

Tax Control Framework: la gestione del rischio fiscale. Le novità introdotte dalla delega fiscale in tema di cooperative compliance e il coordinamento con le procedure di rilevazione della GMT

Maricla Pennesi

European and Italian Tax Coordinator, Partner at Andersen Italia

Indice

1. Il contesto di riferimento
2. Il Tax Control Framework
3. Approccio progettuale
4. Regime dell'adempimento collaborativo (D.Lgs n. 128/2015, modificato dal D.Lgs. n. 221/2023)
5. Fisco e sostenibilità
6. Le linee guida per la rendicontazione fiscale di sostenibilità

1. Il contesto di riferimento

Trend internazionali (*)

Iniziative di Cooperative Tax Compliance = nuove modalità di interazione e cooperazione tra Autorità fiscali e contribuenti (per prevenire le frodi fiscali, l'evasione e la pianificazione fiscale aggressiva).

Tali iniziative sono state assunte da molteplici Paesi fra cui, ad esempio: Olanda (*Horizontal Monitoring*), Regno Unito (*Cooperative Compliance*), Svezia (Certificato di conformità fiscale), Australia (*Cooperative Compliance Framework*) e Germania (*Tax Compliance Management System*).

International Compliance Assurance Program (ICAP): procedura volta alla collaborazione preventiva e volontaria fra amministrazioni fiscali e gruppi multinazionali finalizzata all'individuazione e prevenzione del rischio fiscale a livello internazionale. Attualmente partecipano all'ICAP un totale di 22 Amministrazioni fiscali. I Paesi inclusi sono: Argentina, Canada, Colombia, Stati Uniti, Australia, Giappone, Russia, Singapore, Austria, Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Germania, Irlanda, Italia, Lussemburgo, Paesi Bassi, Norvegia, Polonia, Spagna e Regno Unito.

Best practice (gestione rischi fiscali)

I principali gruppi societari – in Europa ed in Italia – stanno gradualmente sviluppando di modelli di gestione e governo dei rischi fiscali ad uso e vantaggio interno (TCF).

Il Tax Control Framework (TCF) è un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale interno all'azienda e che coinvolga l'intera struttura aziendale, che si basa sull'introduzione di processi formalizzati.

(*) Ottava edizione di «OECD's Tax Administration Series» pubblicata il 23 settembre 2019: «Tax administrations are taking an increasingly proactive approach to **compliance risk management**, where possible seeking to intervene at earlier stages rather than after tax returns have been filed. In almost two-thirds of the administrations, **formal co-operative compliance approaches for large taxpayers exist or are planned**»

1. Il contesto di riferimento

Contribuenti strutturati verso una Compliance integrata

Crescente consapevolezza che i rischi fiscali si annidano soprattutto al di fuori dei processi di Compliance Fiscale e necessità di avvicinare il Business alle tematiche fiscali attraverso un dialogo costante con il dipartimento fiscale, utile per l'identificazione di nuove opportunità e la mitigazione dei rischi e riduzione dei costi.

TCF

Modello avente l'obiettivo di rafforzare il Sistema di Gestione e Controllo del Gruppo con un focus sui rischi fiscali, integrando il sistema di Risk Management aziendale e quello di Compliance.

Adempimento collaborativo

Regime opzionale introdotto in Italia nel 2015 e successivamente modificato e rafforzato, che prevede l'opportunità di una nuova forma di dialogo tra Fisco e Contribuenti. L'implementazione di un TCF è propedeutico all'adesione a tale regime. Hanno aderito al regime numerosi gruppi italiani ed esteri.

