi strutturato come segue:

- a) Sintesi dei contenuti dei provvedimenti analizzati
- b) Analisi delle principali problematiche

* * *

1. D.Lgs. n. 219/2023: sintesi del contenuto e riferimenti alla norma modificata (L. 212/2000)

In relazione a tale provvedimento si precisa che sono state inserite nel testo, in considerazione della possibile utilità, alcune parti della relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 219 del 2023. Sono state altresì tralasciate in sede di analisi quelle modifiche che, in linea di principio, possono rivestire un impatto principale nell'ambito della organizzazione dell'Amministrazione finanziaria quali, ad esempio, le disposizioni che riformano la figura del Garante del contribuente.

Artt. 1, 2 e 3 Principi generali

Viene rafforzato il ruolo di presidio dello Statuto in merito ad alcune specificità quali:

- l'impossibilità di una interpretazione estensiva ed analogica dei presupposti di imposizione e dei soggetti passivi;
- l'irretroattività delle presunzioni legali
- l'impatto delle modifiche normative in relazione a tutte le fattispecie di tributo periodico ovvero liquidato periodicamente

Art. 6 Conoscenza degli atti

Viene prevista la annullabilità (e non più la nullità) delle iscrizioni a ruolo effettuate senza invito al contribuente nei casi in cui sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione

6 bis Principio del contraddittorio

Si generalizza il principio del contraddittorio prima dell'emissione di qualunque atto impositivo diverso da quello che discende, di fatto, dalla liquidazione ovvero dal controllo formale. In concreto, si notifica al contribuente uno schema di atto contenente quella che l'agenzia delle entrate ritiene essere la pretesa impositiva corretta e si fornisce al contribuente un termine non inferiore a 60 giorni per le proprie controdeduzioni. In relazione ai termini decadenziali, è prevista una proroga di 120 giorni nell'adozione dell'atto finale in determinate ipotesi legate alla tempistica entro la quale deve svolgersi il contraddittorio. Di fatto, anche per effetto di quanto previsto dal D.Lgs. n. 13/2024, il contraddittorio appare la fase nella quale il contribuente e l'amministrazione finanziaria intraprendono la fase di adesione in quanto, è del tutto chiaro come il contraddittorio sia istituito strumentale ad evitare il generarsi di una lite tributaria da portare alla cognizione del giudice. Va osservato altresì che, sulla base dell'atto di indirizzo del Ministero delle Finanze, le disposizioni in materia di contraddittorio dovrebbero essere pienamente operative dal prossimo 30 aprile 2024, data dalla quale entreranno in vigore anche le disposizioni in materia di accertamento relativamente agli atti emessi dalla medesima data del 30 aprile.

Art. 7 Chiarezza e motivazione degli atti

La modifica disciplina, idealmente, un regime di maggior rigore rispetto alla motivazione ed alla prova degli atti impositivi notificati dall'Amministrazione finanziaria. Indicando, ad esempio, che, devono essere specificati gli elementi di prova sui quali si fonda la pretesa dell'Amministrazione finanziaria stessa.

Un intervento ulteriore viene effettuato anche in relazione alla motivazione per relationem degli atti notificati al contribuente. Si afferma, infatti, che a pena di annullabilità, gli atti dell'amministrazione finanziaria indicano specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni

giuridiche su cui si fonda la decisione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato lo stesso è allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati. Viene poi affermato che i fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze, E' questa una disposizione che deve essere letta in connessione con le disposizioni contenute nel comma 5 bis dell'articolo 7 del dlgs 546 del 1992 in tema di onere probatorio. Secondo quanto chiarito dalla relazione di accompagnamento al decreto legislativo, viene, inoltre, armonizzata la disciplina con quella di cui all'articolo 42 del d. lgs. 600/73, in punto di motivazione per relationem, eliminando la non proporzionata necessità di allegare in ogni caso, anche quando noto, l'atto richiamato, ciò nella direzione dell'efficienza della azione amministrativa. Viene altresì specificato, in armonia con la giurisprudenza della Suprema Corte (Cfr. Cass., 11 marzo 2010, n. 5913, Cass., 11 maggio 2009, n. 10680, Cass., 17 giugno 2002, n. 8690), che parte necessaria della motivazione in questi casi è anche la espressa spiegazione del perché l'organo o l'ente che emana il provvedimento ritiene accertati i fatti di cui all'atto richiamato o ne condivide le valutazioni. Il comma 1-bis, prevede che il fondamento dell'atto e della pretesa non può essere stravolto, rispetto al fondamento indicato in motivazione (vietata la mutatio libelli). Con riferimento all'obbligo di motivazione degli atti meramente riscossivi, la relazione chiarisce che il comma 1 ter si pone l'obiettivo di recepire il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione (SS. UU. n. 11722/2010), secondo cui "Quando la cartella esattoriale non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria (...), essa deve (...) contenere gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione". La motivazione "piena" riguarda, quanto alla norma introdotta, in particolare gli interessi, in conformità a quanto statuito dalle Sezioni Unite con sentenza 14 luglio 2022, n. 22281, con l'unica precisazione che si è qui inteso valorizzare la prassi ormai adottata dall'amministrazione ed evidenziata dalla stessa giurisprudenza di legittimità (par. 13.2.2.), "nell'ottica di una migliore

