

LA RIFORMA

Il nuovo fisco scommette sulla trasparenza

Pamela Palazzi

La *cooperative compliance* è stata introdotta nel nostro ordinamento tributario dal Dlgs 128 del 2015, il quale ha previsto alcune disposizioni in materia di certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente.

Da ultimo, la *cooperative compliance*, al fine di dare attuazione alla legge 111 del 9 agosto 2023 (la legge delega per la riforma fiscale), è stata potenziata mediante il Dlgs 221 del 30 dicembre 2023, entrato in vigore il 18 gennaio 2024, successivamente modificato dal Dlgs 108 del 5 agosto 2024 (decreto Correttivo).

Il legislatore tributario ha inteso realizzare un cambiamento culturale irreversibile finalizzato «al perseguimento del comune obiettivo della realizzazione di un sistema fiscale più affidabile e moderno nell'ambito del quale l'azione repressiva dell'Amministrazione finanziaria si trasforma in attività preventiva basata su forme di cooperazione rafforzata per i contribuenti dotati di affidabili sistemi di gestione del rischio fiscale».

Il legislatore della delega ha preso atto che la gestione del rischio fiscale assume un ruolo sempre più rilevante nella governance aziendale, in considerazione delle conseguenze patrimoniali e reputazionali delle violazioni tributarie.

La presenza di un sistema di *tax risk management* diventa un tassello chiave nella governance aziendale per i seguenti motivi: tra gli indicatori di sostenibilità, riassunti nell'acronimo Esg (*environmental, social e governance*), rientrano la variabile fiscale e l'approccio nella gestione dei rischi sottesi alla corretta determinazione delle imposte; a seguito dell'aggiornamento del Dlgs 231/2001 (Dl 124/2019, convertito nella legge 157/2019 e Dlgs 75/2020, di attuazione della direttiva (Ue) 2017/1371, nota come direttiva Pif, una parte significativa dei reati tributari, ascrivibili alla frode fiscale, è entrata nel catalogo dei reati presupposto per la responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato.

Dunque, è auspicabile la valorizzazione del modello Tcf su una più ampia scala, predisponendo incentivi

LA SCELTA

La legge delega

La gestione del rischio fiscale diventa centrale nella governance aziendale e cambia il rapporto con l'agenzia delle Entrate

IN SINTESI

DS6901

DS6901

Le linee guida della delega

I principi e criteri direttivi della delega, legge 111/2023 per l'adempimento collaborativo sono i seguenti:

- ➊ accelerare il processo di progressiva riduzione della soglia di accesso dell'istituto, provvedendo a dotare, con progressivo incremento, l'agenzia delle Entrate di adeguate risorse;
- ➋ consentire l'accesso al regime di adempimento collaborativo anche a società, prive dei requisiti di ammissibilità, che appartengono a un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto ha i requisiti di ammissione richiesti, a condizione che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società del gruppo;
- ➌ 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, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria;
- ➍ prevedere la possibilità di gestire in regime di adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi di imposta precedenti all'ammissione al regime;
- ➎ prevedere l'emanazione di un codice di condotta che disciplini i diritti e gli obblighi dell'amministrazione e dei contribuenti;
- ➏ prevedere che l'esclusione dal regime, in caso di violazioni fiscali non gravi, tali da non pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, sia preceduta da un periodo transitorio di osservazione, al termine del quale si determina la fuoriuscita o la permanenza nel regime;

- ➐ potenziare gli effetti premiali connessi all'adesione al regime prevedendo, in particolare: l'ulteriore riduzione, fino all'eventuale esclusione, delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, 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;
- ➑ l'esclusione, ferme restando le disposizioni previste ex articolo 20, comma 1, lettera b delle sanzioni penali tributarie, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo che hanno tenuto comportamenti collaborativi e comunicato preventivamente ed esaurientemente l'esistenza dei relativi rischi fiscali;
- ➒ la riduzione di almeno due anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, del Dpr 600/1973 e dall'articolo 57, comma 1, del Dpr 633/1972, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati, anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, 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.

premiali per le imprese che adottano il modello di controllo interno, a prescindere dall'ingresso al regime di adempimento collaborativo. Il legislatore dell'ultima delega fiscale si è mosso in questa direzione.

