

Tax Control Framework

Parere dell'esperto

Procedure del Tax Control Framework

di **Renato Sesana**

Partner Grant Thornton FAS

Per illustrare la metodologia da utilizzare per progettare e porre in essere un Tax Control Framework (TCF), non si può che partire dalla definizione dello stesso, intendendosi per Tax Control Framework la componente del sistema di controllo interno che assicura l'accuratezza e la completezza di documentazione fiscale e delle comunicazioni fiscali effettuate da un'impresa. In tal senso, risulta necessario presupposto per la realizzazione di un Tax Control Framework la previsione che l'impresa disponga di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale (il c.d. Tax Control Framework appunto) che consenta l'autovalutazione preventiva dei rischi fiscali, fornendo una visione continua ed aggiornata della propria posizione che può contribuire...

continua all'interno



Overview

TCF come strumento di gestione del rischio fiscale

di **Paolo Besio**

Partner Bernoni Grant Thornton

Il rischio fiscale è definito come il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi e con le finalità dell'ordinamento tributario. Si tratta, in particolare, di rischi legati alla indisponibilità totale o parziale di informazioni rilevanti, all'errata interpretazione di una norma o all'errata esecuzione di adempimenti. Il rischio ha natura sia finanziaria, in termini di maggiori imposte, sanzioni e interessi sia non...

continua all'interno

Approfondimento

Tax Control Framework, 231 e 262

di **Leonardo Fortunato**

Manager Bernoni Grant Thornton

Nel corso degli ultimi anni, l'attenzione a prevenire la commissione di reati di natura tributaria ha sicuramente ricoperto un ruolo di primaria importanza nel monitoraggio e gestione dei rischi aziendali da parte delle funzioni apicali (c.d. risk management). Le ragioni di questo cambio di rotta rispetto al passato – caratterizzato da una scarsa sensibilità verso talune tematiche di compliance fiscale unitamente ad un importante deficit normativo – possono essere essenzialmente attribuite: all'introduzione, da parte del legislatore fiscale, di misure volte alla minimizzazione delle controversie in materia tributaria mediante la normazione...

continua all'interno



Overview

TCF come strumento di gestione del rischio fiscale

di **Paolo Besio**

Partner di Bernaldi Grant Thornton

La definizione di rischio fiscale

Il rischio fiscale è definito come il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi e con le finalità dell'ordinamento tributario. Si tratta, in particolare, di rischi legati alla indisponibilità totale o parziale di informazioni rilevanti, all'errata interpretazione di una norma o all'errata esecuzione di adempimenti.

Il rischio ha natura sia finanziaria, in termini di maggiori imposte, sanzioni e interessi sia non finanziaria, in particolare reputazionale.

La generalità dei contribuenti si dichiara attenta alle tematiche fiscali ma, approfondendo la questione, emergono importanti carenze: da un lato, si tende a limitare fortemente l'identificazione di flussi aziendali considerati rilevanti a fini fiscali; dall'altro, chi ha le informazioni non ha la sensibilità fiscale per elaborarle e i sistemi di controllo normalmente adottati non considerano il rischio fiscale.

In caso di verifica questo atteggiamento superficiale si traduce in maggiori imposte, sanzioni e interessi (per limitarci alla sola parte amministrativa), ovvero cassa che non può essere utilizzata per nuovi investimenti o per remunerare lavoro e capitale.

L'approccio del legislatore e delle

amministrazioni finanziarie di diversi Stati sta cambiando, attribuendo sempre maggiore rilevanza all'interlocuzione proattiva tra contribuenti e amministrazioni finanziarie e fornendo strumenti adeguati allo scopo. I contribuenti che intendono adottare comportamenti virtuosi, non solo nel proprio *core business*, devono fare una riflessione attenta in merito a come gestiscono la variabile fiscale. L'adozione di un *Tax Control Framework* è, oggi, il comportamento da adottare.

E' anche una risposta che dimostra, a tutti gli *stakeholder* dell'azienda, che il *management* ha adottato strumenti di gestione della variabile fiscale moderni e idonei allo scopo.

Un breve excursus

L'attenzione al rischio fiscale e alla sua gestione è relativamente recente: nella terza riunione del *Forum on Tax Administration* di Seul del 2006 le amministrazioni finanziarie partecipanti decidono di avviare, a livello globale, azioni coordinate di contrasto all'elusione e all'evasione fiscale e danno mandato all'OCSE di analizzare il problema e di proporre soluzioni.

