

LA RIFORMA DOGANALE ALLA PROVA DELLA GUERRA DEI DAZI

Compliance, 231 e AEO

14 Luglio 2025

Avv. Lorenzo Lodoli



Agenda

A vertical line with a downward-pointing arrow at the top serves as a central axis for the agenda. Three horizontal lines cross this axis at different points, each associated with a topic. The top line is red and labeled 'TCF e 231'. The middle line is grey and labeled 'Le strategie globali - l'AEO come strumento di "posizionamento"'. The bottom line is red and labeled 'L'integrazione dei Modelli 231- TCF - AEO'.

TCF e 231

**Le strategie globali - l'AEO
come strumento di
"posizionamento"**

**L'integrazione dei Modelli
231- TCF - AEO**

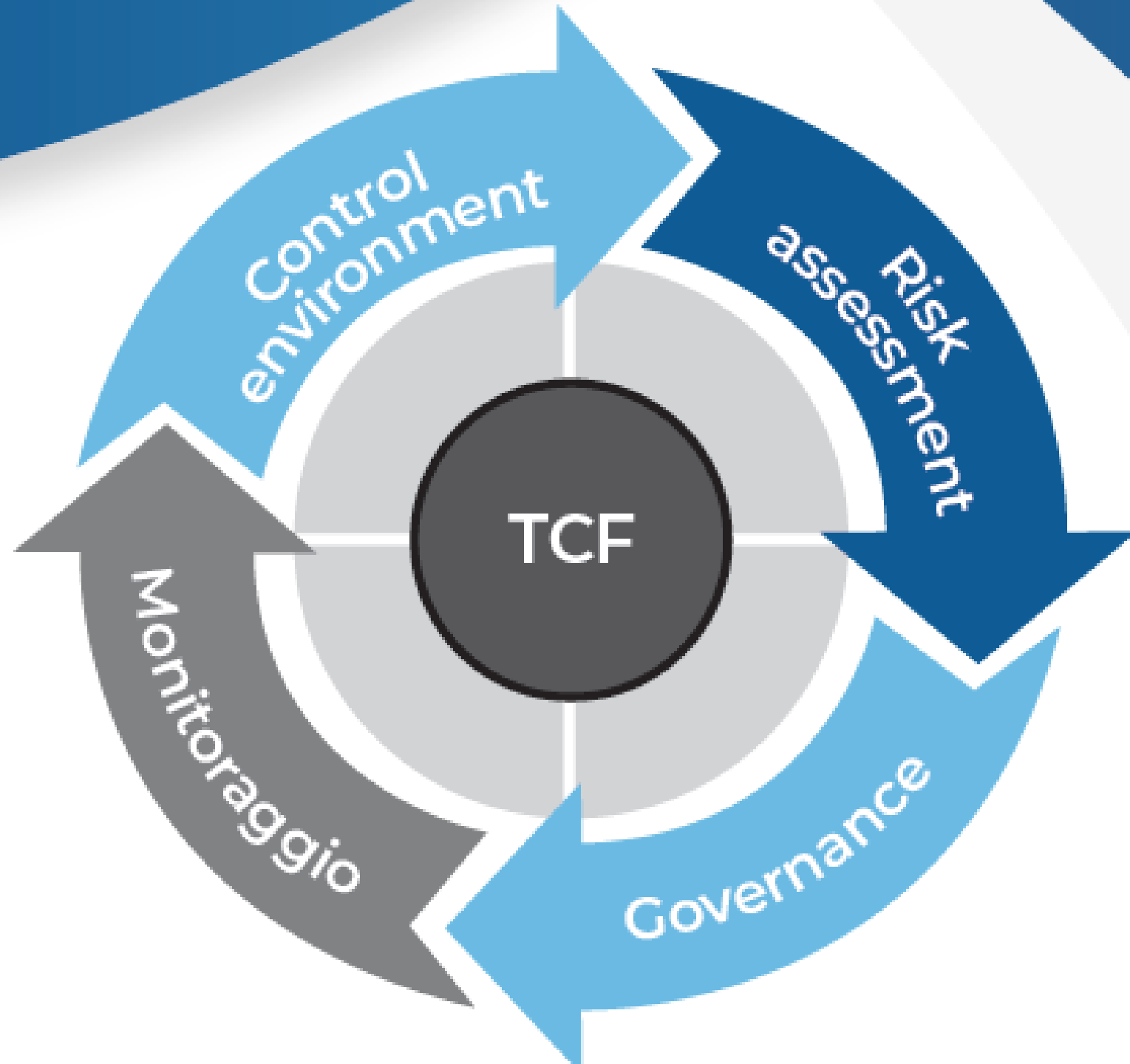
L'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO E IL *TAX CONTROL FRAMEWORK*

