

# Adempimento collaborativo: novità introdotte dal Decreto Legislativo n. 108 del 5 agosto 2024

## Lettera informativa n. 12/2024

### Uffici

#### Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124  
T: +39 02 676441

#### Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131  
T: +39 071 2916378

#### Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131  
T: +39 051 4392711

#### Firenze

Viale Niccolò Machiavelli 29, 50125  
T: +39 055 261961

#### Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121  
T: +39 010 5702225

#### Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122  
T: +39 081 662617

#### Padova

Piazza Salvemini 2, 35131  
T: +39 049 8239611

#### Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124  
T: +39 075 5734518

#### Pescara

P.zza Duca D'Aosta 31, 65121  
T: +39 085 4210479

#### Roma

Via Curtatone 3, 00185  
T: +39 06 809631

#### Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123  
T: +39 011 883166

#### Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138  
T: +39 045 8114111

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il D. Lgs. n. 108 del 5 agosto 2024 (G.U. n. 182 del 5 agosto 2024) che conferma le modifiche riportate nello schema di Decreto Legislativo approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri in data 20 giugno 2024 e definitivamente approvato il 26 luglio 2024 ("Decreto correttivo"): il Decreto Correttivo introduce ulteriori modifiche all'istituto dell'adempimento collaborativo (anche conosciuto come *'cooperative compliance'*), la cui disciplina è dettata dal D.Lgs. n. 128/2015, rispetto a quelle recentemente apportate dal D.Lgs. n. 221/2023.

Tali modifiche, brevemente descritte di seguito, oltre a fornire alcuni chiarimenti rispetto alle previsioni introdotte dal D.Lgs. n. 221/2023, comporteranno un sensibile ampliamento dei benefici previsti dal regime in commento, incentivando così una platea sempre più ampia di contribuenti ad accedere alla cooperative compliance, inclusi i soggetti che non possiedono i requisiti per accedere al regime per assenza dei limiti dimensionali ma che possono optare per il regime opzionale.

### Inapplicabilità del reato di dichiarazione infedele

Il Decreto Correttivo prevede che, fuori dai casi di condotte simulatorie o fraudolente o che comportano l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi inesistenti, alle violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati preventivamente ed esaurientemente all'Agenzia delle entrate (mediante il c.d. interpello abbreviato ovvero attraverso le comunicazioni di rischio, di cui all'art. 5, comma 2, lett. b) del D.Lgs. n. 128/2015), prima della presentazione delle dichiarazioni o prima del decorso delle scadenze fiscali, **non si applicano le disposizioni relative al reato di dichiarazione infedele**, ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, e le stesse **non** sono oggetto di **notizia di reato**, venendo così meno l'obbligo di effettuare la segnalazione alla Procura della Repubblica.

Questa modifica appare estremamente rilevante in quanto supera le restrizioni originariamente poste dal D.Lgs. n. 221/2023, che stabilivano soltanto una causa di non punibilità, limitata peraltro soltanto alle condotte dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ad elementi attivi.

## Estensione della non applicabilità delle disposizioni relative al reato di dichiarazione infedele e della disapplicazione delle sanzioni amministrative alle comunicazioni dei rischi relativi a periodi d'imposta precedenti all'adesione al regime

Il Decreto Correttivo estende le misure premiali previste 'a regime' ai rischi fiscali comunicati relativamente ai periodi precedenti all'adesione al regime. Tali rischi devono essere comunicati in modo esauriente prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento o indagini penali, rappresentando all'Agenzia delle entrate gli elementi minimi dell'interpello abbreviato nonché l'esposizione in modo chiaro e univoco del comportamento adottato dal contribuente. In particolare, viene prevista:

- (i) **l'inapplicabilità del reato di dichiarazione infedele** alle violazioni e che le stesse **non sono oggetto di notizia di reato di dichiarazione infedele**, in presenza dei presupposti visti sopra e
- (ii) **l'integrale disapplicazione delle sanzioni amministrative**, in luogo della riduzione alla metà prevista dal D.lgs. 221/2023.

Tali misure trovano applicazione sia in caso di nuove ammissioni al regime, sia in caso di società già ammesse. Nel primo caso le comunicazioni di rischio devono essere effettuate improrogabilmente entro centoventi giorni dalla notifica del provvedimento di ammissione al regime, mentre per i soggetti già ammessi al regime, le comunicazioni devono essere effettuate entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto Correttivo.

