TAX COMPLIANCE E GESTIONE DEL RISCHIO FISCALE

Avv. Gianluca Stancati

Docente a.c. di Diritto Tributario Progredito nell'Università Luiss

TCF: l'esperienza internazionale

•A partire dal 2008, l'OCSE ha pubblicato una serie di studi e linee guida che incoraggiano i legislatori degli Stati aderenti a **creare sistemi di cooperazione fra contribuenti e amministrazioni finanziarie**



2013: *Co-operative compliance a framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*

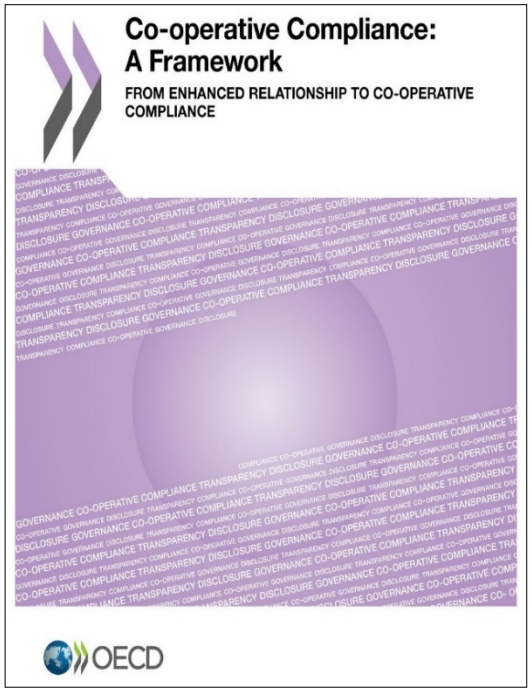


2016: *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*

TCF: l'esperienza internazionale

•2013: *Co-operative compliance a framework*

The seven pillars



The revenue bodies

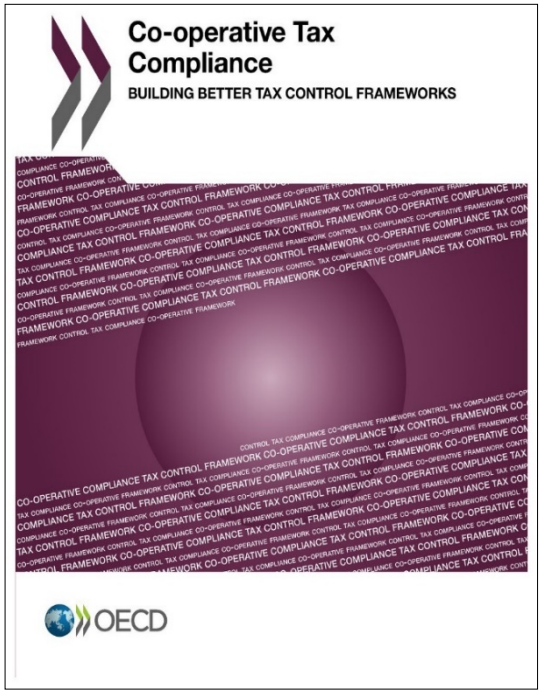
- Commercial awareness
- Impartiality
- Proportionality
- Transparency
- Responsiveness

The taxpayers

- Openness through disclosure
- Disclosure and transparency in their dealings with revenue bodies

TCF: l'esperienza internazionale

2016: *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*



Essential building blocks of a TCF

- Tax Strategy Established
- Applied Comprehensively
- Responsibility Assigned
- Governance Documented
- Testing Performed
- Assurance Provided

TCF: l'esperienza internazionale

2016: *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*



The issue of materiality in the context of TCFs is a complex one and no single approach can be recommended

Firstly, materiality can be applied as a nominal value, a fixed monetary amount

Secondly, some omissions or misstatements are material by their nature, like fraud, irrespective of the magnitude in terms of monetary value

TCF: l'esperienza internazionale

2016: *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*



In circumstances where both parties have agreed to be transparent, a fully developed TCF provides a verifiable assurance to the taxpayer and the revenue body that tax risks generally may not arise because of a lack of control and a poor understanding of the tax risks on the part of the enterprise itself