ADEMPIMENTO COLLABORATIVO E TCF

- Ai sensi **dell'art. 4 D.lgs. 128/2015**, i contribuenti che **aderiscono al regime di adempimento collaborativo devono essere dotati** di un efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali (*Tax Control Framework*, "TCF"), inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. Ai sensi dell'art. 3 D.lgs. 128/2015 per rischio fiscale deve intendersi il rischio di operare **in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario**
 - Il TCF deve essere in grado di assicurare (comma 1 dell'art. 4):
 - 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 funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive;
- c-bis) una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali** (aggiunta dall'art. 1, co. 1, lett. a), n. 1, D.lgs. 221/2023)

TAX CONTROL FRAMEWORK

Il Tax Control Framework può essere definito come l'insieme di strumenti, strutture organizzative, norme e regole aziendali volti a consentire, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi fiscali, una conduzione dell'impresa **tale da minimizzare il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria**, ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento (cfr. Linee Guida Agenzia Entrate approvate il 10.01.2025)



REQUISITI DIMENSIONALI DI ACCESSO

- I requisiti di accesso al regime dell'adempimento collaborativo sono stati via via ampliati (con **riduzione delle soglie di ricavi/volume di affari**) nel corso del tempo. Obiettivo del legislatore nell'ambito della c.d. Delega Fiscale (art. 17 L. 111/2023 e D.lgs. 221/2023) per **potenziare e rafforzare l'applicazione dell'istituto**
- Accesso **al regime di adempimento collaborativo è riservato ai contribuenti** che conseguono un volume di affari o di ricavi:



dal 2024 non inferiore a 750 milioni di euro



dal 2026 non inferiore a 500 milioni di euro



dal 2028 non inferiore a 100 milioni di euro

EFFETTI POSITIVI FISCALI

- Ai sensi **dell'art. 6 D.lgs. 128/2015**, l'adesione al regime dell'adempimento collaborativo comporta una serie di vantaggi per il contribuente
- a) **Procedura abbreviata per interpello preventivo** in merito ad applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali
 - b) **Contraddittorio preventivo prima di una risposta ad interpello negativa**/formalizzazione da parte dell'Agenzia di una posizione contraria a una comunicazione di rischio
 - c) **Fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente** e tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, **non si applicano sanzioni amministrative** al contribuente che aderisce al regime e che, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali, **comunica all'Agenzia delle entrate in modo tempestivo ed esauriente i rischi fiscali** e sempre che il comportamento dallo stesso tenuto è esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione della comunicazione
 - d) Quando il contribuente **adotta una condotta riconducibile a un rischio fiscale non significativo** ricompreso nella mappa dei rischi, **le sanzioni amministrative sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale**. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento
 - e) **Opera lo scudo di non punibilità penale**, sempre fuori dai casi di condotte simulatorie e fraudolente e con le medesime condizioni di cui sopra al punto c), **per il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 D.lgs. 74/2000**
 - f) Il contribuente **non è tenuto a prestare garanzia per il pagamento di rimborsi di imposte** (sia dirette che indirette). Nel caso di gruppo IVA ai sensi dell'art. 70-quater DPR 633/1972 l'esonero si applica ai rimborsi richiesti dal rappresentante del gruppo
 - g) **I termini di decadenza vengono generalmente ridotti di due anni** (e di un ulteriore anno nel caso di certificazione tributaria di cui all'art. 36 D.lgs. 241/1997), nel rispetto di quanto indicato dal comma 6-quater dell'art. 6 e sempre a condizione che non vi siano condotte con utilizzo di documentazione falsa, operazioni inesistenti, artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