## Accesso al regime per i soggetti appartenenti ai gruppi di imprese

Viene previsto che se almeno un soggetto del gruppo possiede i requisiti dimensionali per accedere all'adempimento collaborativo e il gruppo adotta un Tax Control Framework (di seguito anche '**TCF**') certificato, possono accedere al regime anche le altre società ed enti appartenenti al gruppo di imprese, definito come insieme delle società e degli enti sottoposti a controllo comune ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1) e 2) e comma 2 del Codice civile. Secondo la disciplina precedente, risultava possibile estendere l'applicazione del regime solo ai soggetti appartenenti al consolidato fiscale nazionale. La modifica tiene conto, a nostro avviso, dei possibili contrasti che sarebbero stati sollevati per violazione dei principi europei riguardanti a libertà di stabilimento, poiché la legge attualmente fa riferimento solo al consolidato nazionale.

## Modifiche al regime opzionale di adozione del Tax Control Framework

Il Decreto Correttivo supera le limitazioni ai benefici originariamente previste per i soggetti che aderiscono al regime opzionale, i.e. i soggetti che non possiedono i requisiti per accedere al regime per assenza dei limiti dimensionali. In particolare, per tale categoria di soggetti, trovano applicazione i medesimi benefici visti sopra per i soggetti che accedono al regime ordinario in termini di (i) disapplicazione delle sanzioni amministrative e di (ii) inapplicabilità del reato di dichiarazione infedele. La modifica tiene conto dei possibili contrasti che, in questo caso, sarebbero stati sollevati per violazione del principio di uguaglianza ex art 3. Cost., poiché la mancata applicazione dei medesimi benefici in capo ai soggetti con volume d'affari non congruo ma tenuti anch'essi all'adozione del TCF, non avrebbe potuto trovare una giustificazione.

## Chiarimenti in tema di riduzione dei termini di accertamento

Con il Decreto Correttivo è stato esplicitamente chiarito che le riduzioni previste per i termini di accertamento che si applicano ai contribuenti che adottano un TCF certificato ovvero nel caso in cui al contribuente sia rilasciata la certificazione tributaria di cui all'art. 36 del D.Lgs. n. 241/1997 (riduzioni rispettivamente pari a due e tre anni dei citati termini) non si cumulano con le previsioni di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 127/2015, ai sensi del quale, per i soggetti che documentano le operazioni effettuate mediante fattura elettronica e/o memorizzazione elettronica ed invio telematico dei dati dei corrispettivi giornalieri e, inoltre, garantiscono la tracciabilità dei pagamenti relativi ad operazioni di ammontare superiore a Euro 500, è prevista una riduzione di due anni dei termini di accertamento in relazione ai redditi d'impresa o di lavoro autonomo dichiarati dai soggetti passivi.

## Sanzioni previste in tema di certificazione infedele del TCF da parte del professionista

Il Decreto Correttivo introduce una disposizione che disciplina il regime sanzionatorio previsto in capo al professionista che rilascia una certificazione, rilevata infedele, del Tax Control Framework. Viene inoltre precisato che una certificazione risulta infedele quando:

- viene resa in assenza dei requisiti di indipendenza, onorabilità e professionalità che verranno indicati con successivo regolamento interministeriale;
- non c'è corrispondenza tra i dati contenuti nella certificazione e quelli esibiti dal contribuente;
- il certificatore attesta falsamente di aver eseguito i compiti e gli adempimenti previsti dal su citato regolamento.

In caso di certificazione infedele, l'Agenzia delle Entrate ne tiene conto ai fini dell'ammissione o della permanenza nel regime del soggetto cui la certificazione si riferisce e comunica la condotta del professionista che ha reso la certificazione infedele al Consiglio Nazionale dell'ordine professionale di appartenenza per le valutazioni di competenza.

## Garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte

Il Decreto Correttivo chiarisce che l'esonero, previsto per i contribuenti aderenti al regime, per la prestazione della garanzia richiesta per i rimborsi delle imposte trova applicazione anche ai rimborsi in corso di esecuzione alla data del 18 gennaio 2024, data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 221/2023.

Documento preparato da [Luca Nobile](#),  
[Eufemia Piancazzi](#) e [Gloria Camurri](#)

### Contatti

Studio Associato - Consulenza legale e tributaria

[kpmg.com/it](https://kpmg.com/it)

[kpmg.com/it/socialmedia](https://kpmg.com/it/socialmedia)



Lettera informativa 12/2024

© 2024 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Limited, società di diritto inglese. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi utilizzati su licenza dalle entità indipendenti dell'organizzazione globale KPMG.

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.