collaborazione con il contribuente – anche alla luce dell’art. 10 del c.d. Statuto dei diritti del contribuente – volta ad esplicitare nelle cartelle anche i tassi via via applicabili per la quantificazione degli interessi richiesti”. Il comma 1-quater estende le garanzie della motivazione agli atti della riscossione emessi nei confronti dei coobbligati solidali sia paritetici, sia dipendenti, i quali pur non

avendo realizzato il presupposto del tributo vengono coinvolti, a vario titolo, nella responsabilità per fatto dell’obbligato principale. In tal caso, resterà in ogni caso fermo l’obbligo di autonoma notifica della cartella esattoriale nei termini indicati dall’articolo 25, comma 1, d.p.r. n. 602 del 1973

Artt. 7 bis, 7 ter e 7 quater Vizi degli atti impositivi. Nullità ed annullabilità

Vengono disciplinate specifiche ipotesi al ricorrere delle quali gli atti notificati dall’Amministrazione finanziaria sono nulli od annullabili. Oltre alla definizione, vengono disciplinati anche gli effetti riconnessi a tali ipotesi. In particolare, Il nuovo articolo 7-bis intende fissare tale principio attraverso una formulazione ampia, tesa di fatto a considerare qualunque ipotesi di “violazione di legge” (formale, partecipativa e procedimentale) precisando, inoltre, come i vizi di “annullabilità” dell’atto debbano essere eccepiti con il ricorso in primo grado a pena di decadenza e non possano essere rilevati d’ufficio dal giudice, in aderenza all’attuale (unico) regime di invalidità operante nel settore tributario. Nello stesso tempo, l’articolo 7 ter prevede che i vizi di “nullità”, circoscritti ad ipotesi tassative, possono essere eccepiti in sede di autotutela, di rimborso o di ricorso giurisdizionale, anche in presenza di definizioni amministrative del tributo, sempre del futuro, fermo il limite dell’ordinaria prescrizione del credito del contribuente. Sono altresì rilevabili d’ufficio in ogni stato e grado del processo da parte del giudice. Infine, con l’articolo 7 quater, è introdotta, inoltre, in via eccezionale, una previsione espressa di mera “irregolarità” degli atti dell’amministrazione finanziaria per le violazioni relative alle informazioni cc.dd. “difensionali” di cui all’articolo 7, comma 2, l. n. 212/2000.

Art. 7 quinquies Inutilizzabilità degli elementi rivenuti in modo illegittimo

La norma di fatto recepisce l’orientamento giurisprudenziale, prevedendo il generale regime di “inutilizzabilità” delle prove acquisite in violazione di norme di legge poste a tutela di diritti fondamentali del contribuente, in particolare nell’ipotesi specifica di cui all’articolo 12 comma 5 di superamento del termine di permanenza massimo.

Art. 7 sexies Vizi delle notificazioni

Anche in questo caso, la norma recepisce la giurisprudenza delle sezioni unite in tema di inesistenza (Cass., SS.UU., n. 14906/2016), nonché la giurisprudenza in tema di emissione degli atti e notifica a

soggetti inesistenti, non legittimati a riceverla o estinti (ferme naturalmente restando le disposizioni speciali) e fatto salvo il diritto di ciascun terzo, anche ai fini della certezza dei termini di decadenza e prescrizione nei relativi confronti, di ricevere autonome notifiche.