VANTAGGI EXTRA-FISCALI

- In primo luogo, si assiste a un **miglioramento della reputazione** nei confronti di tutti gli stakeholder
- Inoltre, la **stabilità dell'effettivo carico fiscale** costituisce un vantaggio competitivo e influisce positivamente nella redazione del bilancio, riducendo la necessità di imputare fondi per rischi e oneri in bilancio per oneri fiscali futuri
- Infine, i **rating ESG (Environmental, Social, Governance) e le certificazioni internazionali di sostenibilità** valutano positivamente l'adozione di un sistema di controllo interno del rischio fiscale
- Integrazione tra TCF e Modello 231 e Compliance doganale (AEO)

IL TCF VOLONTARIO

- Dopo l'intervento della Delega Fiscale, ai sensi **dell'art. 7-bis D.lgs. 128/2015**, i contribuenti che **non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo** di cui all'art. 7, **possono optare per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, in base a quanto previsto dall'art. 4, 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 da esercitare secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione
- Con **DM del 09.07.2025** sono state definite le modalità applicative
- Il comma 2 della medesima norma, a seguito delle modifiche operate dal D.lgs. 208/2024, prevede inoltre che:
 - a) **fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, non si applicano le sanzioni amministrative per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello**, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali, sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'interpello;
 - b) **opera lo scudo penale di non punibilità e di non costituzione di notizia di reato ex art. 331 c.p.p. per dichiarazione infedele (art. 4 D.lgs. 74/2000), fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti dall'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti, alle violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati all'Agenzia delle Entrate mediante la presentazione di un'istanza di interpello** sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'interpello

IL C.D. MODELLO 231

- Il c.d. Modello 231 è un documento adottato da una società in cui si formalizza la struttura dell'ente stesso e il sistema di principi e procedure e prassi che regolano i processi e le aree di attività principali
- La previsione di tale sistema, secondo criteri appositamente individuati dalla normativa, consente alla persona giuridica di andare **esente da responsabilità connessa al reato**
- In particolare, tra le tipologie di reato presupposto della responsabilità di cui al D.lgs. 231/2001 si ritrovano
 - a) **Reati tributari** (art. 25-quinquiesdecies)
 - b) **Reati di contrabbando e accise** (art. 25-sexiesdecies)
- Avere un modello aggiornato diventa quindi indispensabile per non incorrere in sanzioni penali, anche a seguito di **scambi internazionali**. In sostanza, è fondamentale seguire le direttrici ormai consolidate e di competenza dell'Organo di Vigilanza, quali l'analisi dei rischi, l'integrazione della Parte Speciale del Modello Organizzativo di Gestione, la definizione di protocolli e di sistemi di controllo interno, l'adozione di un codice etico o la sua integrazione

AEO

PARTENARIATO

Il concetto di AEO si basa sul partenariato tra dogane e imprese introdotto dall'OMD

L'Organizzazione mondiale delle dogane (OMD) ha introdotto il concetto di AEO nel quadro di norme SAFE (Security and Facilitation in a global Environment, Sicurezza e facilitazione in un ambiente globale). Il concetto di AEO si basa sul partenariato fra dogane e imprese.

PRINCIPI DI RIFERIMENTO

- *Reciproca trasparenza*
- *Correttezza*
- *Equità*
- *Responsabilità*

AREE COINVOLTE

**Le aree aziendali
coinvolte
nell'audit:**



- A. Amministrazione
- B. Produzione
- C. Spedizioni / logistica
- D. Finanza
- E. Security
- F. IT
- G. Risorse umane
- H. Audit interno


L'OPERATORE ECONOMICO AUTORIZZATO NELLA GESTIONE DEL RISCHIO DI IMPRESA

Assonime

Analisi dell'istituto alla luce delle novità (circolare ADM 9/2024)





NOVITÀ E FOCUS:

PARTNERSHIP AEO-DOGANE

- L'affidabilità in un quadro complessivo di **gestione del rischio di impresa** 
- «L'AEO impone una creazione o una PIÙ EFFICACE IMPLEMENTAZIONE di assetti adeguati in ambito organizzativo, amministrativo e contabile»
- RUOLO STRATEGICO della **governance aziendale** nei confronti della **COMPLIANCE**
- Prospettive di evoluzione dell'istituto
- Punti di contatto/Convergenze della disciplina AEO con i diversi sistemi di organizzazione e gestione del rischio già esistenti come il Modello 231 e il TCF