Due anni dopo l'OCSE pubblica il documento "*Study into the role of tax intermediaries*" che analizza l'attività dei contribuenti e dei *tax intermediaries*, nella più ampia accezione del termine e delle amministrazioni finanziarie.

Il documento è fondamentale poiché getta le basi di tutte le azioni che verranno adottate negli anni successivi: da un lato lo stimolo ad un'interlocuzione spontanea e proattiva, con l'introduzione del *Tax Control Framework* e la *cooperative compliance* ed, entro certi limiti, con la *voluntary disclosure*; dall'altro, con la



previsione di strumenti di contrasto più incisivi, ovvero lo scambio di informazioni e le azioni del progetto BEPS, per citare solo i documenti più significativi.

La maggior parte dei documenti citati sono stati recepiti nel nostro ordinamento: per quanto riguarda la *cooperative compliance* nel 2013 è stato lanciato il progetto pilota e, in adempimento alla delega fiscale, nel 2015, nel corpo del decreto legislativo cosiddetto della certezza del diritto, è stato introdotto nel nostro ordinamento il *Tax Control Framework* e il regime di adempimento collaborativo. La *voluntary disclosure* è diventata legge italiana nel 2014, parallelamente alla firma di numerosi accordi per lo scambio di informazioni con Stati da sempre considerati paradisi fiscali e strenui difensori del segreto bancario.

Alcune azioni del progetto BEPS sono diventate norme e prassi italiane, anche tramite recepimento di alcune direttive comunitarie (tra le altre, le azioni 5, 8-10, 12, 13 e 14); altre sono in attesa di finalizzazione, essenzialmente mediante il recepimento dello strumento multilaterale.

Gli strumenti di interlocuzione proattiva con le amministrazioni finanziarie

Concentrandoci sulla strategia di stimolo di un'interlocuzione proattiva finalizzata all'adempimento spontaneo, osserviamo che anche anteriormente al riconoscimento del *Tax Control Framework* e all'introduzione del regime di adempimento collaborativo esistevano, nel nostro ordinamento, strumenti di gestione del rischio fiscale, relativi a specifiche attività od operazioni: gli interpellati, generali, disapplicativi

e anti elusivi, l'interpello sui nuovi investimenti, gli accordi preventivi, unilaterali, bilaterali e multilaterali, le procedure amichevoli.

Il regime di adempimento collaborativo ha portata più ampia, ovvero ha a oggetto la fiscalità, diretta e indiretta della società e, quindi, consente di coprire tutte le attività e le operazioni con un'ampiezza che gli altri strumenti non hanno.

Condizione necessaria ma non sufficiente per poter accedere al regime di adempimento collaborativo è che la società sia dotata di un *Tax Control Framework*.

Il *Tax Control Framework* è un sistema di controllo interno, finalizzato a garantire la corretta applicazione delle norme fiscali e la corretta gestione degli adempimenti fiscali.

La strategicità del Tax Control Framework

Di *Tax Control Framework* si è iniziato a parlare in Italia in occasione del progetto pilota del 2013 e del regime di adempimento collaborativo del 2015.

La generalità dei contribuenti tende a collegare inescindibilmente il *Tax Control Framework* con il regime di adempimento collaborativo e, quindi, nella misura in cui non è possibile accedere al regime di adempimento collaborativo (le soglie di fatturato per poter accedere sono ancora oggi molto elevate, come vedremo dopo) non ritiene opportuno attivare il *Tax Control Framework*.

Riteniamo che questa valutazione sia sostanzialmente sbagliata e non responsabile.

L'efficace gestione del rischio fiscale è



necessaria per evitare di esporre la società a rischi, finanziari e non, derivanti dall'errata applicazione di norme e dalla gestione di adempimenti fiscali non corretti. Una gestione moderna e responsabile della variabile fiscale richiede che il *top management* della società sia in grado di garantire che i rischi fiscali a cui è esposta siano identificati, valutati, gestiti e monitorati e che, quindi, la società sia marginalmente esposta.

In altre parole, l'adozione di un *Tax Control Framework* dovrebbe essere vista come una scelta strategica di gestione responsabile del rischio, che giustifica autonomamente l'investimento che essa richiede. L'adesione al regime di adempimento collaborativo è un passo ulteriore e successivo, molto importante, ma non è necessario.