Art. 8 Tutela dell'integrità patrimoniale ed obbligo di conservazione delle scritture contabili e dei documenti

La norma, che modifica il comma 5 dell'articolo 8 della legge n. 212 del 2000, prevede che, al fine di rafforzare la certezza del diritto e la stabilizzazione dei rapporti tra Amministrazione e contribuenti, evitando di lasciare i contribuenti esposti a contestazioni per tempi eccessivamente lunghi, il decorso del termine decennale preclude definitivamente la possibilità per l'amministrazione finanziaria di far valere pretese fondate sugli atti o sulla documentazione predetti, impregiudicata la loro utilizzabilità in caso di accertamenti in corso. Questa disposizione potrebbe avere rilevanti effetti (in linea di principio positivi per il contribuente), rispetto alla pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 8500/2021

Art. 9 Divieto del ne bis in idem

Come evidenziato nella relazione di accompagnamento, l'introduzione dell'articolo 9-*bis* recepisce le esigenze di bilanciamento tra tutela dell'interesse erariale e dei diritti fondamentali del contribuente nel rispetto del principio di proporzionalità, rafforzando la protezione di tali diritti e, nel contempo, la certezza del diritto. L'obiettivo primario di questa norma è quello di assicurare il pieno e coerente rispetto del divieto di *bis in idem* all'interno del procedimento tributario. La triplice condizione introdotta nell'articolo 9-*bis* rappresenterebbe, secondo quanto evidenziato, un importante passo in avanti nella protezione dei diritti fondamentali del contribuente. Infatti, richiedere che l'azione sia svolta 1) una sola volta, 2) per ogni tributo, 3) per ogni periodo d'imposta, implica il passaggio dalla tendenziale unicità dell'atto accertativo all'unicità dell'azione accertativa. Viene però altresì evidenziato come restino ferme le esclusioni previste dalle disposizioni vigenti, in

particolare quelle di cui agli articoli 41 bis e 43, comma 3, del D.P.R. 600/73 e di cui all'articolo 57, comma 4, D.P.R. 633/72, con riferimento agli elementi nuovi.

Artt. 9 ter, 10 e 10 ter Norme di tutela del contribuente

Queste due disposizioni riguardano, da un lato la tutela dei dati del contribuente nonché la tutela in caso di errore commesso sulla scorta di indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria. Di fatto, la modifica riguarda il comma 2 dell'art. 10, nella parte in cui viene aggiunta l'ipotesi, limitatamente ai tributi unionali, che non sono dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'Amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale ovvero ad atti delle istituzioni unionali e che hanno indotto legittimi affidamenti nel contribuente, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti. Con l'articolo 10 ter, invece, viene sancito il principio di proporzionalità del procedimento tributario

Artt. 10 quater e 10 quinquies Autotutela obbligatoria e facoltativa

Le due disposizioni regolano queste fattispecie distinte ed introdotte nella legge n. 212 del 2000. Con particolare rilievo all'autotutela di natura "obbligatoria", le ipotesi che sono codificate sono quelle nelle quali, in linea di principio, l'Ufficio non ha la necessità di ricevere una specifica istanza da parte del contribuente.

Artt. 10 sexies, 10 septies, 10 opties, 10 nonies e 11. Prassi emanata dall'Agenzia delle entrate, consulenza giuridica, consultazione semplificata ed interpello

Questa serie di articoli disciplina, in concreto, da un lato le modalità con le quali vengono forniti gli indirizzi interpretativi sulle disposizioni di legge e, dall'altro, regolano il processo di consultazione e confronto tra amministrazione finanziaria e contribuenti. Con riferimento a questo ultimo aspetto, vanno segnalate, in particolare:

- le disposizioni in materia di c.d. consultazione semplificata in relazione alla quale i contribuenti di minori dimensioni avranno a disposizione un canale diverso da quello

dell'interpello laddove sussistano dubbi concreti sulla applicabilità di norme tributarie che li riguardano. A differenza dell'interpello vero e proprio, questa forma di consultazione è gratuita e sarà condizione preliminare per la formulazione di una vera e propria istanza di interpello;

- in relazione all'interpello vero e proprio oltre alla introduzione dell'ipotesi di consultazione semplificata, vi è segnalare la circostanza della introduzione del sistema di pagamento dell'istanza stessa al fine di ottenere la risposta da parte dell'Agenzia delle entrate oltre alla razionalizzazione del termine previsto per la risposta che viene uniformato in 90 giorni

