

ISTITUTI DEFLATTIVI

Tax control framework: caratteristiche e novità (parte I)di **Gian Luca Nieddu, Matteo P. Marabelli**

Seminario di specializzazione

**Risk assessment & management:
strategie e strumenti per la gestione dei rischi**

Scopri di più

Il presente contributo analizza l'evoluzione del rapporto tra **contribuenti e Amministrazione finanziaria**, evidenziando il passaggio da un **modello tradizionale** di controllo *ex post*, definito "*basic relationship*", ad un paradigma innovativo di **cooperazione rafforzata**, noto come **regime di adempimento collaborativo**. Introdotto in Italia con il D.Lgs. 128/2015, questo **regime opzionale** si configura come uno strumento avanzato di *risk management* fiscale, finalizzato alla **gestione preventiva dei rischi** attraverso il dialogo costante tra imprese e Agenzia delle entrate e richiede - quale requisito essenziale - l'implementazione di un *Tax Control Framework* (TCF), ovvero un **sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali**. Il TCF emerge, non solo come pilastro del regime di adempimento collaborativo, ma anche come **strumento trasversale** di *governance* aziendale, capace di rafforzare la *compliance* fiscale, **prevenire sanzioni e agevolare la trasparenza** nei rapporti con le autorità fiscali.

Secondo lo schema tradizionale del **rapporto tra contribuenti e fisco**, l'Amministrazione finanziaria è chiamata a vigilare *ex post* sul **corretto adempimento spontaneo** degli obblighi tributari (c.d. *tax compliance*): la dottrina internazionale definisce questo tipo di relazione "*basic relationship*".

Tale rapporto rappresenta il **paradigma tradizionale** e più comunemente conosciuto, ma non è l'unico rapporto possibile tra Amministrazione finanziaria e contribuenti. In proposito, nel 2013, il Forum OCSE sull'amministrazione fiscale ha pubblicato un rapporto sull'implementazione di un **nuovo modello di cooperazione**, basato sulla fiducia reciproca e caratterizzato da una cooperazione rafforzata ("*enhanced relationship*"): "*Co-operative Compliance: A Framework - From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*".

Successivamente, in linea con lo sviluppo di un tale approccio a livello internazionale, il D.Lgs. 128/2015 ha introdotto, nell'ordinamento italiano, un **regime opzionale** fondato su questa diversa concezione del rapporto tra fisco e contribuente che ha preso dunque il nome di "**regime dell'adempimento collaborativo**", il quale - nella sostanza - è un regime opzionale di **cooperative compliance**. Questo regime si basa su uno scambio reciproco: da un lato, il contribuente mette a disposizione della Amministrazione finanziaria un quadro informativo

idoneo **all'identificazione dei rischi fiscali** connessi alla propria attività e, dall'altro, l'Amministrazione finanziaria, cooperando con il contribuente, garantisce più certezza in merito al **trattamento tributario cui sottoporre le operazioni** che la società ha intenzione di porre in essere e le **misure premiali** derivanti da tale rapporto di collaborazione. A questo proposito, si segnala che la definizione dei doveri dell'Agenzia e del contribuente, le modalità di svolgimento della procedura, le cause di esclusione e le competenze degli Uffici per i controlli e le attività relative al regime, sono disciplinate con il **provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 101573/2017**.

Questo regime opzionale è, quindi, annoverabile tra quegli **strumenti finalizzati alla gestione del rischio fiscale** (o, per meglio dire, dei *rischi fiscali*, vista la molteplicità delle disposizioni tributarie applicabili alle attività imprenditoriali) e rappresenta un vero e proprio strumento di **risk management**. Gli effetti premiali per i contribuenti che vi aderiscono sono disciplinati nel contesto dell'[articolo 6, D.Lgs. 128/2015](#), e di seguito meglio illustrati:

- **interlocuzione costante**: la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle entrate ad una comune valutazione delle **situazioni suscettibili di generare rischi fiscali** prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di **interlocuzione costante** e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo;
- **interpello preventivo abbreviato**: una procedura abbreviata di interpello preventivo nell'ambito della quale l'Agenzia delle entrate si impegna a **rispondere ai quesiti delle imprese entro 45 giorni decorrenti dal ricevimento dell'istanza** o della eventuale documentazione integrativa richiesta. È, inoltre, prevista la possibilità di una **interlocuzione preventiva** in caso di notifica di una risposta sfavorevole al contribuente: i.e., l'Agenzia delle entrate, prima di notificare una risposta sfavorevole ad un'istanza di interpello, **invita il contribuente a un contraddittorio per illustrargli la propria posizione**;
- **agevolazioni sul regime sanzionatorio**: ai contribuenti che comunicano – tramite la procedura di interpello o la specifica comunicazione di rischio di cui [all'articolo 5, comma 2, lett. b\), D.Lgs. 128/2015](#) – i rischi fiscali in modo **tempestivo ed esauriente** prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o del decorso delle relative scadenze fiscali, nel caso in cui il loro comportamento **sia esattamente corrispondente a quello rappresentato, non si applicano sanzioni amministrative**. Le sanzioni amministrative sono, invece, **ridotte della metà** (e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale), qualora il contribuente adotti una **condotta riconducibile a un rischio fiscale "non significativo"** ricompreso nella mappa dei rischi. In questi casi la riscossione è sospesa fino alla definitività dell'accertamento. Il contribuente può comunicare i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi d'imposta prima dell'adesione ed entro 120 giorni dalla notifica del provvedimento di ammissione al regime: se la comunicazione è effettuata **prima della formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche** o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati, **le sanzioni sono ridotte della metà** e non possono essere applicate in misura superiore al minimo

editto;