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/elenco-societa-ammesse-al-regime>

2. Tax Control Framework

... PRINCIPALI CARATTERISTICHE

- ... rispecchiare i **trend** e le best practice internazionali in tema di **trasparenza e fairness** i.e. ESG
- ... applicabile anche a livello di Gruppo. Diventa essenziale anche ai fini della gestione degli adempimenti e procedure per la Global Minimum Tax
- ... favorire, nell'ambito dei processi di business e corporate, una **corretta valutazione e gestione del rischio fiscale**



... favorire lo sviluppo di una **cultura di prevenzione e gestione** del rischio fiscale enterprise-wide per **minimizzare gli impatti economici** prevenendo le tax litigations e **favorire**, in una logica progettuale, la **redditività dell'azienda**

... essere **integrato nell'esistente Sistema di Controllo Interno, Dlgs 231/2001, SOX, L.262/2005, gestione rischi ai fini Bankit**

... essere **"vivo"** e integrato nei processi aziendali per favorire lo scambio di **flussi informativi ed elaborazioni coerenti con il contesto di riferimento**

... PRINCIPALI BENEFICI

- Integrazione con il sistema di Risk Management di Gruppo e quello della Compliance integrata
- Estensione del Sistema di Gestione e di Controllo del Rischio Fiscale all'Area Business
- Maggiore consapevolezza dei rischi fiscali e aumento della sensibilità del Business
- Controllo «attivo» e migliore prevenzione / gestione del rischio (e.g. prevenzione litigation)
- Ottimizzazione ed efficientamento dei processi di business con rilevanza fiscale

3. Requisiti TCF ed approccio progettuale

**Set up****Processi, Rischi e
Controlli****Linee Guida**

REQUISITI

- STRATEGIA FISCALE: evidenza di una chiara e documentata strategia fiscale nel perseguire obiettivi aziendali, il risk appetite, il coinvolgimento dei vertici aziendali nella pianificazione e controllo del rischio fiscale
- RUOLI E RESPONSABILITA':
- identificazione dei referenti da coinvolgere attribuzione di ruoli a persone con competenza specifica. Attribuzione responsabilità in relazione ai processi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale per assicurare il rispetto delle procedure di prevenzione a tutti i livelli aziendali

- PROCEDURE EFFICACI: per
- Rilevazione del rischio attraverso una mappatura dello stesso mediante individuazione e classificazione dei processi rilevanti ai fini del TCF
- Misurazione del rischio: determinazione quali-quantitativa rischi fiscali esistenti sui processi rilevanti
- Gestione e controllo del rischio: Mappatura del sistema dei controlli interni esistenti sui rischi fiscali identificati, analisi dei Gap e definizione dei possibili punti di miglioramento per la definizione di un insieme di azioni volte a presidiare i rischi e prevenire il verificarsi degli eventi generatori
- Monitoraggio: individuazione carenze ed errori con conseguente azione di rimedio

- MODELLO DI GOVERNO E CONTROLLO DEL RISCHIO FISCALE Sviluppo e formalizzazione dei principi di riferimento del Sistema di Governo e di Controllo del Rischio Fiscale:
- Organizzazione, Governance, Ruoli e Responsabilità
- Processi, Politiche, Procedure e Controlli
- Attività di verifica
- Flussi informativi e condivisione con i referenti di processo
- Formazione
- RELAZIONE AGLI ORGANI DI GESTIONE :Comunicazione almeno annuale per analisi e valutazioni conseguenti in relazione agli esami effettuati periodicamente sulla compliance fiscale e la pianificazione dei controlli effettuati e delle azioni di rimedio attuate

APPROCCIO PER PROCESSO:

- Focus su selezionati processi di Business e/o di aree di interesse
- Priorità sui processi (tra quelli selezionati) per materialità e significatività
- Integrazione con Modello 231 ed altri Modelli esistenti e promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.

4. Regime dell'adempimento collaborativo (D.Lgs. n. 128/2015 modificato dal D.Lgs. n. 221/2023)

Ampliamento progressivo del perimetro applicativo (novità)

- ❖ Il regime è riservato ai contribuenti che conseguono un volume d'affari o di ricavi non inferiore a:
 - 750 milioni di euro, a decorrere dal 2024;
 - 500 milioni di euro, a decorrere dal 2026;
 - 100 milioni di euro, a decorrere dal 2028.
- ❖ 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.
- ❖ Accesso al regime consentito anche ai contribuenti che appartengono al medesimo consolidato fiscale nazionale, indipendentemente dal volume di affari / ricavi, a condizione che almeno un soggetto partecipante al consolidato risulti in possesso dei requisiti dimensionali e che gruppo sia in possesso di un TCF certificato.
- ❖ Possono accedere al regime i contribuenti che danno esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate ad un'istanza di interpello sui nuovi investimenti indipendentemente dal volume di affari / ricavi.