2. Esame delle problematiche di maggiore rilievo

2.1 Contraddittorio preventivo obbligatorio: termine per proporre osservazioni ovvero per chiedere copia degli atti

Nell'ambito della riforma dello Statuto dei diritti del contribuente è del tutto evidente che le disposizioni di cui all'articolo 6 bis in materia di contraddittorio preventivo obbligatorio rappresentino quelle centrali non solo per quanto previsto dalla legge n. 212 del 2000, ma anche in relazione ad altri istituti quali l'accertamento con adesione ovvero ai fini della corretta determinazione delle sanzioni. In questo contesto il termine minimo di 60 giorni concesso al contribuente per proporre le proprie osservazioni (controdeduzioni) ovvero per richiedere copia degli atti del fascicolo, è auspicabile sia da intendere come un termine all'interno del quale sia possibile esercitare entrambe le possibilità previste dalla norma. Si pensi, ad esempio, a quelle situazioni nelle quali al contribuente viene notificato un invito (in generale una potenziale contestazione) che promana dalla contestazione formulata ad altri soggetti. Laddove sussistano dubbi sulla corretta applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 7 della legge n. 212 del 2000 in merito all'allegazione di altro atto ovvero alla evidenziazione del contenuto essenziale dello stesso, considerando che il contraddittorio è una fase preventiva rispetto alla emanazione dell'atto finale, ben potrebbe il contribuente richiedere i documenti che compongono il fascicolo e, sulla scorta degli ulteriori elementi acquisiti, proporre le proprie controdeduzioni. In altri termini, posto che il

legislatore appare aver messo al centro del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuenti il principio del contraddittorio, il principio di reale effettività dello stesso deve concretizzarsi nella piena possibilità di rappresentare, da parte del contribuente, le proprie argomentazioni in

qualunque momento ed entro, naturalmente, il termine finale per lo svolgimento della procedura di contraddittorio. Anche, evidentemente, alla luce di elementi che, in prima battuta, il contribuente potrebbe non conoscere appieno.

2.2. Contraddittorio preventivo obbligatorio: atti esclusi dalla fattispecie

Come noto, il comma 2 del nuovo articolo 6 bis elenca, in termini di principio, quegli atti per i quali non sussiste l'obbligo di svolgimento di un contraddittorio preventivo alla loro emissione ed alla loro notifica. Al fine di dare una concreta applicazione del principio appare non corretto affermare che, ad esempio, tutti gli avvisi di accertamento parziali ex art. 41 bis del DPR n. 600 del 1973 non siano ammessi al contraddittorio di specie. Poiché la ratio del contraddittorio preventivo obbligatorio come anche confermato dal D.Lgs. n. 13/2024 in tema di riforma del procedimento accertativo è rappresentata dal fatto che tale fase possa essere nella più parte dei casi propedeutica ad un accordo in sede di accertamento con adesione, immaginare che la mera identificazione di un accertamento come parziale secondo la rubrica della disposizione normativa (e dunque sostanzialmente automatizzato), non appare per nulla convincente.

In relazione a tale categoria di accertamenti la vera distinzione deve essere effettuata tra quelli di fatto "automatizzati" quali quelli, ad esempio, derivanti dalla mancata dichiarazione di un canone di locazione rispetto a quelli che, pur identificati come parziali necessitano di una ulteriore valutazione. In concreto, è ben noto che la quasi totalità di accertamenti notificati dall'Agenzia delle entrate riporta, nella parte finale, il richiamo all'articolo 41 bis del DPR n. 600/1973 ma questo non significa di certo l'automatica esclusione dal contraddittorio preventivo obbligatorio prodromico alla notifica dell'atto. Va altresì segnalato che già nel 1997, con la circolare n. 235 illustrativa del procedimento di accertamento con adesione, l'Agenzia delle entrate aveva affermato la piena ricomprensione degli avvisi di accertamento parziali nell'ambito della procedura di adesione medesima. Conseguentemente, è da ritenere che solo gli atti connotati da una sorta di automatismo e completamente privi, in prima battuta, di una necessità in merito al trattamento valutativo dei

dati acquisiti, possa essere legittimamente escluso dalla procedura di contraddittorio preventivo obbligatorio.