Ci sono molti contribuenti che non hanno un ufficio fiscale che sia in grado di presidiare tutte le attività e tutti gli adempimenti; in questa situazione, parte delle attività e parte degli adempimenti sono delegati a organizzazioni esterne. Il concreto rischio che il contribuente corre in questi casi è che le procedure aziendali, in area fiscale, siano parziali e che le organizzazioni esterne non abbiano contezza di tutto. La conseguenza è che il presidio interno e il presidio esterno non siano sufficienti a garantire una buona gestione del rischio fiscale e, quindi, esponano il contribuente a rischi fiscali importanti.

Le amministrazioni finanziarie hanno da tempo dichiarato di attribuire rilevanza al *Tax Control Framework* e di tener conto, nella valutazione del profilo di rischio del contribuente e nell'approccio alla verifica, dell'esistenza o meno di un *Tax Control Framework* strutturato in modo adeguato. Per fare un paragone che non riteniamo sia azzardato, è la stessa valutazione che, *mutatis mutandis*, in ambito prezzi di trasferimento si fa relativamente alla predisposizione della documentazione ai sensi del provvedimento e alla presentazione di una istanza di accordo preventivo. La preparazione della documentazione sui prezzi di trasferimento è un adempimento facoltativo che consente di presentare il proprio gruppo, le proprie operazioni e le metodologie utilizzate per determinare il prezzo di libera concorrenza. Se la documentazione è predisposta coerentemente con lo schema e i contenuti del provvedimento in materia e i verificatori confermano il giudizio di idoneità, l'eventuale rettifica dei prezzi applicati non espone la società al rischio delle sanzioni. La presentazione di un'istanza di accordo preventivo rappresenta la naturale evoluzione della gestione della *compliance* proattiva ma non è necessaria. La società può decidere di predisporre la documentazione e di non presentare alcuna istanza o di presentare istanza per coprire solo una delle molteplici operazioni *intercompany*. L'eventuale astensione dal presentare una o più istanze di accordo preventivo non fa venir meno la strategicità della predisposizione della documentazione.



Il *Tax Control Framework* è un validissimo strumento per la gestione del rischio fiscale, fondamentale per evitare di esporre la società a rischi, finanziari e non finanziari, derivanti dalla violazione delle norme fiscali.

Dopo aver lavorato sulle procedure fiscali ed aver costruito il *Tax Control Framework*, la società può quindi valutare, verificati i presupposti soggettivi, se accedere al regime di adempimento collaborativo.

Regime di adempimento collaborativo. Cenni

Come già anticipato, la disponibilità di un *Tax Control Framework* è la condizione necessaria, ancorché non sufficiente, per accedere al regime di adempimento collaborativo.

Per quanto riguarda il profilo soggettivo, esiste una regola e alcune eccezioni. La regola è che il contribuente debba realizzare un fatturato pari ad almeno € 5 miliardi.

Al momento dell'approvazione della legge la soglia di fatturato era pari a € 10 miliardi. Fin dall'entrata in vigore è stato stabilito che la soglia di fatturato debba essere progressivamente ridotta, fino ad arrivare ad ammettere al regime tutti i contribuenti con ricavi non inferiori a € 100 milioni.

Le eccezioni sono i contribuenti che hanno partecipato al progetto pilota del 2013 (in questo caso il fatturato deve essere almeno pari a € 1 miliardo), i soggetti che esercitano attività di indirizzo relativamente al *Tax Control Framework* (laddove siano comunque verificati i livelli minimi di fatturato), i soggetti che hanno ottenuto risposta all'interpello sui nuovi investimenti e intendono comportarsi in conformità a quanto indicato dall'Agenzia e, infine, i contribuenti appartenenti al gruppo IVA, laddove uno dei partecipanti aderisca al regime.

Il regime di adempimento collaborativo garantisce al contribuente un rapporto costante con l'Agenzia delle entrate (Direzione centrale), che diventa l'unico interlocutore del contribuente (con esclusione di altri uffici periferici dell'Agenzia e della Guardia di Finanza) per i controlli e le attività relativi a detto regime.

L'adesione al regime comporta la possibilità di pervenire con l'Agenzia ad una valutazione preventiva comune di situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali e di beneficiare di procedure di interpello abbreviate.

GET CONNECTED !

Follow us on



Instagram



In caso di opinione difforme, il contribuente può mantenere la propria posizione e, se soccombe in contenzioso, beneficiare di una riduzione delle sanzioni al 50% e della sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento.

