

COMPLIANCE FISCALE : UNA OPPORTUNITÀ ANCHE PER I CONTRIBUENTI «SOTTO SOGLIA»

24 gennaio 2024

Franco Fondi
STUDIO FONDI

Disposizioni in materia di adempimento collaborativo (D.Lgs. 30/12/23 n. 221)

Nella G.U. del 03 gennaio 2024 è stato pubblicato il D. Lgs 30 dicembre 2023, n. 221:
Disposizioni in materia di adempimento collaborativo

Il decreto entra in vigore il quindicesimo giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.

Il Dlgs dà attuazione a quanto previsto dall'articolo 17, comma 1, lettera g) , numero 1), dalla legge delega per la revisione del sistema tributario (L. 09/08/2023 n. 111), recante i principi e criteri direttivi per il potenziamento del regime di adempimento collaborativo introdotto dal D.lgs 05/08/2015 n.128

Disposizioni in materia di adempimento collaborativo (D.Lgs. 30/12/23 n. 221)

Le nuove disposizioni intervengono sulla normativa già esistente (Dlgs 128/2015) introducendo alcune novità, tra cui:

- abbassamento della soglia di ingresso alla procedura ai contribuenti che hanno un volume di affari o di ricavi non inferiore a 750 milioni di euro (sinora 1.000 milioni di euro) dal 2024 e progressiva riduzione della soglia a 500 milioni dal 2026 e a 100 milioni dal 2028
- possibilità di estendere il regime anche ai contribuenti, anche se «sotto soglia», che appartengono al medesimo consolidato fiscale nazionale a condizione che almeno un soggetto aderente alla tassazione di gruppo possieda i requisiti dimensionali e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, certificato
- possibilità di accedere all'adempimento collaborativo, a prescindere dal volume d'affari ma nel rispetto degli altri requisiti, ai contribuenti che abbiano dato esecuzione alla risposta all'interpello nuovi investimenti ex Art.2 D.Lgs 147/2015

Disposizioni in materia di adempimento collaborativo (D.Lgs. 30/12/23 n. 221)

Le nuove disposizioni intervengono sulla normativa già esistente (Dlgs 128/2015) introducendo alcune novità, tra cui:

- obbligo di certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (*TCF-Tax Control Framework*) anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, da parte di professionisti indipendenti già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili
- non applicazione delle sanzioni amministrative al contribuente che aderisce al regime e che, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali e comunica all'Agenzia delle entrate in modo tempestivo ed esauriente, mediante interpello i rischi fiscali
- riduzione della metà delle sanzioni amministrative e comunque in misura non superiore al minimo edittale in relazione a una condotta riconducibile a un rischio fiscale non significativo (*) compreso nella mappa dei rischi e sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento

(*) per la definizione di «rischio significativo» cfr Provv. AdE 26.05.2017

Disposizioni in materia di adempimento collaborativo (D.Lgs. 30/12/23 n. 221)

- riduzione dei termini di decadenza per l'azione di accertamento di 2 anni (+ 1 anno nel caso di visto pesante); tale obbligo non riguarda i soggetti già ammessi o che hanno già presentato domanda di ammissione per i quali la riduzione dei termini di decadenza si applica dal 1° gennaio 2024
- possibilità di comunicare i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, sempreché la loro comunicazione sia effettuata in modo esauriente, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati
- in relazione alle comunicazioni effettuate entro centoventi giorni dalla notifica del provvedimento di ammissione al regime, le sanzioni amministrative sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale

Disposizioni in materia di adempimento collaborativo (D.Lgs. 30/12/23 n. 221)

Del tutto innovativa è l'introduzione nel D.Lgs 128/2015 del nuovo Art.7 bis che prevede la possibilità per i contribuenti che non possiedono i requisiti dimensionali per aderire al regime ordinario di optare comunque per l'adozione del TCF (Tax Control Framework) in base a quanto dispone l'articolo 4 del Dlgs 128/2015, al fine di beneficiare, a determinate condizioni, di un regime premiale in termini sanzionatori.