4. Regime dell'adempimento collaborativo (D.Lgs. n. 128/2015 modificato dal D.Lgs. n. 221/2023)

Il regime di «cooperative compliance» : Principali benefici ed effetti premiali

- ❖ Con l'adesione al regime dell'adempimento collaborativo (o «cooperative compliance») viene attuata una forma di interlocuzione con l'Agenzia delle entrate costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo.
- ❖ Ciò comporta la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali.
- ❖ È prevista una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali (risposta entro 45 gg,)
- ❖ Inoltre, viene prevista la possibilità di una interlocuzione preventiva «rafforzata» in caso di notifica di una risposta sfavorevole al contribuente, mediante l'invio di un invito al contraddittorio.
- ❖ Con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze saranno disciplinate le procedure per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi, prevedendo un contraddittorio preventivo, nonché modalità semplificate e termini ridotti per la definizione del procedimento.

4. Regime dell'adempimento collaborativo (D.Lgs. n. 128/2015 modificato dal D.Lgs. n. 221/2023)

Il regime di «cooperative compliance» : Principali benefici ed effetti premiali

- ❖ Non si applicano le sanzioni amministrative (fuori dai casi di violazioni caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente) e non è punibile la condotta di dichiarazione infedele in relazione ai rischi oggetto di comunicazione tramite interpello o prima della presentazione dichiarazione dei redditi.
- ❖ Riduzione alla metà delle sanzioni nel caso di condotta riconducibile a un rischio fiscale non significativo e comunque non possono essere rimosse prima che l'accertamento diventi definitivo. Maggiore incentivo al contenzioso rispetto all'adesione.
- ❖ Riduzione di due anni dei termini di accertamento in presenza di un TCF certificato.
- ❖ Ulteriore riduzione (di un anno) dei termini di accertamento se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria di cui all'art. 36 del D.Lgs. n. 241/1997; è esclusa in casi di utilizzo documentazione falsa o per operazioni inesistenti.
- ❖ Per i soggetti che alla data del 18 gennaio 2024 risultavano già ammessi al regime di adempimento collaborativo, la riduzione dei suddetti termini è riconosciuta a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024.



4. Regime dell'adempimento collaborativo (D.Lgs. n. 128/2015 modificato dal D.Lgs. n. 221/2023)

Il regime di «cooperative compliance» : Principali benefici ed effetti premiali

- ❖ Riduzione alla metà delle sanzioni nel caso di comunicazione (facoltativa), entro 120 gg dall'entrata nel regime, dei rischi connessi a comportamenti posti in essere in periodi d'imposta precedenti l'entrata nel regime e prima che siano iniziate accessi, ispezioni, verifiche, indagini penali. accertamenti amministrativi ecc.
- ❖ Causa di non punibilità per il reato di dichiarazione infedele per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi fiscali relativi ai soli elementi attivi sottratti ad imposizione, in caso di rappresentazione preventiva e circostanziata all'Agenzia delle entrate del caso concreto in relazione al quale si ravvisano rischi fiscali, mediante istanza di interpello ovvero in funzione delle comunicazioni relative ai rischi come da obblighi di trasparenza per chi è ammesso al regime.
- ❖ Esonero dalla prestazione di garanzia in caso di richiesta di rimborso imposte dirette ed indirette (i.e.IVA) Per i soggetti che sono in regime ed hanno esercitato l'opzione per il gruppo IVA, l'esonero è a richiesta del rappresentante del Gruppo.
- ❖ Sanzioni ridotte anche in caso di violazioni in ambito DAC 6 purchè sia comprovabile l'esistenza una procedura di controllo *ad hoc*

4. Regime dell'adempimento collaborativo (D.Lgs. n. 128/2015 modificato dal D.Lgs. n. 221/2023)

Requisiti di accesso al regime: la certificazione (novità)

- ❖ I contribuenti che intendono accedere al regime della cooperative compliance devono essere dotati di un efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo (TCF) dei rischi fiscali anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente, sistema che deve essere inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno.
- ❖ Il TCF deve essere predisposto secondo le linee guida indicate con apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, anche con riferimento al periodico aggiornamento della certificazione.
- ❖ Il TCF deve essere certificato da parte di professionisti indipendenti già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili (*).