Nell'articolo 20, comma 1, lettera a) della legge 111/2023, tra i criteri direttivi per la revisione del regime sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, è stata prevista la possibilità di introdurre una forma di *penalty protection*, con mitigazione graduata fino alla disapplicazione delle sanzioni amministrative e penali, subordinata a due presupposti che devono verificarsi simultaneamente: adozione e utilizzo del Tcf quale sistema di controllo del rischio fiscale e comunicazione preventiva all'Amministrazione finanziaria di un possibile rischio fiscale.

La cooperazione rafforzata

Da una prima disamina dei principi contenuti nella delega fiscale emerge come il legislatore tributario intenda dare ulteriore impulso al regime di adempimento collaborativo percorrendo tre strade. La prima: la semplificazione e la razionalizzazione del procedimento di adesione al regime, attraverso la certificazione del Tcf e il coinvolgimento di soggetti esterni, quali l'Oic.

Quindi si prevede l'estensione del perimetro di applicazione del regime, attraverso l'inclusione delle imprese di minori dimensioni e la possibilità di dar vita a una cooperative compliance del "gruppo" nei casi di adozione di un Tcf unitario a livello di gruppo.

Infine, terzo elemento, si stabilisce l'estensione dei benefici premiali, in particolare attraverso la riduzione – fino alla non applicazione – delle sanzioni amministrative; la non punibilità, a determinate condizioni, per il reato di dichiarazione infedele; l'esonero dalla prestazioni di garanzie per il pagamen-

to dei rimborsi delle imposte sia dirette che indirette; la riduzione dei termini di decadenza per l'attività di accertamento, nei confronti di contribuenti con Tcf certificato.

Come chiarito anche nella relazione illustrativa al decreto 2023, il regime della *cooperative compliance* mira ad aumentare il livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti, attraverso un'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente. Per effetto delle nuove norme, i contribuenti sono incentivati a fornire informazioni spontanee, complete e tempestive e ad assumere comportamenti improntati alla trasparenza e alla collaborazione, a fronte del massimo grado di premialità oggi riconosciuta dall'ordinamento.

L'ambizioso intento del legislatore, attraverso l'implementazione del regime di adempimento collaborativo, è quello di promuovere un cambiamento culturale irreversibile ispirato al raggiungimento del comune obiettivo di realizzare un sistema fiscale più affidabile e moderno, nell'ambito del quale la «tradizionale» funzione repressiva dell'amministrazione finanziaria si trasforma in attività preventiva basata su forme di cooperazione rafforzata per i contribuenti dotati di affidabili sistemi di gestione del rischio fiscale.

I principi

I punti cardine del regime sono l'individuazione di diritti e doveri reciproci, la collaborazione reciproca, la prevenzione della conflittualità, anche attraverso controlli anticipati; la disponibilità di strumenti di certezza preventiva (gli interpellati abbreviati) e di strumenti funzionali alla gestione di dubbi prettamente operativi e/o alla correzione di errori e omissioni (le comunicazioni di rischio); la creazione di un punto unico di contatto; gli effetti premiali connessi all'adozione di una gestione trasparente delle scelte fiscali.

Più in particolare, con l'articolo 17, comma 1, lettera g della legge Delega di riforma fiscale, il Parlamento ha delegato il Governo a realizzare un potenziamento e una semplificazione del regime dell'adempimento collaborativo, al fine di incentivare l'adempimento spontaneo.

La platea si amplia

È possibile suddividere i contribuenti tra coloro che possono accedere al regime dell'adempimento collaborativo di cui agli articoli 3-7 del Dlgs n. 128 del 2015 (di seguito «cooperative compliance») e coloro che possono accedere al regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale di cui articolo 7-bis del Dlgsn. 128 del 2015 (di seguito, «regime opzionale»).

