

DAC 6: un modello organizzativo negli studi professionali per essere «compliant»; eventuali interazioni con il *Tax Control Framework* ed i modelli organizzativi 231.

Prof. Dott. Bruno Ferroni

Brescia, 15 ottobre 2021



Titolarità obbligo di comunicazione - Who has to report

La DAC6 richiede che gli intermediari e i contribuenti comunichino tempestivamente, all'Amministrazione finanziaria dello Stato Membro di residenza fiscale, di stabilimento o in cui operano, i «meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica» («Reportable Cross Border Arrangement» – «RCBA»), laddove siano soddisfatte determinate condizioni.

[cfr. Dir. 2018/822 del 25/10/2018 – D.Lgs. 100 del 30/07/2020 – DM 17/11/2020 – Provvedimento Dir. Agenzia Entrate del 26/11/2020 e Circolare 2/E del 10/02/2021]



L'art. 12 del Decreto Legislativo n. 100/2020 prevede che, nel caso di **violazione degli obblighi di comunicazione**, trovino applicazione le sanzioni di cui all'art. 10, comma 1 («Violazione degli obblighi degli operatori finanziari») del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, modulate a seconda della gravità della condotta.

Nello specifico, la sanzione amministrativa base da euro 2.000 ad euro 21.000 sarà applicata nelle seguenti misure:

- aumentata del 50%, in caso di omessa comunicazione;
- ridotta della metà, in caso di comunicazione inesatta o incompleta.

Non sono espressamente richiamate le sanzioni accessorie (es. la sospensione o l'interdizione dall'esercizio della professione).

«Il quadro sanzionatorio è allineato a quanto già ordinariamente previsto per le violazioni degli obblighi di comunicazione da parte degli operatori finanziari (es. Comunicazioni all'anagrafe tributaria, comunicazione di dati della clientela, comunicazioni delle informazioni sui conti finanziari previste dalla DAC2/CRS e dall'IGA/FATCA)» Relazione Illustrativa al D.Lgs. 100/2020.
[cfr. Dir. 2014/107 – Common Reporting Standards – Accordo Intergovernativo ITA – USA del 10/01/2014 su Foreign Account Tax Act]

Professionista e Antiriciclaggio

Al fine di prevenire e impedire la realizzazione di operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo, il D.Lgs. 231/2007 si fonda sulla collaborazione attiva tra i soggetti obbligati: il coinvolgimento collaborativo dei professionisti con la pubblica autorità in ambiti di rilevanza generale, come la lotta internazionale all'antiriciclaggio, ha determinato ad una sempre maggiore «pubblicizzazione» della professione a cui corrisponde una compressione del «segreto professionale».



La cd. IV direttiva antiriciclaggio (Dir. UE 2015/849) richiede che i professionisti legali debbano essere soggetti alla normativa in tema di comunicazioni, anche quando prestano consulenza fiscale, al fine di presidiare la fiducia nel sistema finanziario. Tuttavia, dovrebbe sussistere l'esenzione da qualsiasi obbligo di comunicare le informazioni ottenute prima, dopo e durante procedimenti giudiziari. Il D.Lgs. 90/2017 richiede l'identificazione e l'adeguata verifica della clientela tramite una due diligence finanziaria complessa basata sulla valutazione del rischio di profilo soggettivo e oggettivo (ad es. la ragionevolezza della operazione).