In caso di richieste di rimborsi di imposte, dirette e indirette, il contribuente non è tenuto a prestare garanzie.

Il regime premiale che il legislatore dovrebbe introdurre

L'amministrazione finanziaria dovrebbe investire in modo significativo nella relazione con i contribuenti, anche semplificando e agevolando l'adempimento spontaneo, per poter distinguere tra chi adempie, correttamente e tempestivamente e chi no, per poi concentrare la propria attività accertativa su questi ultimi.

Relativamente al tema oggetto della presente pubblicazione, dovrebbe incentivare l'adozione del *Tax Control Framework* da parte di un numero consistente di contribuenti.

Per ottenere questo risultato il legislatore e l'amministrazione finanziaria dovrebbero, da un lato, dare indicazioni più precise in merito alla costruzione e al contenuto di un *Tax Control Framework* che possa essere considerato idoneo; dall'altro lato dovrebbero escludere le sanzioni, sia amministrative sia penali, in presenza di un *Tax Control Framework* giudicato idoneo.

L'obiettivo è molto ambizioso e sfidante: oggi neanche chi entra a far parte del regime di adempimento collaborativo beneficia della non applicazione delle sanzioni. Le sanzioni amministrative, infatti, sono ridotte al 50%; con riferimento a quelle penali, l'adesione al regime di adempimento collaborativo rappresenta un'attenuante, non una causa di disapplicazione.

Se queste posizioni erano, in questi primi anni di vigenza del regime, accettabili, nella prospettiva dell'Agenzia, oggi non sono più sostenibili in una situazione in cui si vuole promuovere e incentivare l'adempimento proattivo spontaneo.

Le leggi devono essere introdotte ma poi costantemente riviste e adattate al mutato contesto, nazionale e internazionale.

La non applicazione di sanzioni, amministrative e penali, in caso di disponibilità di un *Tax Control Framework* giudicato idoneo, rappresenterebbe uno stimolo estremamente forte al miglioramento sostanziale del rapporto tra Agenzia e contribuenti e all'incremento dell'adempimento spontaneo.

In questo senso si è già espressa la Commissione Colao ma, da allora, si è persa la traccia di questa proposta. E' opportuno che il legislatore e l'amministrazione finanziaria la riprendano quanto prima.



Il parere dell'esperto

Procedure del Tax Control Framework

di **Renato Sesana**

Partner di Grant Thornton FAS

Per illustrare la metodologia da utilizzare per progettare e porre in essere un *Tax Control Framework* (TCF), non si può che partire dalla definizione dello stesso, intendendosi per *Tax Control Framework* la componente del sistema di controllo interno che assicura l'accuratezza e la completezza di documentazione fiscale e delle comunicazioni fiscali effettuate da un'impresa.

In tal senso, risulta necessario presupposto per la realizzazione di un *Tax Control Framework* la previsione che l'impresa disponga di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale (il c.d. *Tax Control Framework* appunto) che consenta l'autovalutazione preventiva dei rischi fiscali, fornendo una visione continua ed aggiornata della propria posizione che può contribuire ad eliminare, o quantomeno mitigare, le incertezze connesse alla gestione del rischio fiscale.

In termini generali il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale dovrà essere integrato nel sistema di governo aziendale e di controllo interno, assicurando quindi una chiara attribuzione dei ruoli e delle responsabilità e garantendo che vi sia una mappatura ed un monitoraggio continuo dei rischi più significativi.



Rivestono in tale ambito un ruolo fondamentale gli organi di gestione (solitamente il consiglio di amministrazione) che potranno effettuare l'esame e la valutazione di tali rischi, individuando altresì le aree di criticità e le relative opportune azioni correttive.

Quest'obbligo coinvolge nel giusto peso, in termini di responsabilità societaria, anche gli organi di controllo (come, ad esempio, l'*internal audit*, il collegio sindacale e il revisore contabile) ed assume il valore di un impegno programmatico del vertice aziendale in merito alle attività pianificate per rimediare a carenze eventualmente rilevate nel periodo.