L'OPERATORE ECONOMICO AUTORIZZATO NELLA GESTIONE DEL RISCHIO DI IMPRESA

MATRICE DEI CONTROLLI

- QAV E AUTOMONITORAGGIO : strumenti di **autodiagnosi aziendale preventiva** (QAV) e di verifica periodica
- *La conformità alla normativa fiscale, doganale e relativa ALL'ATTIVITÀ ECONOMICA*
 MODELLI 231 (PREVENZIONE REATI) E ADEGUATI ASSETTI ORGANIZZATIVI
- Solvibilità finanziaria

 SOAC – D.LGS 43/2025
 BILANCIO DI ESERCIZIO, RELAZIONE AMMINISTRATORI, COLLEGIO SINDACALE, REVISORE DEI CONTI
- **RATING DI LEGALITA'**
 Strumento di contrasto al terrorismo e all'attività criminale
- **ADEMPIMENTO COLLABORATIVO** (tax control framework)
 “indirizzare lo sforzo accertativo verso contribuenti non collaborativi”
- **PIC, CBAM, EUDR**
 **DUE DILIGENCE**

L'OPERATORE ECONOMICO AUTORIZZATO NELLA GESTIONE DEL RISCHIO DI IMPRESA

Dall'AEO al Trust & Check Trader

AEO oggi:

- ☐ Autorizzazione necessaria per presentare dichiarazione nello stato di stabilimento
- ☐ Sdoganamento Centralizzato richiede accordo dell'altro Stato membro e definizione delle condizioni/perimetro
- ☐ Iscrizione nelle scritture del dichiarante richiede intervento delle dogane per lo svincolo
- ☐ Auto-calcolo dei dazi è teorico
- ☐ Transito necessario se Stato di destinazione diverso da Stato di ingresso



T&C riforma:

- ☐ Stato membro di stabilimento responsabile come regola generale
- ☐ Tutte le operazioni del T&C sono gestite dallo Stato membro di stabilimento
- ☐ Lo svincolo per conto delle autorità doganali non richiede l'intervento doganale
- ☐ L'auto-calcolo dei dazi è la regola
- ☐ Nessun obbligo di vincolo in transito dallo Stato membro di ingresso allo Stato membro di destinazione

L'INTEGRAZIONE DEI MODELLI 231-TCF - AEO

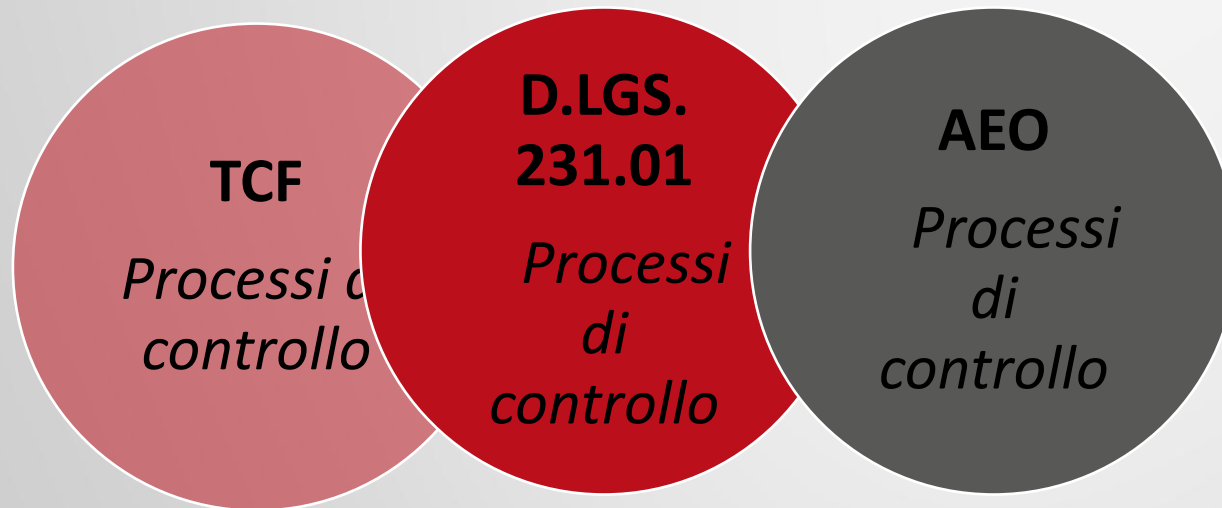
Necessaria integrazione operativa tra TCF – Modello 231 –