DAC 6 – la complessa matrice degli elementi distintivi

Criterio del Vantaggio Principale <i>richiesto</i>			Criterio del Vantaggio Principale <i>non richiesto</i>		
A – 1, 2, 3	B – 1, 2, 3	C – 1bi, 1c, 1d	C – 1a, 1bii, 2, 3, 4	D – 1, 2	E – 1, 2, 3
Elementi distintivi generici	Elementi distintivi specifici	Elementi distintivi specifici - operazioni transfrontaliere	Elementi distintivi specifici - operazioni transfrontaliere	Elementi distintivi specifici - scambio autom. info e titolare effettivo	Elementi distintivi specifici – prezzi di trasferimento
Condizione di riservatezza Non comunicazione delle modalità con cui la transazione potrebbe garantire un vantaggio fiscale	Acquisizione di società in perdita Utilizzo delle perdite per ridurre il debito d'imposta, incluso il loro trasferimento vs altra giurisdizione	Pagamenti transfrontalieri deducibili Giurisdizioni senza imposta sul reddito delle società, o con imposta con tasso pari o prossimo a zero	Pagamenti transfrontalieri deducibili Il destinatario non è residente a fini fiscali in alcuna giurisdizione fiscale	Compromissione dell'obbligo di comunicazione (CRS) di accordi sullo scambio automatico delle informazioni sui conti finanziari	Utilizzo di norme "porto sicuro" unilaterali (safe harbor)
Commissioni Remunerazione legata all'entità e/o al conseguimento di un vantaggio fiscale	Conversione di un reddito in capitale , doni o alter categorie di reddito tassate ad un livello inferiore o esenti da imposta	Pagamenti transfrontalieri deducibili Esenzione totale dalle imposte nella giurisdizione in cui il destinatario è residente a fini fiscali	Pagamenti transfrontalieri deducibili Giurisdizione inserita in un elenco di Paesi valutati dagli Stati Membri e/o dal OCSE come non cooperativi (black list)	Catena di titolarità legale o effettiva non trasparente con l'utilizzo di persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche	Trasferimento di beni immateriali di difficile valutazione (hard-to-value intangibles), inclusi i diritti sui beni
Condizioni standard della struttura o documentazione di una transazione senza necessità di personalizzazioni ai fini dell'attuazione	Operazioni circolari risultanti da "fondi carosello" attraverso il coinvolgimento di entità interposte che non svolgono alcuna funzione commerciale primaria	Pagamenti transfrontalieri deducibili Regime fiscale preferenziale nella giurisdizione in cui il destinatario è residente a fini fiscali	Pagamenti transfrontalieri deducibili Detrazioni per lo stesso ammortamento sul patrimonio richieste in più di una giurisdizione		Trasferimento di funzioni, rischi o asset
			Sgravio dalla doppia tassazione rispetto allo stesso elemento di reddito o di capitale richiesto in più di una giurisdizione		
			Trasferimento di asset in cui ci sia una differenza significativa nell'importo considerato dovuto nelle giurisdizioni interessate		

Con l'espressione **segreto professionale** si indica l'obbligo di non rivelare le notizie e le informazioni di cui il professionista sia venuto a conoscenza nello svolgimento della sua attività.

La definizione di segreto professionale, seppur mancante all'interno del Decreto legislativo alcun riferimento, può essere agevolmente ricondotta a quanto disciplinato all'interno del:

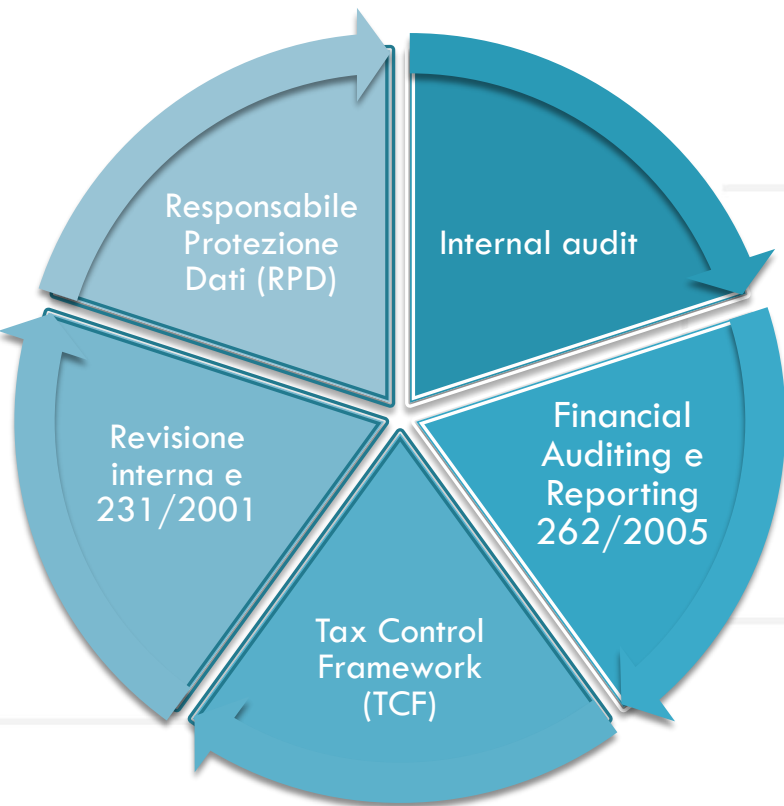
- Codice Deontologico dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili dove all'articolo 10 viene affermato che *«Il professionista, fermi restando gli obblighi del segreto professionale e di tutela dei dati personali, previsti dalla legislazione vigente, deve mantenere l'assoluto riserbo e la riservatezza delle informazioni acquisite nell'esercizio della professione e non deve diffondere tali informazioni ad alcuno, salvo che egli abbia il diritto o il dovere di comunicarle in conformità alla legge»*
- Codice Deontologico Forense, i cui articoli 13 e 28 statuiscono rispettivamente che *«l'avvocato è tenuto, [...], alla rigorosa osservanza del segreto professionale e al massimo riserbo su fatti e circostanze in qualsiasi modo apprese nell'attività di rappresentanza e assistenza in giudizio, nonché nello svolgimento dell'attività di consulenza legale e di assistenza stragiudiziale e comunque per ragioni professionali»* e *«è dovere, oltre che diritto, primario e fondamentale dell'avvocato mantenere il segreto e il massimo riserbo sull'attività prestata e su tutte le informazioni che gli siano fornite dal cliente e dalla parte assistita, nonché su quelle delle quali sia venuto a conoscenza in dipendenza del mandato»*.
- Cfr. art. 622 c.p. «Rivelazione di segreto professionale»

Segreto professionale e obbligo di comunicazione

L'intermediario è esonero dall'obbligo di comunicazione:

- ✓ per le informazioni che riceve dal proprio cliente, o ottiene riguardo allo stesso, in occasione dell'esame della sua posizione giuridica o dell'espletamento dei compiti di difesa e/o di rappresentanza in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intentarlo o evitarlo. (Cfr. art. 18, comma 4, Dlgs 231/2007, sull'esonero di verifica identità del cliente e del titolare effettivo fino al conferimento dell'incarico).
- ✓ nel caso in cui l'assolvimento dell'obbligo di comunicazione possa far emergere una responsabilità penale, a garanzia dal rischio di autoincriminazione.

Il professionista è obbligato ad informare **ogni altro professionista** coinvolto nel meccanismo transfrontaliero di cui abbia conoscenza o, in assenza di quest'ultimo, il contribuente interessato.



Altro strumento volto all'ampliamento dei sistemi di gestione e controllo del rischio alla variabile fiscale e promuovere forme di *cooperative compliance* tra Amministrazione finanziaria e contribuenti è il **Tax Control Framework**.

Nell'ottica di massimizzare l'efficacia del presidio sul rischio fiscale, allo stesso tempo evitando duplicazioni di presidi e controlli, il TCF si **integra** nel sistema di controllo interno già in essere (cfr. **Circolare AdE n. 38** del 16 settembre 2016):

- Il perimetro del TCF si integra nell'ente ma non si sovrappone agli altri sistemi di controllo interno
- Sono attivati appositi flussi informativi coordinati dalle altre funzioni di controllo interno al fine di beneficiare degli esiti delle verifiche condotte ognuna per gli ambiti di rispettiva competenza