2.3. Contraddittorio preventivo obbligatorio: proroga dei termini di accertamento

La disposizione normativa di cui all'articolo 6 bis ripropone, ampliandola, una disposizione contenuta nell'abrogato articolo 5 ter del dlgs 218 del 1997 (norma di fatto abrogata). La disposizione prevede che laddove l'invito al contraddittorio preventivo obbligatorio con l'identificazione di una data per lo svolgimento dello stesso riporti una data e detta data sia successiva a quella di decadenza del termine per la notifica dell'avviso di accertamento ovvero se tra il termine identificato come contraddittorio e la predetta decadenza decorrano meno di 120 giorni, il termine di decadenza ai fini della notifica dell'accertamento è automaticamente prorogato di 120 giorni. A ben guardare, analogamente alle disposizioni di cui all'articolo 5 ter, questa regolamentazione è ispirata da una tutela nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che potrà contare, in prossimità dei termini di decadenza, di una proroga automatica nel momento in cui viene notificato un invito al contraddittorio contenente lo schema di atto il cui contenuto minimale, in linea di principio, dovrebbe consentire al contribuente di conoscere la pretesa in itinere. Un problema particolare si pone in relazione al periodo di imposta 2018 ove, per effetto di una interpretazione del tutto discutibile (e che inizia ad essere oggetto di smentita da parte delle Corti di Giustizia), si rende applicabile (almeno per l'Agenzia delle entrate) anche la sospensione dei termini prevista dall'art. 67 del DL n. 18/2020 pari ad 85 giorni, norma che coesisterà, almeno a far data dal 30 aprile 2024, con le disposizioni contenute nell'articolo 6 bis. Cosicché, in determinate situazioni, il termine decadenziale per la notifica di avviso di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria potrebbe essere identificato addirittura nella seconda metà del 2025 a fronte di una disposizione quale quella dell'articolo 43 del DPR n. 600 del 1973 che fissa, come noto, un termine decadenziale al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione e con analoghe disposizioni nell'ambito del DPR n. 633 del 1972. Sarebbe dunque opportuna l'abrogazione delle disposizioni di cui all'art. 67 del DL n. 18 del 2020 in quanto, a regime, l'ordinamento già prevede una sufficiente tutela per l'operato dell'Amministrazione finanziaria.

Va ulteriormente rilevato, alla luce del fatto che l’Agenzia delle entrate parrebbe poter operare pienamente con le disposizioni di cui all’articolo 6 bis della legge n. 212/2000 soltanto, come detto, dal prossimo 30 aprile, che gli atti che vengono notificati in prossimità della decadenza per l’accertamento del periodo di imposta 2017 (con riferimento agli inviti al contraddittorio) non

risulterebbero collocabili in alcuna disposizione. Infatti, dallo scorso 22 gennaio 2024 risulta abrogato l’articolo 5 ter del D.Lgs. n. 218 mentre, sulla scorta delle indicazioni di carattere operativo che sono state fornite, la menzione delle disposizioni di cui all’articolo 6 bis della legge n. 212 del 2000 potrà essere valevole soltanto per gli atti emessi a far data dal 30 aprile 2024. Va segnalato che la disposizione contenuta nell’art. 41 del D.Lgs. n. 13/2024 fa riferimento agli atti emessi dal 30 aprile 2024 in relazione al contenuto dell’articolo 1 del medesimo decreto (articolo nel quale è disciplinata appunto l’abrogazione dell’articolo 5 ter), ed è dunque da intendersi come riferita appunto agli atti che dovranno essere trattati secondo le nuove disposizioni. In altri termini, l’abrogazione delle disposizioni di cui all’articolo 5 ter potrebbe essere dunque considerata in vigore sin dal 22 gennaio 2024.

2.4 Contraddittorio preventivo obbligatorio: coordinamento con altre disposizioni

Andrebbe chiarito il rapporto tra le disposizioni contenute nell’articolo 6 bis della legge n. 212 del 2000 e quanto previsto, ad esempio, con l’articolo 10 bis della stessa legge in materia di abuso del diritto ovvero, ad esempio, con quanto previsto dall’articolo 167, c. 11 del TUIR in materia di CFC. In altri termini ed a titolo esemplificativo, alcune disposizioni di legge già regolano una sorta di obbligo di contraddittorio preventivo antecedente alla notifica di un avviso di accertamento in assenza del quale viene sancita addirittura la nullità dell’atto (come, ad esempio, nel caso dell’abuso del diritto). Il tema è se dunque, in relazione alle disposizioni di legge che fanno riferimento in modo espresso alla decadenza del termine di accertamento ai fini della notifica di un atto ed alla corretta identificazione del termine in questione (cfr. comma 7 dell’articolo 10 bis) con conseguente e specifica regolamentazione “temporale”, le stesse debbano essere comunque considerate come rientranti nell’ambito del più ampio principio recato dall’articolo 6 bis della legge n. 212 del 2000. Si deve ritenere che, in assenza di una specifica modifica normativa in relazione a queste fattispecie

già individuate dal legislatore, non possano operare le disposizioni di cui al nuovo articolo 6 bis con particolare rilievo al termine di decadenza tratteggiato nella norma appena richiamata.