Il regime di adempimento collaborativo

Riferimenti normativi e di prassi



- Decreto legislativo del 05/08/2015 n. 128 - Titolo III Regime dell'adempimento collaborativo, articoli da 3 a 7.
- Provvedimento del 14/04/2016 - Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo
- Circolare n. 38/E del 16 settembre 2016 - Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo.
- Provvedimento del 26/05/2017 - Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo

Il regime di adempimento collaborativo

Requisiti soggettivi (1/2)

Possono accedere al regime di adempimento collaborativo i soggetti in possesso dei seguenti requisiti soggettivi:

Articolo 7, comma 4, lettera a), del decreto legislativo n. 128 del 2015:



≥ 10 mld €

Soggetti residenti e non residenti con stabile organizzazione sul territorio dello Stato che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro;



Soggetti residenti e non residenti con stabile organizzazione sul territorio dello Stato che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza per il Progetto Pilota.

Articolo 2, comma 3, ultimo periodo, del decreto legislativo n. 147 del 2015 (interpello nuovi investimenti):



Impresa residente o stabile organizzazione del soggetto non residente deputata ad effettuare l'investimento sul territorio dello Stato.

Il regime di adempimento collaborativo

Requisiti soggettivi (2/2)

Possono accedere al regime di adempimento collaborativo i soggetti in possesso dei seguenti requisiti soggettivi:

Provvedimento 14/4/2016 e Circolare 38/2016:



i soggetti in possesso dei requisiti soggettivi possono chiedere l'ammissione al regime anche dell'impresa residente o non residente che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale;



È consentito l'accesso al regime ai soggetti con volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro, se la domanda per il Progetto Pilota sia stata presentata dall'impresa del gruppo che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, anche non in possesso dei requisiti dimensionali.

Il regime di adempimento collaborativo

Requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale

Per accedere al regime i contribuenti devono dotarsi di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (ovvero del c.d. Tax Control Framework - TCF).

Co-operative Compliance (OCSE):

il "Tax Control Framework" rappresenta il sistema di controllo interno dei processi aziendali o delle transazioni che possono dare luogo a conseguenze di natura fiscale

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate:

I contribuenti che intendano aderire al regime devono essere in possesso di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno, fermo restando l'autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate.

Il regime di adempimento collaborativo

Requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale

Secondo una logica integrata il "Tax Control Framework" deve essere concepito come un'attività di risk management, in cui sono applicate alle specificità dei rischi fiscali le tecniche e metodologie di un modello di gestione dei rischi aziendali.

1. Strategia Fiscale
2. Ruoli e responsabilità
3. Procedure
4. Monitoraggio
5. Adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno
6. Relazione agli organi di gestione

Il regime di adempimento collaborativo

Requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale

1. **Strategia Fiscale**
2. **Ruoli e responsabilità**
3. **Procedure**
4. **Monitoraggio**
5. **Adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno**
6. **Relazione agli organi di gestione**

Il sistema deve contenere una chiara e documentata strategia fiscale nella quale siano evidenziati gli obiettivi dei vertici aziendali in relazione alla variabile fiscale. La strategia deve riflettere la propensione al rischio della impresa, il grado di coinvolgimento dei vertici aziendali nelle decisioni di pianificazione fiscale e gli obiettivi che l'impresa si pone in relazione ai processi di gestione del rischio fiscale. La strategia fiscale dovrebbe includere i percorsi operativi da seguire al fine di posizionare la società sui livelli di rischio prescelti. Ad esempio, la descrizione dei meccanismi di incentivazione concessi ai manager di vertice rispetto alla variabile fiscale, l'adozione di procedure dettagliate a presidio dei rischi fiscali con l'individuazione di ruoli e responsabilità e, ovviamente, l'approccio nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (impegno alla trasparenza, utilizzo di strumenti quali ruling, interpelli, predisposizione di oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento).

Il regime di adempimento collaborativo

Requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale

1. Strategia Fiscale
2. **Ruoli e responsabilità**
3. Procedure
4. Monitoraggio
5. Adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno
6. Relazione agli organi di gestione

Il sistema deve assicurare una chiara attribuzione di ruoli a persone con adeguate competenze ed esperienze, secondo criteri di separazione dei compiti. Il sistema deve altresì esplicitare le responsabilità connesse ai ruoli in relazione ai processi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e garantire il rispetto delle procedure a tutti i livelli aziendali. La separazione dei compiti consiste nel ripartire compiti e responsabilità tra gli operatori che intervengono nel medesimo processo allo scopo di evitare una eccessiva concentrazione degli stessi, riducendo così la probabilità che si verifichino errori o comportamenti inappropriati o fraudolenti, grazie al controllo che ogni soggetto interessato dal processo può esercitare sull'operato degli altri soggetti coinvolti.