- **causa di non punibilità per il reato di dichiarazione infedele** ([articolo 4, D.Lgs. 74/2000](#)): è prevista la non punibilità per il **reato di dichiarazione infedele rispetto alle condotte dipendenti da rischi di natura fiscale** relativi ad elementi attivi comunicati (tramite interpello o apposita comunicazione di rischio) in modo tempestivo ed esauriente prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o del decorso delle relative scadenze fiscali;
- **esonero dalle garanzie**: è altresì previsto **l'esonero dall'obbligo di presentazione di garanzie** in relazione ai rimborsi delle imposte dirette ed indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime, estesa anche ai rimborsi presentati dai rappresentanti di gruppi Iva aderenti al regime;
- **termini per l'accertamento**: inoltre, è disposta la riduzione dei **termini di decadenza per l'attività di accertamento di due anni** per i periodi di imposta ai quali si applica il regime. Per i periodi di imposta ai quali si applica il regime i termini di decadenza di cui all'[articolo 43, comma 1, D.P.R. 600/1973](#), [articolo 57, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) e [articolo 20, D.Lgs. 472/1997](#), sono **ridotti di un ulteriore anno** se al contribuente è rilasciata la **certificazione tributaria** di cui all'[articolo 36, D.Lgs. 241/1997](#), in cui viene attestata la **corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali**, nonché l'esecuzione degli adempimenti, dei controlli e delle attività indicati annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Emerge, quindi, in tutta evidenza, come il regime in parola consenta di coniugare la spinta proattiva di un evoluto strumento di *risk management* con un altrettanto **apprezzabile contenimento dei rischi fiscali**, sia per quanto concerne le sanzioni amministrative, sia in merito alle sanzioni di natura penale.

Tipologie di regimi e requisiti soggettivi per l'accesso

Ma chi può accedere al regime di *cooperative compliance*? In primo luogo, si deve da subito sottolineare come, a seguito della riforma di cui al D.Lgs. 221/2023, attualmente **vi sono due regimi** mediante i quali accedere all'adempimento collaborativo: il regime ordinario ed il regime opzionale.

Il **regime ordinario** – che prevede tutte le premialità in precedenza illustrate – è riservato ai contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi:

- **non inferiore a 750 milioni di euro** a decorrere dal 2024,
- **non inferiore a 500 milioni di euro** a decorrere dal 2026, e
- **non inferiore a 100 milioni di euro** a decorrere dal 2028.

I requisiti dimensionali vengono 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 Iva** relativa **all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori**.

Inoltre, possono accedere contribuenti che appartengono al medesimo **consolidato fiscale nazionale**, di cui all'articolo 117, Tuir, a condizione che almeno un soggetto aderente alla tassazione di gruppo possieda i sopra riportati requisiti dimensionali e che **il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale**, certificato ai sensi dell'[articolo 4, comma 1-bis, D.Lgs. 128/2015](#). **Possono anche accedere:**

1. i contribuenti che danno esecuzione alla **risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti**, di cui all'[articolo 2, D.Lgs. 147/2015](#), **indipendentemente dall'ammontare del volume d'affari o dei ricavi**, al ricorrere degli altri requisiti previsti dal D.Lgs. 128/2015;
2. i contribuenti che appartengono al medesimo consolidato fiscale nazionale di cui all'[articolo 117, Tuir](#), a condizione che almeno un soggetto aderente alla tassazione di gruppo possieda i sopra riportati requisiti dimensionali e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, certificato ai sensi dell'articolo 4, comma 1-bis del D.Lgs. 128/2015;
3. i **contribuenti facenti parte di un Gruppo Iva** costituito ai sensi dell'[articolo 70-quater, D.P.R. 633/1972](#) e che intendano esercitare la facoltà di cui, al comma 6-bis, del successivo [articolo 70-duodecies, D.P.R. 633/1972](#);
4. i **soggetti residenti e non residenti** (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo.

Con il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 17.12.2024 è stato adeguato il **modello di "Adesione al regime di adempimento collaborativo"**, per recepire le modifiche intervenute con l'emanazione del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 6.12.2024 attuativo delle disposizioni contenute nel D.Lgs. 128/2015, come modificato dal D.Lgs. 221/2023. Nel nuovo modello **sono stati adeguati i campi relativi ai requisiti soggettivi e oggettivi** di ingresso nel regime.

L'opzione:

- ha effetto **dall'inizio del periodo di imposta** in cui è esercitata,
- ha una durata di **2 periodi d'imposta**, e
- **è irrevocabile**.

Al termine del predetto periodo, **l'opzione si intende tacitamente rinnovata per altri 2 periodi d'imposta, salvo espressa revoca** da esercitare secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

I contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime ordinario possono optare, invece, per il **regime opzionale**, di cui all'[articolo 7-bis, D.Lgs. 128/2015](#), per il quale **non è previsto alcun specifico requisito di ammissione**.

E, dunque, **in caso di adesione** al regime opzionale:

- le **sanzioni amministrative sono ridotte ad 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, L. 212/2000](#), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali;
- la **rappresentazione preventiva** è 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, L. 212/2000](#), configura una **causa di non punibilità per il reato di dichiarazione infedele** di cui all'[articolo 4, D.Lgs. 74/2000](#), per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ad elementi attivi.

Il regime opzionale:

- ha effetto **dall'inizio del periodo di imposta** in cui è esercitato;
- ha una **durata di 2 periodi d'imposta** ed;
- è **irrevocabile**.

Al termine del predetto periodo, **l'opzione si intende tacitamente rinnovata per altri 2 periodi d'imposta, salvo espressa revoca** da esercitare secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.