In particolare, al regime della *cooperative compliance* possono accedere solo alcuni soggetti aventi determinati requisiti di carattere dimensionale (con alcune eccezioni) e in tal caso l'ordinamento normativo, in ragione dello stretto confronto che si realizza con l'Amministrazione finanziaria, riconosce per così dire il massimo grado di premialità.

I soggetti che non hanno i requisiti per accedere alla *cooperative compliance* possono, però, accedere al regime opzionale e, in ragione dell'introduzione di un sistema di controllo del rischio fiscale, avere anch'essi delle particolari premialità, essenzialmente sul piano sanzionatorio amministrativo e penal-tributario

Con il decreto legislativo 221/2023, sotto il profilo soggettivo, l'obiettivo dell'allargamento della platea dei contribuenti che possono accedere al regime opzionale di adempimento collaborativo può dirsi sostanzialmente raggiunto.

L'adempimento collaborativo, da regime privilegiato per pochi (attualmente le società aderenti al regime sono po-

co più di 140), è stato trasformato in un regime che potrà interessare tutti i grandi contribuenti (stimati nell'ordine di 9 mila unità) con evidenti effetti positivi sul gettito fiscale.

Il legislatore delegato - tenuto conto del tessuto economico del nostro Paese - ha ridotto la soglia di ingresso al regime.

In particolare, in base all'articolo 7, comma 1-bis, del Dlgs 128/2015 (introdotto dal Dlgs 221/2023), il regime è riservato ai contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi: dal 2024 non inferiore a 750 milioni; dal 2026 non inferiore a 500 milioni; dal 2028 non inferiore a 100 milioni.

I requisiti dimensionali «sono valutati assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più 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» (articolo 7, comma 1-ter).

L'articolo 7, comma 1-quater ha introdotto la possibilità di estendere il regime di adempimento collaborativo al gruppo di imprese.

A tal fine, la disposizione ha stabilito che possono accedere al regime di adempimento collaborativo le (sole) società che appartengono al medesimo consolidato fiscale nazionale, di cui fa parte la società istante, indipendentemente dal volume di affari e ricavi, a condizione che quest'ultima integri i requisiti dimensionali e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società del gruppo, certificato ex articolo 4, comma 1-bis.

Questo intervento ha l'obiettivo di

ampliare le possibilità di accedere al regime per “trascinamento”, riconoscendo quella che è la prassi prevalente nei gruppi, i quali tendono ad adottare un assetto organizzativo coerente per tutte le loro società; sicché, anche il Tcf viene implementato e gestito con un indirizzo univoco e integrato da parte delle varie unità operative e, spesso, gestito da un'unica funzione con responsabilità trasversali.

L'articolo 7, comma 1-quinquies ha, altresì, previsto l'ingresso nel regime, a prescindere dal volume di affari o di ricavi, alle imprese che intendono dare esecuzione alla risposta data dall'agenzia delle Entrate a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti.

Requisiti oggettivi

L'articolo 4 del Dlgs 128/2015 ha stabilito che l'impresa, per entrare nel regime di adempimento collaborativo, deve implementare al suo interno un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (il «Tax control framework», il Tcf) che deve essere efficace e, quindi, consentire all'impresa stessa di disporre di un presidio costante e aggiornato sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali, consentendole di adempiere al meglio ai propri doveri di trasparenza e collaborazione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, di promuovere una cultura aziendale virtuosa, improntata a principi di correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.

L'articolo 4 del Dlgs 128/2015 e il punto 3 del provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016 descrivono i requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale o Tcf.

I soggetti che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo de-

vono essere in possesso, alla data di presentazione della domanda, di un efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno.

A seguito delle novità introdotte dal decreto 221/2023 è oggi previsto l'obbligo di certificazione del sistema di controllo da parte di professionisti indipendenti qualificati. La certificazione ha la funzione di attestare che l'impresa sia dotata di un efficace 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.

Il sistema è efficace quando è in grado di garantire all'impresa un presidio costante sui rischi fiscali.

A tali fini, lo stesso deve presentare (si veda il documento *Ocse 2016 – Building better Tax control framework*) i seguenti requisiti essenziali: strategia fiscale; ruoli e responsabilità; procedure; monitoraggio; adattabilità al contesto interno ed esterno; relazione agli organi di gestione; mappa dei rischi fiscali.

