

Cooperative compliance, nuova gestione del rischio

Adempimenti

Il Dlgs 221/2023 punta a estendere il rapporto d'imposta partecipato

Comunicazione preventiva: garantita la non punibilità penale e amministrativa

Pagina a cura di

Giulia Isabella Valenzi
Federico Pacelli
Antonio Tomassini

In attesa del codice di condotta, prende forma il rinnovato adempimento collaborativo: il tutoraggio delle Entrate per prevenire i rischi fiscali che ora, grazie al Dlgs 221/2023, è accessibile da società con un fatturato superiore ai 750 milioni (soglia che scenderà a 500 milioni nel 2026).

Oltre all'abbassamento della soglia di accesso per i grandi soggetti, c'è anche la possibilità per le Pmi senza i citati requisiti dimensionali di certificare il proprio sistema di controllo del rischio. Nei prossimi anni si potrebbe arrivare a più di 9mila soggetti candidabili (oggi nel regime sono 110) e a "presidiare" in modo partecipato la maggior parte del gettito delle imprese italiane. Sullo sfondo c'è poi la previsione della delega, volta a introdurre un regime di *cooperative compliance* per le persone fisiche. L'obiettivo è nobile: se non si può intervenire sulla struttura dei tributi per i vincoli di gettito, si punta alla distensione dei rapporti e alla certezza del diritto. Il con-

trollo ex post e il relativo contenzioso dovrebbero rappresentare una *extrema ratio* (il contenzioso è invece in preoccupante aumento, si veda Il Sole 24 Ore del 6 maggio).

Controllo interno

La prevenzione del rischio fiscale si inserisce nei più moderni sistemi di controllo interno. Occorre tendere alla "*compliance* integrata" (si veda l'articolo in pagina), ovvero un modello dove i vari presidi aziendali previsti da normative quali la legge 262/2005 e il Dlgs 231/2001 facciano leva gli uni sugli altri, anche nell'ottica di non "far morire di *compliance*" le aziende.

Nell'ambito del regime, un ruolo cruciale è svolto dal *tax control framework* e dalla matrice dei rischi. Bene il modello standard per quest'ultima, già sostanzialmente pronto, e bene che si vada verso l'individuazione di *best practice*, ma non si dimentichino le peculiarità delle varie aziende. Inoltre, il lavoro di standardizzazione e i passi in avanti sul principio del contraddittorio dovrebbero portare a superare le difficoltà interpretative connesse al distinguo tra rischi significativi e non, che impattano sui vantaggi dell'istituto.

Sanzioni penali e amministrative

Muovendo dalle sanzioni penali, il decreto 221 prevede sì una causa di esclusione della punibilità, ma la limita agli "elementi attivi" e anche ai rischi "comunicati preventivamente" all'Agenzia (post accesso nel regime, non quelli relativi ad annualità pregresse). Resta quindi la scure di un procedimento penale che comunque prende avvio, con tutte le conseguenze negative, anche reputazionali.

Meglio sarebbe stato rimuovere in radice la rilevanza penale delle condotte non fraudolente, senza dover attendere la valutazione del giudice circa la sussistenza della causa di non punibilità. Occorrerebbe poi un coordinamento con il Dlgs 231/2001, per evitare l'avvio di un procedimento per l'ente.

Sul fronte delle sanzioni amministrative, analogamente, è prevista la disapplicazione integrale in relazione a rischi significativi comunicati, e la (sola) riduzione alla metà per i rischi mappati ma non comunicati.

La comunicazione preventiva dei rischi significativi garantisce quindi la non punibilità penale e amministrativa, che invero dovrebbe essere riconosciuta anche ai rischi non significativi indicati e monitorati nella matrice.

Interlocutore unico

Altro aspetto da curare affinando il codice di condotta – oltre al citato contraddittorio, che dev'essere effettivo (l'assenza di una, forse necessaria, *Authority* terza, con una forma di arbitrato per risolvere divergenze di vedute, impone che l'Agenzia prima di prendere qualsiasi decisione inviti il contribuente a puntualizzare le sue ragioni) – è quello della garanzia di un interlocutore unico.

Il coinvolgimento della Guardia di finanza o di altri enti va inteso come un potenziamento del team dedicato su peculiari questioni, non come la creazione di un ulteriore interlocutore. L'adempimento collaborativo, in definitiva, deve puntare ad abbracciare tutte le materie, a parlare con tutti gli altri strumenti di "gestione delle controversie" (Apa, Map, eccetera) e ad estendersi a tutto il gruppo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



I benefici esteri incentivano le strategie fiscali di gruppo

Multinazionali

Sanzioni e controlli ridotti ma i requisiti richiesti variano in base ai Paesi

L'Ocse ha spinto numerosi Paesi a introdurre regimi di *cooperative compliance* per favorire un nuovo rapporto tra contribuenti e autorità fiscali basato sulla collaborazione e la trasparenza reciproca.

La *cooperative compliance* assume diverse forme e denominazioni a livello internazionale, ma il suo obiettivo e le sue caratteristiche rimangono comuni; per questo, per i gruppi multinazionali, è opportuno comprendere lo stato delle legislazioni vigenti all'estero, oggetto di una ricerca di Dla Piper (si veda la scheda).