2.6 Abrogazione delle disposizioni di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000

In relazione alla abrogazione, a far data dal 18 gennaio 2024, della norma che permetteva entro i 60 giorni successivi alla notifica di un PVC la presentazione di apposite memorie sul contenuto dell'atto

ed in attesa che spieghi pieno effetto la nuova disposizione normativa di cui al D.Lgs. n. 13/2024, si deve anche in questa ipotesi tenere conto del fatto che le nuove norme in materia di contraddittorio preventivo obbligatorio si avvierebbero, da un punto di vista operativo, soltanto dal prossimo 30 aprile 2024. Ciò premesso, dunque, non può essere certo negata la possibilità che il contribuente possa presentare apposite memorie anche in relazione ad atti che, formalmente, non ricadono nella disciplina di cui all'articolo 6 bis ma che, dal 30 aprile prossimo, potrebbero essere emanati. Si pensi, ad esempio, al contribuente che, a fronte della notifica di un PVC in data 20 marzo 2024, voglia comunque presentare le proprie osservazioni rispetto al contenuto del PVC. Appare di tutta evidenza che, laddove il contribuente decida di non procedere alla definizione agevolata di quel verbale attraverso il ravvedimento operoso, gli elementi dello stesso potranno essere assunti come base per la redazione dello schema di provvedimento rispetto al quale le memorie precedentemente presentate assumono la natura di osservazioni sullo schema d'atto.

2.7 Contraddittorio preventivo obbligatorio: ulteriori fattispecie

Nell'ambito delle disposizioni di cui all'articolo 6 bis della legge n. 212/2000, la norma fa riferimento al comma 1 a tutti gli atti che, in quanto autonomamente impugnabili, devono essere preceduti dal contraddittorio preventivo. Se con riferimento alle tipologie di atti diversi da quelli di accertamento non appare esservi dubbio sul fatto che anche gli atti contenenti solo l'irrogazione di sanzioni (atti diversi da quelli derivanti dalla liquidazione o dal controllo formale della dichiarazione) rientrino nell'ambito di applicazione della norma, qualche perplessità in più sussiste per l'atto di diniego (espreso o tacito) rispetto ad una richiesta di rimborso. Da un punto di vista sostanziale, questa possibilità sarebbe da apprezzare in quanto, evidentemente, potrebbe abbreviare in modo significativo i tempi di recupero delle somme dovute al contribuente ove l'Agenzia delle entrate ritenesse la richiesta in questione come fondata. Nello stesso tempo, questo passaggio ulteriore

mitigherebbe l'impatto negativo derivante, in queste situazioni, dall'abrogazione dell'istituto del reclamo mediazione di cui all'articolo 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992. E' dunque auspicabile che anche le ipotesi in esame possano rientrare nell'ambito di applicazione dell'istituto di cui all'articolo 6 bis della legge n. 212 del 2000.

2.8 Conoscibilità degli atti e loro motivazione

La disposizione contenuta nell'articolo 7 della legge n. 212 del 2000 come modificata dal D.Lgs. n. 219 del 2023 evidenzia importanti enunciazioni di principio in merito al fatto che il contribuente sia posto nelle condizioni di conoscere, da un punto di vista sostanziale, le contestazioni che vengono mosse soprattutto nel caso in cui l'origine delle stesse sia da riferirsi ad atti che interessano soggetti terzi nonché in relazione alla impossibilità di modificare i fatti costitutivi della pretesa successivamente alla emissione dell'atto (tale ultima disposizione appare rafforzare quanto già previsto nel comma 5 bis dell'articolo 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992). Posto che naturalmente l'applicazione di dette disposizioni è da verificare nella piena operatività della riforma, è auspicabile che le stesse rappresentino già un elemento di riferimento nell'ambito della procedura di contraddittorio preventivo in termini di piena conoscibilità degli elementi posti a base di una potenziale rettifica non ancora cristallizzata in un atto impositivo

2.9 Periodo di conservazione di documenti e scritture contabili

Appare auspicabile che la modifica apportata al comma 5 dell'articolo 8 della legge n. 212 del 2000 in relazione alla previsione legata ad un obbligo di conservazione di scritture contabili e documenti in un periodo che non può eccedere i dieci anni, rappresenti in concreto un argine all'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione con la pronuncia a Sezioni Unite n. 8500/2021. Anche in questo caso, ovviamente, la concreta applicazione della norma è demandata al momento dell'azione di controllo da parte dell'Agenzia delle entrate ma la ratio che appare emergere è quella di limitare la possibilità di rettifica in relazione, in particolare, a quelli che possono essere identificati come i c.d. componenti pluriennali. Componenti che spiegano la loro efficacia in più periodi di imposta ma con riferimento ai quali non può essere posto a carico del contribuente un onere probatorio su base documentale che travalichi anche il limite massimo di conservazione previsto dalle disposizioni di natura civilistica.