Disposizioni in materia di adempimento collaborativo per i contribuenti «sotto soglia»

Il nuovo Art. 7 bis del D.Lgs 128/2015 prevede un «*Regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale*» per i contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo.

L'opzione prevede l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (TCF - Tax Control Framework), in base a quanto previsto dalle disposizioni per l'adempimento collaborativo dei soggetti di maggiori dimensioni (rinvio all'Art.4 del D.Lgs 128/2015), dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate.

L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta in cui è esercitata, ha una durata di due periodi d'imposta ed è irrevocabile.

Al termine del predetto periodo, l'opzione si intende tacitamente rinnovata per altri due periodi d'imposta, salvo espressa revoca.

TCF

come deve essere?

In virtù del rinvio all'Art.4 del D.Lgs 128/2015 il sistema deve assicurare:

- a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
- b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
- c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive;
- c-bis) una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali (*)

Il sistema deve essere certificato, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, da parte di professionisti indipendenti già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili (*)

(*) requisito aggiunto dal D.Lgs 221/2023

TCF

come deve essere ?

Con regolamento, da adottarsi con Decreto ministeriale/interministeriale, sono disciplinati, i requisiti dei professionisti abilitati al rilascio della certificazione nonché i loro compiti e adempimenti, prevedendo che, possano avvalersi dei consulenti del lavoro per le materie di loro competenza.

Le linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e del suo aggiornamento sono indicate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, anche con riferimento al periodico adeguamento della certificazione.

Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale prevede, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate

Regime premiale per i contribuenti «sotto soglia» che adottano il TCF

In caso di esercizio dell'opzione:

- a) le sanzioni amministrative sono ridotte a un terzo e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello di cui all'articolo 11 della L.212/2000, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali;
- b) la rappresentazione preventiva e circostanziata all'Agenzia delle entrate del caso concreto in relazione al quale l'interpellante ravvisa rischi fiscali, mediante la presentazione di un'istanza di interpello di cui all'articolo 11 della L.212/2000, configura una causa di non punibilità per il reato di cui all'articolo 4 del D.Lgs. 74 /2000 (infedele dichiarazione), per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi.

A differenza di quanto previsto per il regime «ordinario» di adempimento collaborativo non è prevista alcuna riduzione dei termini di decadenza dell'azione di accertamento

Regime premiale per i contribuenti «sotto soglia» che adottano il TCF

Per beneficiare del regime premiale previsto dall'opzione, occorre:

- avere predisposto un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (*TCF - Tax Control Framework*),
- avere preventivamente comunicato i rischi di natura fiscale attraverso presentazione di un interpello di cui all'articolo 11 della L.212/2000.

Si tratta del c.d. «*interpello abbreviato*» previsto dall'Art.6 del D.Lgs 128/2015 in base al quale L'Agenzia delle entrate:

- entro 15 giorni dal ricevimento, verifica e conferma l'idoneità della domanda presentata, nonché la sufficienza e l'adeguatezza della documentazione prodotta con la domanda
- il termine per la risposta all'interpello è in ogni caso di 45 giorni, dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta

Disposizioni in materia di adempimento collaborativo per i contribuenti «sotto soglia»

La presentazione dell'istanza di interpello è in ogni caso subordinata al versamento di un contributo, destinato a finanziare iniziative per implementare la formazione del personale delle agenzie fiscali, la cui misura e le cui modalità di corresponsione sono individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza («nuovo» Art.11,c.3 del 27 luglio 2000, n. 212)

TCF

Aspetti da considerare

La conformità fiscale si esplicita nella conformità di tutta l'attività del contribuente alle norme fiscali e quindi non solo ai fini della determinazione e liquidazione delle imposte proprie ma anche, ad esempio, nella esecuzione degli adempimenti connessi al suo ruolo di sostituto d'imposta.