(*) I soggetti ammessi al regime prima dell'entrata in vigore del decreto 221/2023 non sono tenuti alla certificazione del TCF considerato che lo stesso è già stato validato dall'Agenzia delle entrate in sede di ammissione al regime.

Un'ulteriore questione che merita un chiarimento riguarda il coordinamento fra la certificazione richiesta dal nuovo comma 1-*quater* dell'art. 7 del Decreto Adempimento Collaborativo per il TCF del «gruppo» e il comma 3 del Decreto Cooperative che ne esonera i soggetti già ammessi. In pratica, laddove uno o più soggetti del gruppo siano già entrati nel regime e siano quindi esenti dall'esigenza di certificazione e nel contempo intendano aderire altre consociate per effetto della loro partecipazione al consolidato fiscale nazionale, si pone il problema di confermare che la certificazione riguardi soltanto il TCF delle società di nuovo ingresso.

4. Regime dell'adempimento collaborativo (D.Lgs. n. 128/2015 modificato dal D.Lgs. n. 221/2023)

Regime opzionale per le imprese minori (novità)

- ❖ I contribuenti che non hanno i requisiti dimensionali per poter accedere al regime della cooperative compliance possono optare per l'adozione di un TCF, dandone 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 di tale 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.
- ❖ Gli effetti premiali connessi all'adozione opzionale del TCF sono:
 - a) riduzione a 1/3 delle 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;
 - b) causa di non punibilità per il reato di dichiarazione infedele per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi fiscali relativi ai soli elementi attivi sottratti ad imposizione, in caso di rappresentazione preventiva e circostanziata all'Agenzia delle entrate del caso concreto in relazione al quale si ravvisano rischi fiscali, mediante istanza di interpello.

4. Regime dell'adempimento collaborativo (D.Lgs. n. 128/2015 modificato dal D.Lgs. n. 221/2023)

Regime opzionale per le imprese minori (segue)

- ❖ In sostanza, per questi contribuenti l'adozione del TCF e l'esercizio dell'opzione sono condizioni indispensabili per accedere alla riduzione delle sanzioni, ma solo in relazione a rischi fiscali che siano stati rappresentati presentando un interpello.
- ❖ Emerge dunque come l'entità delle riduzioni sia diversificata in funzione del TCF adottato, perché:
 - a) chi adotta il TCF nell'ambito del regime di adempimento collaborativo può godere della esimente dall'applicazione delle sanzioni amministrative per i rischi fiscali significativi e della riduzione alla metà delle sanzioni in presenza di condotte riconducibili a rischi fiscali non significativi;
 - b) le imprese minori che adottano un TCF ed esercitano l'opzione possono godere esclusivamente della riduzione a un terzo delle sanzioni amministrative;
 - c) chi ha adottato un TCF per gestire correttamente la propria attività senza optare per l'adozione dei regimi indicati è assoggettato alle sanzioni ordinarie.
- ❖ Le predette differenziazioni dei benefici premiali non risultano essere pienamente coerenti con l'obiettivo della Legge delega, mirante a rafforzare i meccanismi premiali che possono stimolare il contribuente a introdurre adeguati meccanismi di *governance* del rischio fiscale agendo sulle sanzioni amministrative e penali.