2.10 Divieto del ne bis in idem

Il principio espresso dal nuovo articolo 9 bis della legge n. 212 del 2000 appare del tutto condivisibile nel momento in cui il principio stesso delinea il “diritto” del contribuente a non essere sottoposto a accertamenti per lo stesso tributo più volte in relazione al medesimo periodo di imposta. Naturalmente, anche alla luce del mantenimento del principio legato alle ipotesi di accertamento

parziale ovvero a quella di accertamento integrativo è ovviamente auspicabile che dette fattispecie non siano utilizzate al fine di “aggirare” il principio recato dal divieto introdotto con la riforma dello Statuto.

2.11 Riforma dell'autotutela

Le due disposizioni introdotte in tema di autotutela rappresentano, in un approccio di funzionamento ideale del sistema, un elemento centrale affinché l'Amministrazione finanziaria spontaneamente o più concretamente su istanza del contribuente proceda all'annullamento degli atti illegittimi od infondati. In questo contesto, la suddivisione delle due fattispecie di autotutela obbligatoria e facoltativa lascia comunque incertezza ed indeterminazione in merito agli eventuali comportamenti che il contribuente può seguire fermo restando che le disposizioni di legge non implicano alcuna sospensione, ad esempio, dei termini per ricorrere avverso un atto. Ad esempio, va tenuto in considerazione che con una contemporanea modifica all'articolo 21 del dlgs n. 546 del 1992 è stata prevista la possibilità di impugnativa del silenzio rifiuto di una autotutela che rientra, però, nella categoria dell'autotutela obbligatoria. In questo contesto, dunque, il contribuente che propone una istanza di autotutela identificata poi dall'Amministrazione finanziaria come facoltativa non potrà in linea di principio impugnare il medesimo “silenzio- rifiuto”.

2.12 Interpello e consultazione semplificata

L'approccio della riforma della legge n. 212 del 2000 introduce una nuova forma di rapporto preventivo tra Amministrazione finanziaria e contribuenti identificata come consultazione semplificata (gratuita) sulla base della quale, nell'ottica del legislatore, non dovrebbero più rendersi necessarie istanze di interpello ex art. 11 della legge n. 212 del 2000 in relazione a fattispecie di larga diffusione. Tale nuovo istituto è destinato esclusivamente ai soggetti di minori dimensioni

compresi i contribuenti “privati” e, in linea di principio, rappresenta un elemento utile al fine di dirimere le problematiche a carattere più marcatamente operativo e/o ricorrente. Posto che la risposta al quesito posto dal contribuente, come sembra di comprendere, è fornita sulla base di un documento già emanato dall’Amministrazione finanziaria (che potrebbe non essere comunque stato reso pubblico), la norma non appare delineare un termine tassativo affinché l’Amministrazione finanziaria fornisca la risposta. Si tratta dunque di una disposizione sicuramente apprezzabile in linea

di principio, ma che necessita di una puntuale attuazione in termini di identificazione delle modalità di proposizione della domanda nonché in termini di identificazione di una “scadenza” per la risposta. Considerando come, per i contribuenti che possono accedere all’istituto in questione, la presentazione di una richiesta attraverso detta modalità costituisce condizione essenziale per poi, eventualmente, presentare una istanza di interpello con le regole, le modalità e gli effetti previsti dall’art. 11 della Legge n. 212/2000

3. D.Lgs. n. 221/2023: sintesi del contenuto

Il decreto legislativo in questione si compone di fatto di un solo articolo destinato ad incidere sulle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 128 del 2015 nella parte relativa al c.d. adempimento collaborativo. Nel prosieguo dell’analisi, sono riportati i passaggi della relazione di accompagnamento al provvedimento normativo di maggiore significatività e riconnessi alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 128 del 2015.

3.1. Modifiche alle disposizioni sui requisiti (art. 4 D.Lgs. n. 128/2015)

Come evidenziato nella relazione di accompagnamento, 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.