Nell'attività di controllo dovranno essere tenuti presenti, tra l'altro, i seguenti punti:

- analisi delle procedure aziendali volta a evitare che la non adeguatezza di un processo possa determinare la violazione o l'elusione delle norme fiscali;
- inquadramento dei rischi fiscali e possibile loro evoluzione nel contesto normativo;
- impatti del rischio fiscale sugli aspetti organizzativi e gestionali dell'intermediario;
- analisi volte a evitare che situazioni di abuso del diritto esponano il contribuente a rischi sanzionatori e reputazionali;
- Nel caso degli intermediari finanziari (banche, SIM, SGR, fiduciarie) controllo sulle operazioni effettuate dalla clientela, per evitare che eventuali operazioni fiscalmente irregolari possono coinvolgere l'intermediario.

Regime premiale del TCF: che alternative?

Confronto con altre misure premiali previste nell'ambito degli istituti deflattivi del contenzioso:

- Ravvedimento operoso (Art.13 Dlgs 472/1997): riduzione sanzioni in misura variabile tra 1/10 e 1/5 del minimo edittale
- Accertamento con Adesione (Art.2 D.Lgs. N. 218/97): riduzione delle sanzioni a un 1/3 del minimo edittale
- Definizione agevolata/acquiescenza (artt. 16 del D.Lgs. n. 472/97): riduzione delle sanzioni a 1/3 delle sanzioni irrogate e comunque non inferiore a 1/3 del minimo edittale
- conciliazione giudiziale (artt. 48-48-ter del D.Lgs. n. 546/92): riduzione delle sanzioni al 40% del minimo edittale (in primo grado), al 50% del minimo (in secondo grado), al 60% in Cassazione(*)

(*) così modificato dall'art. 1, comma 1, lett. z), D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, a decorrere dal 4 gennaio 2024

Da verificare caso per caso la copertura penale (Artt.13 e 13 bis D.lgs 74/2000)

TCF: perché farlo?

Come per i soggetti rientranti nella cooperative compliance «ordinaria», il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (Tax Control Framework), deve essere «inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno» (cfr. Art.4 del D.Lgs 128/2015); l'onerosità della predisposizione e manutenzione del TCF è probabilmente inferiore per quei contribuenti (come gli intermediari finanziari) già lo hanno in forza di altre disposizioni normative e regolamentari.

Esistono in particolare aspetti di collegamento/sinergia:

- con le disposizioni in materia di responsabilità amministrativa degli enti (art. 25-quinquiesdecies, c. 1, del D. Lgs. n. 231/2001 relativo ai Reati tributari)
- con la documentazione idonea ai fini dei prezzi di trasferimento, se applicabile e predisposta (Art.1,c.6 D.Lgs. 471/1997)
- con gli obblighi di comunicazione previsti dalle disposizioni di attuazione della direttiva DAC 6 (Art.3 D.Lgs 100/2020) se applicabili (*meccanismi transfrontalieri di pianificazione aggressiva*)
- con le disposizioni in materia di “dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari” (Art. 14 L.262/2005 e Art 154- bis TUF)

TCF e normativa regolamentare per le Banche

La Banca d'Italia con il 15° aggiornamento della circolare n. 263 del 27 dicembre 2006, aveva introdotto la necessità di un presidio del rischio di non conformità alle normative di natura fiscale.

Secondo tale documento il presidio del rischio fiscale deve prevedere almeno:

- la definizione di procedure volte a prevenire violazioni o elusioni di tale normativa e ad attenuare i rischi connessi a situazioni che potrebbero integrare fattispecie di abuso del diritto, in modo da minimizzare le conseguenze sia sanzionatorie, sia reputazionali derivanti dalla non corretta applicazione della normativa fiscale»;
- la verifica dell'adeguatezza di tali procedure e della loro idoneità a realizzare effettivamente l'obiettivo di prevenire il rischio di non conformità.