Il Tcf integrato

Con il decreto legislativo 221/2023 la disciplina contenuta nell'articolo 4 è stata riformata dall'articolo 1, lettera a), n. 1 del decreto Cooperative compliance. In particolare, è stato modificato il primo periodo del comma 1 al fine di stabilire espressamente che le imprese che intendono optare per il regime di adempimento collaborativo devono implementare al loro interno «un efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente, inserito nel contesto del sistema di governo azien-

dale e di controllo interno».

L'implementazione di un Tcf, inserito nel sistema di *corporate governance* e integrato con gli altri modelli di controllo interno e di gestione dei rischi (si pensi per esempio al modello 231 o 262), che sia in grado di mappare tutti i rischi fiscali dell'impresa ammessa al regime, compresi quelli derivanti dai principi contabili adottati dai contribuenti, diventa un cardine fondamentale nelle strategie aziendali moderne, soprattutto di fronte alle nuove sfide legate alla responsabilità sociale e alla governance aziendale.

Inoltre, tra i requisiti del Tcf, già previsti nella previgente disciplina, è stata inserita la mappa dei rischi fiscali, affinché l'agenzia delle Entrate abbia la possibilità di avere una visione completa e trasparente della gestione aziendale e di tutti i rischi fiscali ad essa sottesi. A tal fine, l'articolo 1, lettera a), n. 1 ha introdotto una lettera, c-bis, al secondo periodo del comma 1 del richiamato articolo 4.

La certificazione

L'articolo 1, lettera a), n. 2 del decreto Cooperative compliance ha aggiunto tre commi da 1-bis a 1-quater al citato articolo 4, volti a introdurre e disciplinare la certificazione del sistema di gestione e controllo del rischio fiscale per le imprese che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo.

La certificazione del Tcf è un requisito di accesso necessario per i soggetti non ancora ammessi al regime (o che non abbiano presentato l'istanza di adesione prima del 18 gennaio 2024) al fine soprattutto di alleggerire il compito dell'Agenzia per quanto riguarda la verifica della costruzione di un efficace sistema di controllo interno dei rischi fiscali, fermi restando i poteri di controllo dell'Agenzia stessa sul Tcf.

Dunque, la certificazione funge da "garanzia" dell'efficacia e dell'affidabi-

lità del Tcf, quale presidio costante sui processi aziendali e sui rischi fiscali e, in questa prospettiva, assume rilevanza ai fini della semplificazione della procedura di accesso al regime.

Il comma 1-bis dell'articolo 4 ha stabilito che il Tcf deve essere certificato, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, da parte di professionisti, connotati da un requisito di indipendenza verso il soggetto certificato, iscritti all'Albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili.

Questa disposizione deve essere valutata positivamente sia perché attribuisce maggiore solidità al Tcf in qualità di requisito oggettivo di ingresso nel regime sia perché prevede la compenetrazione tra la componente contabile e quella fiscale quale indice idoneo a rivelare rischi di operare in violazione o in aggiramento della normativa tributaria, consentendo alle imprese di raffinare le proprie politiche di analisi e gestione del rischio fiscale.

Dal punto di vista del contribuente, andranno attentamente valutati i benefici e le risorse economiche e di personale assorbite da progetti pervasivi come la costruzione, il funzionamento e il mantenimento del Tcf.

Attraverso la previsione delle linee guida da parte dell'Agenzia per la predisposizione del Tcf e la sua certificazione ad opera di professionisti abilitati.

Il legislatore delegato ha voluto dettare le "regole del gioco" in modo puntuale e preciso. Potrebbe trattarsi di un vero e proprio tentativo di "standardizzazione" del modello di gestione del rischio fiscale al quale le imprese devono ispirarsi per implementare il Tcf.

Dunque, il modello proposto potrebbe essere paragonato a un vestito da grandi magazzini piuttosto che a un abito sartoriale, cucito – come dovrebbe essere – sulla realtà aziendale al fine di coglierne le specifiche esigenze.