3.1.2 Modifiche alla disciplina dei doveri (art. 5 D.Lgs. n. 128/2015)

Nella relazione di accompagnamento si illustra che 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.

3.1.3 Modifiche alla disciplina degli effetti derivanti dal possesso del TCF (art. 6 D.Lgs. n. 128/2015)

a) Comportamenti del contribuente sulla scorta di indicazione fornite dall'Agenzia delle entrate

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**).

b) Contraddittorio specifico prima della notifica di atti

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**).

c) Specifica esimente da sanzioni per i rischi fiscali comunicati

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**).

d) Modalità di riduzione delle sanzioni tributarie

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**). La relazione di accompagnamento al testo del decreto 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.

e) Facoltà di comunicazione dei rischi fiscali dei periodi di imposta precedenti

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**).

f) Non punibilità penale per il reato di infedele dichiarazione

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**).

g) Esonero dalla prestazione di garanzia per i rimborsi IVA

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**).

h) Riduzione dei termini di decadenza ai fini dell'accertamento

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.

i) Irrilevanza delle disposizioni in materia di riduzione dei termini di accertamento

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 specie.

3.1.3 Novità in materia di competenze e procedure (art. 7 D.Lgs. n. 128/2015)

a) Coordinamento tra agenzia delle entrate e GDF per i controlli sui contribuenti in possesso di TCF

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**).

b) Ampliamento della possibilità di ammissione al TCF

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 successivo comma 1 ter precisa che, ai fini della corretta individuazione dei limiti dimensionali necessari per l'ammissione al regime, la valutazione avviene assumendo, quale parametro di riferimento, il valore piu' 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

c) Modalità di accesso al TCF per gruppo di imprese

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).**

d) Rapporto con l’interpello in materia di nuovi investimenti

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).**

e) Aspetti di natura procedimentale

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**).

3.1.4 Regime opzionale di adozione del TCF (art. 7 bis D.Lgs. n. 128/2015)

La parte più innovativa rispetto ai contenuti del D.Lgs. n. 128/2015 appare quella che consente, su base facoltativa, l'accesso al regime del TCF tramite una opzione non revocabile di durata biennale. Anche questi soggetti approcceranno il TCF sulla base delle linee guida di carattere generale adottate in base al provvedimento che dovrà essere emanato. 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.

3.1.5 Entrata in vigore delle modifiche normative

La norma fissa in 90 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto (18 gennaio 2024) il termine per l'adozione dei provvedimenti attuativi occorrenti per dare concreta operatività al nuovo regime.

E' infine previsto che :

- i soggetti già ammessi, o che hanno presentato istanza di adesione al regime, prima della data di entrata in vigore delle novità, non sono 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;
- ai soggetti già ammessi al regime al 18 gennaio 2024 la nuova disciplina si applica a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2024.

4. Analisi delle problematiche di maggiore rilievo

4.1. TCF facoltativo

In generale, le modifiche alla disciplina del c.d. adempimento collaborativo necessitano, per una piena valutazione, dell'adozione dei diversi provvedimenti attuativi enunciati nelle disposizioni di legge modificative del D.Lgs. n. 128 del 2015. Appare però necessario sottolineare come la possibilità di adozione del modello TCF sui rischi fiscali in via facoltativa al momento è da considerarsi come di non piena efficacia in termini, ad esempio, di rapporto tra i costi necessari per la redazione del modello ed i benefici che, al momento, la legge identifica come derivanti dall'adozione del modello stesso. E' dunque auspicabile, con riferimento a detto istituto con particolare rilievo ai soggetti che possono adottare il modello in via opzionale, l'ampliamento delle garanzie di legge connesse all'adempimento in questione.

4.2. Modalità di redazione differenziate del TCF

In linea di principio, la complessità e l'ampio range di informazioni richieste ai fini dell'accesso al regime di adempimento collaborativo richiede uno sforzo preparatorio e di implementazione del documento di rilevante impatto. In questo contesto è dunque auspicabile che i provvedimenti attuativi nell'individuare le linee guida per la redazione del documento in questione, tengano conto delle diverse soglie di rilevanza dei soggetti potenzialmente interessati. Soprattutto, come esaminato, alla luce del fatto che il TCF rappresenta uno strumento da poter adottare in via facoltativa ma le cui indicazioni nonché i relativi contenuti potrebbero rappresentare una soglia di complessità non rilevante per le realtà di minori dimensioni.