Il regime di adempimento collaborativo

Requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale

1. Strategia Fiscale
2. Ruoli e responsabilità
3. **Procedure**
4. Monitoraggio
5. Adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno
6. Relazione agli organi di gestione

Il sistema deve prevedere efficaci procedure per lo svolgimento delle seguenti attività:
rilevazione del rischio: mappatura dei rischi fiscali associati ai processi aziendali;
misurazione del rischio: determinazione dell'entità dei rischi fiscali in termini quantitativi e qualitativi;
gestione e controllo del rischio: definizione e attuazione dell'azione o dell'insieme di azioni finalizzate a presidiare i rischi e prevenire il verificarsi degli eventi.
Per quanto riguarda i processi già sottoposti a controlli stabiliti a scopi, quali ad esempio il processo contabile, fermo restando che la mappa dei rischi non dovrà contenere l'indicazione analitica dei controlli e dei rischi, di contro sarà sufficiente esplicitare i presidi specifici implementati dal TCF con riguardo alle fattispecie caratterizzate da maggiore incertezza interpretativa per quanto riguarda gli aspetti fiscali. La mappa non include i rischi fiscali relativi ad attività, operazioni o eventi aziendali, posti in essere o verificatisi prima dell'ingresso nel regime.

Il regime di adempimento collaborativo

Requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale

1. Strategia Fiscale
2. Ruoli e responsabilità
3. Procedure
4. **Monitoraggio**
5. Adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno
6. Relazione agli organi di gestione

Il sistema deve prevedere efficaci procedure di monitoraggio che, attraverso un ciclo di autoapprendimento, consentano l'individuazione di eventuali carenze o errori nel funzionamento dello stesso e la conseguente attivazione delle necessarie azioni correttive. "Eventuali carenze o errori" nel funzionamento del sistema di controllo del rischio fiscale sono riferibili non solo alle carenze riscontrate nei controlli posti in essere su rischi già individuati ma, piuttosto, alle carenze relative ai processi di rilevazione dei rischi.

Il regime di adempimento collaborativo

Requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale

1. Strategia Fiscale
2. Ruoli e responsabilità
3. Procedure
4. Monitoraggio
5. **Adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno**
6. Relazione agli organi di gestione

Il sistema deve adattarsi ai principali cambiamenti che riguardano l'impresa, ivi comprese le modifiche della legislazione fiscale.
La mappatura dei rischi fiscali deve essere effettuata seguendo un approccio ex ante. In tale ottica la mappa deve riportare l'indicazione dei rischi fiscali, potenziali e attuali, associati ai processi e alle attività aziendali, conosciuti o conoscibili al momento dell'implementazione del sistema e ritenuti in grado di inficiare la corretta operatività fiscale dell'impresa, presente o futura.

Il regime di adempimento collaborativo

Requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale

1. Strategia Fiscale
2. Ruoli e responsabilità
3. Procedure
4. Monitoraggio
5. Adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno
6. **Relazione agli organi di gestione**

Il sistema deve prevedere, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione, per l'esame e le valutazioni conseguenti, contenente gli esiti dell'esame periodico e delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari, le attività pianificate, i risultati connessi e le misure messe in atto per rimediare alle eventuali carenze emerse a seguito di monitoraggio.

Il regime di adempimento collaborativo

L'approccio metodologico dovrebbe essere disegnato per assicurare l'implementazione di un *Tax Control Framework* coerente con i requisiti essenziali previsti dalle *Leading Practices* e richiesti dall'Agenzia delle Entrate per l'accesso al regime di adempimento fiscale di tipo collaborativo (*Coorperative Compliance*).