I requisiti per accedere variano da Paese a Paese, anche se, come risulta dalla ricerca, molti Stati sono flessibili, aprendo le

porte sia alle grandi aziende che alle Pmi. In Italia, così come in Paesi quali Regno Unito, Danimarca e Belgio, l'accesso è riservato alle imprese di grandi dimensioni (l'Italia sta in parte cambiando direzione, grazie all'opzione biennale per le Pmi, che tuttavia andrebbe potenziata). In Paesi come Belgio, Irlanda, Austria, Francia, Croazia e Slovenia, è richiesta, quale ulteriore condizione, che la società non sia incorsa in sanzioni penali e amministrative negli ultimi tre/cinque anni.

Nel Regno Unito, per accedere basta dimostrare l'adozione di un modello di "strategia fiscale"; mentre, nella maggioranza dei casi, come in Italia, oltre alla strategia fiscale occorre anche l'implementazione di un efficace *tax control framework* (Tcf).

Benefici interconnessi

In quasi tutti i Paesi i vantaggi fanno riferimento all'eliminazione/riduzione di sanzioni amministrative e penali e controlli (in alcuni Paesi, come Belgio e Austria, vengono eliminate in radice le sanzioni penali, mentre in Italia, la causa di non punibilità presenta ancora qualche criticità). I vantaggi e il diffondersi di regimi di *cooperative compliance* in tanti Paesi rappresenta un

chiaro incentivo per molte multinazionali presenti in Italia ad estendere il loro Tcf al di là dei confini nazionali.

In tal modo i benefici per i gruppi presenti nel nostro Paese sembrano infatti moltiplicarsi. La gestione dei rischi a livello di gruppo, come testimoniano anche le spinte domestiche all'estensione del regime in Italia anche oltre il consolidato fiscale (attualmente questo è il limite del cosiddetto "trascinamento"), è uno degli obiettivi principe di ogni azienda. Un Tcf ben strutturato riduce l'esposizione a potenziali controversie nelle giurisdizioni dove si opera e standardizza, ottimizzandoli, processi e presidi, oltre ovviamente a migliorare la reputazione aziendale sui mercati internazionali.

Queste le ragioni che consigliano di mettere a punto un Tcf e una strategia fiscale di gruppo con la definizione di un catalogo dei rischi applicabile a livello globale. È poi cruciale che la *cooperative compliance* inizi molto in fretta a dialogare in modo più efficace con i vari strumenti internazionali di gestione delle controversie come le *joint audit*, i Map (*mutual agreement procedure*), gli Apa (*advance price agreement*) e anche quelli che si stanno affacciando nella implementazione dei cosiddetti *Pillar*.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

750 milioni

IL FATTURATO

È il livello al di sopra del quale si è ammessi al regime di adempimento collaborativo in base al decreto legislativo 221/2023, attuativo della

riforma fiscale. Dal 2026 il livello scenderà a 500 milioni di euro. Per i soggetti di minori dimensioni resta la possibilità adottare il *tax control framework*.

La cooperative compliance nei principali Paesi europei

DS6901

DS6901

PAESI BASSI

Requisiti soggettivi:

- fatturato > 40 Mln
- totale attivo > 20 Mln
- dipendenti > 250

Requisiti oggettivi:

- tax control framework
- strategia fiscale
- memorandum d'intesa con l'Autorità fiscale

Vantaggi:

- dialogo periodico e preventivo
- riduzione delle verifiche fiscali

REGNO UNITO

Requisiti soggettivi:

- fatturato > 200 Mln

Requisiti oggettivi:

- strategia fiscale

Vantaggi:

- dialogo periodico e preventivo

SPAGNA

Requisiti soggettivi:

- possibile accesso per tutti i contribuenti tramite istanza

Requisiti oggettivi:

- tax control framework
- strategia fiscale
- memorandum d'intesa con l'Autorità fiscale

Vantaggi:

- dialogo periodico e preventivo con l'Autorità fiscale
- procedura abbreviata di interpello preventivo

IRLANDA

Requisiti soggettivi:

- accesso limitato ai gruppi societari

Requisiti oggettivi:

- tax control framework
- strategia fiscale
- assenza di violazioni con dolo o colpa grave negli ultimi tre anni

Vantaggi:

- dialogo periodico e preventivo
- riduzione delle verifiche fiscali
- procedura abbreviata di interpello

BELGIO

Requisiti soggettivi:

- fatturato > 750 Mln
- totale attivo > 1,5 Mld
- dipendenti > 1.000

Requisiti oggettivi:

- tax control framework
- strategia fiscale
- memorandum di intesa con l'Autorità fiscale
- assenza di violazioni commesse con dolo o colpa grave negli ultimi tre anni

Vantaggi:

- dialogo periodico e preventivo
- riduzione delle verifiche fiscali
- riduzione e/o disapplicazione delle sanzioni amministrative e penali

FRANCIA

Requisiti soggettivi:

- fatturato > 50 Mln
- totale attivo > 43 Mln
- dipendenti > 250

Requisiti oggettivi:

- memorandum d'intesa con l'Autorità fiscale
- assenza di violazioni con dolo o colpa grave negli ultimi tre anni

Vantaggi:

- dialogo periodico e preventivo
- interlocuzioni abbreviate
- riduzione e/o disapplicazione delle sanzioni

AUSTRIA

Requisiti soggettivi:

- fatturato > 40 Mln

Requisiti oggettivi:

- tax control framework
- certificazione rilasciata da un esperto
- assenza di violazioni con dolo o colpa grave negli ultimi cinque anni

Vantaggi:

- dialogo periodico e preventivo
- riduzione delle verifiche fiscali
- riduzione e/o disapplicazione delle sanzioni amministrative e penali