- Come evidenziato nelle **Linee Guida di Confindustria (p. 43 ss.)**, aggiornate nel 2021, il TCF si pone come uno strumento particolarmente importante ed idoneo a dare maggiore vigore al Modello 231 e di fatto stimola comunque l'impresa a una gestione dei rischi dinamica e incisiva
- I due sistemi di per sé restano distinti (per fonti e finalità normative e per struttura), ma comunque condividono numerosi aspetti, quali, ad esempio, la mappatura dei processi aziendali sensibili, l'identificazione dei rischi, la definizione dei controlli chiave, fino alla concreta implementazione dei mezzi di monitoraggio e verifica. Tale affinità metodologica permette una integrazioni su più livelli: documentale – operativo – governance.
- Le singole imprese potrebbero quindi predisporre apposite procedure (ad esempio, una metodologia condivisa di analisi del rischio) che ottimizzino le verifiche e i controlli e producano **output analoghi, ma diversi** e adattabili ai vari modelli e documenti richiesti. L'integrazione tra i modelli diventa quindi un percorso naturale e strategicamente necessario per le imprese che affrontano in modo responsabile le **compliance penale e tributaria**. Come detto, del resto, tra gli **effetti positivi del TCF vi è anche lo scudo penale in merito al reato di cui all'art. 4 D.lgs. 74/2000**. In termini più generali, il TCF potrebbe aiutare a dimostrare l'assenza di «colpa di organizzazione», che costituisce il presupposto per l'imputazione dell'ente

RAPPORTO TCF – AEO

- Assonime nella **circolare n. 2 del 3 febbraio 2025** - l'impresa che redige il TCF di fatto verifica **criteri che anticipano, attraverso una verifica più generale**, il controllo più specifico disciplinato ai fini AEO e AEOS. Nell'ottica di una efficiente cooperazione amministrativa, sarebbe auspicabile che le Autorità competenti, anche attraverso protocolli d'intesa, **considerassero reciprocamente le diverse certificazioni e autorizzazioni (es. AEO, Modello 231, TCF)**, attraverso un riconoscimento formale che risparmi risorse e riduca le tempistiche procedurali, a beneficio sia delle Autorità medesime che delle imprese.
- Le condizioni per autorizzazione AEO – affidabilità dell'operatore, conformità normativa, solidità dei controlli interni e tracciabilità delle operazioni – sono coerenti con la struttura del TCF.
- L'integrazione tra TCF e AEO consente di superare la frammentazione tra ambiti di controllo, favorendo un impianto unificato e coerente in grado di estendersi anche ad altri presidi già esistenti (quali il Modello 231/2001, i Programmi Interni di Conformità - ICP - per l'export control, i sistemi CBAM, o i futuri status di Soggetto Obbligato Accreditato - SOAC - per le accise). I meccanismi già in essere per lo status AEO possono essere valorizzati nella Risk & Control Matrix fiscale, contribuendo a una rappresentazione integrata dei rischi e al rafforzamento dei presidi richiesti in ambito cooperativo. Viceversa, un TCF strutturato può offrire una base metodologica utile anche per le attività di autovalutazione e revisione interna ai fini doganali.

L'INTEGRAZIONE DEI MODELLI TCF - 231/01 - AEO



APPROCCIO ONCE ONLY

- Sovrapporre la matrice comune di controllo
- Individuare i soggetti deputati al monitoraggio
 - Individuare i soggetti di coordinamento
- Procedere con i rapporti con le autorità di controllo

Le sinergie tra i sistemi consentono di evitare duplicazioni, rafforzare i controlli e consolidare una visione unitaria del rischio



SANTACROCE & PARTNERS
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

ROMA
Via Giambattista Vico, 22

segreteria@studiosantacroce.eu
www.studiosantacroce.eu

MILANO
Via di San Vittore al Teatro, 3