Il regime di adempimento collaborativo

Le fasi e le principali attività



1. Analisi Preliminare, Benchmarking e Master Plan

- **Definizione dell'impostazione del TCF**
- **Analisi e rilevazione della documentazione utile a rappresentare il Sistema di Controlli Interno e Gestione dei Rischi** (SCIGR) in essere all'interno del Gruppo (es. Codice Etico, CoSO Check-List, Modelli ICFR SOX, Monitoraggio Entity Level Controls, Modelli 231, etc), avendo come riferimento i 13 principi del CoSO Internal Control Framework 2013;
- **Analisi delle procedure già implementate in ambito fiscale** dalla Società;
- **Comprensione delle possibili efficienze e sinergie con altri modelli strutturati di gestione e controllo dei rischi**
- **Definizione di un *Master Plan***



2. Ruoli, responsabilità e flussi informativi

- **Analisi dell'assetto organizzativo e dei flussi informativi in essere** in ambito fiscale;
- **Definizione e/o aggiornamento di Job Descriptions e disposizioni organizzative** relative alle funzioni impattate dal Tax Control Framework (es. funzione Tax, funzione Compliance, funzione Internal Control, etc…);



3. Strategia fiscale

- **Redazione e condivisione del documento di "Strategia Fiscale" in bozza**, comprensiva di:
  - Obiettivi fiscali;
  - Propensione al rischio;
  - Descrizione di alto livello di ruoli, responsabilità e architettura complessiva del Tax Control Framework.

Il regime di adempimento collaborativo

Le fasi e le principali attività



4. Tax Compliance Model

- **Disegno del processo di Tax Risk Management**;
- **Formalizzazione del Tax Compliance Model**, con la declinazione dei principali aspetti operativi legati al modello e al funzionamento del processo.



5. Tax Risk Assessment e Gap Analysis

- **Analisi dei documenti interni e interviste con il management** al fine di procedere alle attività di:
  - mappatura dei processi e delle attività aziendali, identificazione dei rischi fiscali rilevanti, identificazione dei controlli chiave (cd. "key controls"), valutazione dei rischi inerenti (senza considerare le azioni di trattamento) e residui (considerando le azioni di trattamento); identificazione delle opportunità di miglioramento del processo, con riferimento ai principali controlli, agli aspetti organizzativi, alle procedure e all'impianto normativo interno.



6. Reporting

- **Predisposizione del reporting verso il Vertice e gli Organi di Controllo** relativamente alle attività di Tax Risk Assessment



7. Monitoraggio e testing dei controlli

- **Selezione dei controlli da sottoporre ad attività di monitoraggio/testing**;
- **Testing dei principali controlli a presidio dei rischi fiscali** (Test of Design e Test of Operating Effectiveness), eventualmente integrabile nell'ambito delle attività di Testing svolte a livello di Gruppo per altri modelli di controllo (es. Testing SOX, Testing 262, etc);
- **Definizione degli Action Plans** per rimediare alle anomalie/eccezioni riscontrate;

Il regime di adempimento collaborativo

Benefici del regime

I principali benefici nell'adozione di un Tax Control Framework

- Miglioramento delle relazioni tra autorità fiscale e contribuente
- Vantaggi in termini reputazionali, ottenuti anche mediante l'inserimento in liste pubbliche di "contribuenti virtuosi"
- Riduzione delle sanzioni applicabili
- Riduzione dei vincoli burocratici (garanzie per richiesta di rimborsi) e dei potenziali costi legati a contenziosi di carattere fiscale

- Miglioramento complessivo della gestione dei rischi con particolare riferimento a quelli di natura fiscale
- Efficienze e sinergie con gli altri modelli aziendali di gestione e controllo dei rischi (ad es. SOX, 262, 231)
- Assicurare un framework uniforme per la gestione dei rischi fiscali

Benefici derivanti dall'adesione al regime di adempimento collaborativo con l'Agenzia delle Entrate

Benefici ottenibili con l'adozione del Tax Control Frameweork

Il regime di adempimento collaborativo

Provvedimento del 26/05/2017

Doveri dell'Agenzia delle Entrate

- Collaborazione, correttezza e trasparenza (segregazione dei periodi d'imposta precedenti)
- Certezza preventiva (accordi di adempimento collaborativo, posizioni sospese, posizioni rinviate)
- Valutazione del sistema di controllo (riscontri sull'operatività del sistema di controllo svolti dall'ufficio)

Doveri del contribuente

- Efficacia del sistema di controllo
- Collaborazione e trasparenza
- Promozione della cultura aziendale