4. Regime dell'adempimento collaborativo (D.Lgs. n. 128/2015 modificato dal D.Lgs. n. 221/2023)

Ruolo della Guardia di Finanza nell'ambito del regime di adempimento collaborativo

- ❖ Viene previsto che *«la Guardia di Finanza, sulla base di specifici controlli di intesa, coopera e si coordina preliminarmente con l'Agenzia delle Entrate, nell'esercizio dei poteri istruttori nei confronti dei contribuenti ammessi al regime».*

5. Fisco e sostenibilità

Inquinamento dell'aria e delle acque: Imposte ambientali basate sul presupposto che più inquinati più paghi

E
Environment

Risparmio energetico: incentivi fiscali per efficientamento energetico ricevuti

Riciclaggio e smaltimento rifiuti: adempimenti relativi a contributi ambientali e smaltimento rifiuti

Welfare: i) contributi aggiuntivi a fondi pensione e sgravi fiscali goduti dai dipendenti e ii) assistenza fiscale gratuita prestata ai dipendenti

S
Social

Gender pay gap: detrazioni per carichi di famiglia fruiti dai/dalle dipendenti/e suddivisi per genere

Fidelizzazione dei dipendenti: premi ai dipendenti e straordinari detassati

Integrazione strategica ESG: allineamento politiche ESG e pratiche fiscali aziendali

Risk management: i) controllo del CdA sui processi e verifica della compliance fiscale e ii) sistema di Tax risk reporting: Key risks indicators

G
Governance

Comunicazione: Tax disclosure e comunicazione agli stakeholders

6. Linee guida per la rendicontazione fiscale di sostenibilità

GRI 207: Imposte

- ❖ **Strategia fiscale:** descrizione della strategia fiscale lungo varie direttrici (formalizzazione ed approvazione della strategia, approccio alla *compliance*, legame con strategie di *business* e sostenibilità).
- ❖ **Rischio fiscale e contesto di controllo:** a) descrizione della *governance* e del modello di controllo dei rischi fiscali; b) descrizione dei meccanismi di segnalazione delle criticità relative a comportamenti non etici o illeciti e all'integrità dell'organizzazione in materia fiscale e c) descrizione del processo di *assurance* per quanto riguarda le informative fiscali e, se applicabile, un riferimento alla relazione di *assurance*.
- ❖ **Coinvolgimento degli stakeholders:** descrizione dell'approccio al coinvolgimento degli *stakeholders* e alla gestione delle preoccupazioni degli *stakeholders* in materia fiscale.
- ❖ **Country by Country Reporting:** a) indicazione di tutte le giurisdizioni fiscali in cui le entità del gruppo sono residenti ai fini fiscali; b) informazioni di dettaglio (ricavi, dipendenti, intangibili, imposte versate e maturate) per ciascuna giurisdizione fiscale e c) il periodo di tempo a cui si riferiscono le informazioni di cui sopra.

6. Linee guida per la rendicontazione fiscale di sostenibilità

La rendicontazione Paese per Paese interconnessione con CBCR e la Global Minimum Tax

- ❖ Tutte le giurisdizioni fiscali in cui le entità incluse nei bilanci consolidati certificati dell'organizzazione, o nelle informazioni finanziarie archiviate nei registri pubblici, sono residenti ai fini fiscali.
- ❖ **Per ogni giurisdizione**, le seguenti informazioni: a) **nomi** delle entità residenti; b) **attività** principali dell'organizzazione; c) numero dei **dipendenti**; d) **modalità di calcolo** del numero dei dipendenti; e) **ricavi** da vendite a **terze parti**; f) **ricavi** da operazioni **infragruppo**; g) **reddito ante imposte**; h) **attività materiali** diverse da disponibilità liquide e mezzi equivalenti; i) **imposte sul reddito** delle società **versate** sulla base del criterio di cassa; l) **imposte sul reddito** delle società **maturate** sugli utili/perdite; m) motivazioni della **differenza** tra **l'imposta sul reddito** delle società **maturata** sugli utili/perdite e **l'imposta dovuta**, se l'aliquota fiscale prevista dalla legge fosse applicata sugli utili/perdite *ante* imposte.
- ❖ Il periodo a cui si riferiscono le informazioni.

Le informazioni di cui al GRI 207 si integrano con quelle ai fini di CBCr e la GMT.

GRAZIE