

ACCERTAMENTO

Adempimento collaborativo: al via il Codice di condotta e novità in arrivo

di **Guido Doneddu, Sandro Pittini**

OneDay Master

Contraddittorio preventivo e legami con la successiva fase contenziosa

Scopri di più

Il **Codice di Condotta** del regime di **adempimento collaborativo**, reso effettivo con la pubblicazione del D.M. 29.4.2024 in Gazzetta Ufficiale del 7.6.2024, rappresenta un ulteriore passo avanti nel rafforzare il **nuovo rapporto** tra **Fisco e contribuente**.

Tale Codice, previsto dal D.Lgs. 221/2023, è finalizzato a indicare e definire gli impegni che, reciprocamente, dovranno essere **assunti e sottoscritti** dalle parti al momento di **ammissione al regime** di adempimento collaborativo. Gli impegni assunti saranno **vincolanti** a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia delle entrate. In **via transitoria**, per i contribuenti già ammessi al **regime di adempimento collaborativo** all'entrata in vigore del decreto, il Codice di condotta deve essere sottoscritto a partire dal 7.6.2024 e comunque **entro i 120 giorni successivi**, cioè **il prossimo 5.10.2024**.

Il Codice prevede **due diverse sezioni** che confermano sostanzialmente i contenuti dei Provvedimenti dell'Agenzia delle entrate n. 54237 del 14.4.2016 e n. 101573 del 26.5.2017.

La **prima sezione** del Codice prescrive **obblighi precisi in capo all'Agenzia**, a partire dai principi di **collaborazione, correttezza e trasparenza** alla base del rapporto tra fisco e contribuente.

In particolare, è previsto che l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente pianifichi le proprie attività di controllo secondo **criteri di proporzionalità**, impegnandosi a adempiere alle proprie funzioni recando il **minore intralcio possibile** alle attività del contribuente.

Di rilevante interesse per i contribuenti ammessi e quelli che si affacciano oggi al regime di adempimento collaborativo sarà **l'applicazione pratica** del coinvolgimento delle articolazioni territoriali dell'Agenzia delle Entrate prevista al punto 1.7 del Codice di condotta stesso. Compito assegnato all'Agenzia è quello di impostare la programmazione dei propri controlli e **cooperare con le articolazioni territoriali** di cui al Provvedimento n. 74913 del 9.3.2022 (uffici Grandi Contribuenti delle Direzioni Regionali di Lombardia, Lazio, Campania, Emilia-Romagna, Piemonte, Puglia, Sicilia, Toscana e Veneto) e con la **Guardia di Finanza**, al fine di assicurare

uniformità di indirizzo strategico e operativo, nonché evitare duplicazioni e sovrapposizioni di attività ispettive.

Sul fronte delle interlocuzioni, per consentire l'efficacia delle stesse viene confermato l'impegno a favorire un **contesto fiscale di certezza**, fornendo risposte nel minor tempo possibile valutando le richieste pervenute secondo i principi di **oggettività, ragionevolezza e proporzionalità**. Definito anche il compito di comunicare periodicamente al contribuente ammesso al regime i risultati dell'attività di riscontro sull'operatività del **sistema di controllo interno del rischio fiscale** (Tax Control Framework), collaborando fattivamente per l'implementazione degli eventuali **interventi correttivi**.

La **seconda sezione** del Codice di condotta, in maniera del tutto speculare, disciplina i **doveri in capo al contribuente**.

Il contribuente, con la sottoscrizione del Codice di condotta, si impegna, altresì, a promuovere e garantire che le proprie condotte siano improntate alla **trasparenza, onestà, correttezza e rispetto della normativa**, mediante la comunicazione di **standard comportamentali** coerenti con tali principi a tutti i livelli aziendali e a diffondere una **cultura del controllo** nell'intera organizzazione aziendale. Con specifico riferimento agli aspetti di governance, il contribuente si impegna a considerare il **governo degli aspetti fiscali** e la conformità alle norme tributarie come elementi fondanti dei propri **meccanismi di controllo** e sistemi di gestione del rischio. In particolare, il contribuente si impegna a garantire che i propri organi di gestione adottino una **strategia fiscale** che permetta di assicurare che i rischi finanziari, legali e reputazionali associati alla fiscalità, siano del tutto identificati, valutati e gestiti. È ben evidente, pertanto, il ruolo che un'efficace sistema di gestione e controllo del rischio fiscale e della **tax compliance** deve assumere **all'interno dell'organizzazione aziendale**.

Al fine di dimostrare la bassa **propensione al rischio fiscale**, il contribuente si impegna ad applicare la normativa fiscale, assicurando il rispetto delle disposizioni normative, nonché a istituire e mantenere una **procedura per la gestione del rischio** connesso all'attività di interpretazione della disciplina fiscale (**processo interpretativo**), in coerenza ed in applicazione dei principi e delle regole operative fissate nella strategia fiscale.