Modello TCF – esempio di metriche di valutazione dei rischi

Matrice Probabilità / Impatto

Probabilità	PROBABILE	4 – MEDIO	8 – MEDIO-ALTO	12 – ALTO	16 – ALTO
	POSSIBILE	3 – MEDIO	6 – MEDIO	9 – MEDIO-ALTO	12 – ALTO
	POCO PROBABILE	2 – BASSO	4 – MEDIO	6 – MEDIO	8 – MEDIO-ALTO
	IMPROBABILE	1 – BASSO	2 – BASSO	3 – MEDIO	4 – MEDIO
		BASSO	MEDIO	MEDIO/ALTO	ALTO
				Impatto	

In base alla nostra esperienza, un TCF dovrebbe:

... essere costruito sui
processi aziendali, specie
quelli di business

... essere integrato
nell'esistente Sistema di
Controllo Interno, di
Compliance e Gestione
dei Rischi aziendali

... essere "vivo" e
favorire la
comunicazione e lo
scambio di flussi
informativi



... favorire lo sviluppo di una
cultura di prevenzione del
rischio e di Tax Compliance a
tutti i livelli dell'Organizzazione

... essere potenzialmente
scalabile a livello di Gruppo.

... essere ispirato ai trend e
alle best practice
internazionali in tema di Tax
Co-operative Compliance e
trasparenza ed essere
funzionale a interloquire con
l'Agenzia delle Entrate.

Circolare Agenzia delle Entrate n. 2 del 10 febbraio 2021

Precisa che, in considerazione della specificità della normativa in esame, **non** può considerarsi sostitutiva della comunicazione delle informazioni previste dall'art. 2 del decreto ministeriale, la comunicazione di informazioni relative ad un meccanismo di interesse DAC6 nell'ambito delle procedure:

- Interpello ordinario
- Interpello probatorio
- Interpello anti-abuso
- Interpello disapplicativo
- Interpello sui nuovi investimenti
- Accordi preventivi
- Comunicazioni effettuate nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo d.lgs. n. 128/2015

Il catalogo dei «reati presupposto» ex D.Lgs n. 231/2001, con il tempo, è stato arricchito di nuove fattispecie di reato, fino a ricomprendersi anche i reati tributari.

- ✓ con il D.L. n. 124/2019 → è stato inserito nel D.Lgs. n. 231/2001 l'art. 25-quinquiesdecies, mediante il quale è stato esteso anche alle fattispecie penal-tributarie "più gravi" il catalogo dei reati presupposto per la responsabilità amministrativa degli enti (sono stati aggiunti i reati di dichiarazione fraudolenta (artt. 2 e 3 del D. Lgs. 74/2000), di emissione di fatture false (art. 8), di occultamento o distruzione dei documenti contabili (art. 10) nonché di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11)).
- ✓ con il D.Lgs. n. 75/2020, l'elenco dei reati tributari 231 si è arricchito ulteriormente (fattispecie di infedele dichiarazione (art. 4 del D. Lgs. 74/2000), omessa dichiarazione (art. 5 del D. Lgs. 74/2000) e indebita compensazione (art. 10-quater del D. Lgs. 74/2000), purché siano commessi «nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro».

Principi

Il requisito della informazione qualificata

Valutazione della rischiosità della informazione

Nuove modalità di contatto e informazione con il cliente

Procedura formale di interlocuzione con altri consulenti

Modello TCF

Modello 231/2001

Modello 231/2007

Comunicazioni di carattere non finanziario
Dir. 2014/95 e
D.Lgs:
254/2016

Interazioni

Studio Professionale

Processo informativo

- Standards
- Tracciabilità
- Procedure
- Controlli

Modello organizzativo

Cliente



Contatti:

Prof. Dott. Bruno Ferroni

Partner

bruno.ferroni@miccinesi.com



M

Sede di Milano

T. : +39 02 36.69.79.00
F. : +39 02 89.07.18.82

Piazza Sant'Ambrogio, 8
20123 Milano

Sede di Firenze

T. : +39 055 50.47.281
F. : +39 055 58.35.23

Piazza de' Frescobaldi, 4
50125 Firenze

Sede di Roma

T. : +39 06 45.49.42.40
F. : +39 06 45.49.42.29

Via Liegi, 32
00198 Roma

M I C C I N E S I
T A X L E G A L C O R P O R A T E