Sempre nello spirito di un **rapporto trasparente** con le autorità fiscali, il contribuente ammesso al regime dovrà attivare **interlocuzioni costanti e preventive** sui rischi fiscali, cercando di **non disattendere sistematicamente le indicazioni fornite dall'Agenzia** ed evitando di presentare **istanze di interpelli in maniera reiterata**.

Nel frattempo, a distanza di pochi giorni dalla pubblicazione del Codice di Condotta, il Consiglio dei ministri del 20.6.2024 ha approvato, in prima lettura, uno **schema di decreto correttivo** che introduce disposizioni "migliorative" in materia di **regime di adempimento collaborativo**.

Sono, infatti, da accogliere positivamente, le seguenti **principali disposizioni** contenute nel

correttivo per tutti i contribuenti, a prescindere dal possesso o meno dei **requisiti dimensionali per l'ingresso nel regime**:

- **Riformulazione dell'esimente penale** per i rischi fiscali comunicati preventivamente: riformulata l'esimente penale contenuta nell'[articolo 6, comma 4, D.Lgs. 128/2015](#), prevedendo che, fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da **condotte simulatorie o fraudolente** o dipendenti dall'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti, alle violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate, **non si applicano le disposizioni dell'articolo 4, D.Lgs. 74/2000**, per il reato di **dichiarazione infedele** e che le stesse **non costituiscono notizia di reato**, ai sensi dell'[articolo 331 c.p.p.](#)
- Estensione dell'**esimente amministrativa e penale ai periodi d'imposta precedenti**. Estesa l'esimente amministrativa e penale contenuta nell'[articolo 6, comma 3-ter, D.Lgs. 128/2015](#), prevedendo i medesimi benefici applicabili ai periodi d'imposta in adempimento collaborativo anche per i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in **periodi di imposta precedenti** a quello di ingresso al regime **comunicati** improrogabilmente **entro 120 giorni** dalla notifica del provvedimento di ammissione. L'applicazione della esimente è, comunque, subordinata al fatto che il contribuente non abbia avuto **formale conoscenza** di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali **sui rischi comunicati**.
- Riformulazione della **nozione di gruppi di impresa**, ai fini dell'estensione per l'ammissione. Ridefinito [l'articolo 7, comma 1-quater, D.Lgs. 128/2015](#), in **chiave civilistica** rispetto a quella attuale basata sul **perimetro del consolidato fiscale**. In particolare, l'estensione del regime sarà riservata anche ai contribuenti che appartengono a un **gruppo di imprese**, inteso quale insieme delle società, delle imprese e degli enti sottoposti a controllo comune ai sensi dell'[articolo 2359, comma 1, nr. 1\) e 2\), e comma 2, cod. civ.](#), sempre a condizione che almeno **un soggetto del gruppo possieda i requisiti dimensionali** per l'accesso al regime e che il gruppo si sia dotato di un Tax Control Framework certificato.
- Maggiore **copertura sanzionatoria** per il regime opzionale di adozione del TCF. Ampliata la copertura sanzionatoria contenuta nell'[articolo 7-bis, comma 2, D.Lgs. 128/2015](#), per i contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo ma che optano per l'**adozione di Tax Control Framework** certificato dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate. Anche per tali contribuenti, fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, **non si applicano le sanzioni amministrative** e le disposizioni dell'[articolo 4, D.Lgs. 74/2000](#), per il reato di infedele **dichiarazione per le violazioni relative a rischi di natura fiscale** comunicati dal contribuente preventivamente con istanza di interpello, di cui all'[articolo 11, L. 212/2000](#).

In attesa che le modifiche contenute nel Decreto correttivo superino i pareri delle **Commissioni parlamentari** (per tornare al Consiglio dei ministri entro la pausa estiva), si



ricorda che, per rendere pienamente operative le modifiche apportate dal D.Lgs. 221/2023 al regime di adempimento collaborativo, i contribuenti restano ancora **in attesa delle seguenti disposizioni**:

- decreto interministeriale sui **requisiti ed i compiti dei professionisti abilitati al rilascio della certificazione** del Tax Control Framework;
- provvedimento sulle c.d. **Linee guida** per la predisposizione del Tax Control Framework;
- regolamento sulle **procedure di regolarizzazione** della posizione del contribuente;
- protocollo di intesa per definire il **ruolo e il grado di coinvolgimento della Guardia di Finanza**;
- decreto ministeriale sulle modalità di **applicazione del regime opzionale di Tax Control Framework per le imprese minori** che non hanno i requisiti per accedere al regime.