Entrando più nel merito della composizione di un *framework* di gestione del rischio fiscale è necessario che siano presenti:

- una chiara rappresentazione della strategia fiscale, che evidenzii gli obiettivi perseguiti dai vertici aziendali nella gestione della variabile fiscale e quindi rifletta la propensione al rischio fiscale dell'impresa;
- una chiara ripartizione di ruoli e responsabilità a persone con adeguata preparazione ed esperienza all'interno dell'organizzazione, secondo i criteri della *segregation of duties*;
- la previsione di efficaci metodologie e procedure per la rilevazione, la misurazione, la gestione e il controllo del rischio fiscale;
- il costante monitoraggio del funzionamento del sistema di controllo e la attivazione di rimedi in caso di carenze o errori;
- la adattabilità del sistema rispetto ai cambiamenti del contesto organizzativo interno e del contesto normativo;
- infine, la previsione di una relazione agli organi di gestione (solitamente il consiglio di amministrazione) sui riscontri rilevati, i rimedi attivati e in generale le attività pianificate nell'ambito del sistema di gestione e controllo del rischio fiscale, con cadenza almeno annuale.

È evidente come il sistema in questione debba presupporre una corretta circolazione delle informazioni rilevanti all'interno dell'organizzazione, nonché un adeguato flusso informativo e di *reporting* a tutti i livelli aziendali. Vediamo ora più nel dettaglio ogni singolo aspetto.

Tax Strategy

Si declina in un documento, sottoscritto dagli amministratori, contenete un piano di azione di lungo termine che, sia a livello strategico che operativo, definisce gli obiettivi dell'impresa nella gestione della variabile fiscale.

Deve riflettere prima di tutto la propensione al rischio fiscale (*Risk appetite*) e dovrebbe includere i percorsi operativi da seguire al fine di posizionare l'impresa sui livelli di rischio prescelti quali ad es. i meccanismi di incentivazione concessi ai *manager* rispetto alla variabile fiscale, l'adozione di procedure dettagliate a presidio dei rischi fiscali con l'individuazione di ruoli e responsabilità e l'approccio nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Dovrebbe inoltre ricomprendere codici di condotta inerenti all'ambito fiscale, piani di formazione dei dipendenti, *management commitment* per un comportamento fiscale corretto nonché eventuali sanzioni per chi viola le regole del codice di condotta.

Ruoli e responsabilità

Lo sviluppo della *Tax Strategy* e del TCF in generale è responsabilità primaria del *senior management* di un'impresa ma per una implementazione efficace è fattore critico di successo che sia eseguita dalle persone con le giuste competenze e esperienze.

Deve quindi essere assicurata una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità, anche secondo criteri di separazione dei compiti (*SoD*), sia in senso orizzontale, sia in senso verticale:



- in senso orizzontale, ripartendo compiti e responsabilità tra gli operatori che intervengono nello stesso processo. In tale ambito assume rilevanza fondamentale anche la configurazione dei sistemi informativi;
- in senso verticale, assicurando la necessaria separazione tra funzioni operative e quelle di controllo, anche al fine di evitare il conflitto di interessi.

Per funzioni di controllo, si possono elencare:

- controlli di primo livello (di linea): effettuati dalle funzioni operative;
- controlli di secondo livello: diretti alla valutazione dell'efficacia e dell'effettività dei controlli di primo livello;
- controlli di terzo livello (ad es. *internal auditing*) con l'obiettivo di valutare l'adeguatezza del sistema di controllo dei rischi in generale.

Tax Risk Assessment

La mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale riveste un ruolo fondamentale nell'ambito del *Tax Control Framework*.

Occorre subito operare una distinzione preliminare tra i rischi fiscali che si possono generare nell'ambito di ordinarie attività di processo legate ai normali cicli di funzionamento aziendale o in relazione a specifiche transazioni che, per i loro aspetti qualitativi o quantitativi non sono riconducibili alle attività routinarie dell'azienda (come ad esempio, operazioni di M&A).

Conseguentemente l'approccio alla valutazione dei relativi rischi fiscali dovrà essere opportunamente adattato tenendo conto della specificità dei relativi ambiti.

L'attività di *Tax Risk Assessment* dovrà partire dalla mappatura dei processi per andare a individuare i rischi fiscali. Saranno quindi coinvolti i *Risk Owner*, cioè il *management* responsabile del relativo processo, per l'identificazione dei rischi fiscali potenzialmente connessi allo specifico processo, tracciando le informazioni relative al comparto impositivo (Imposizione diretta, Imposizione indiretta, tributi locali) e la tipologia di tributo su cui il rischio ha impatto (es. IRES, IRAP, IVA, etc.).

Ogni rischio dovrà essere valutato in termini di probabilità e di impatto (economico/sanzioni, reputazionale, legale) per determinare il rischio inerente; devono quindi essere individuati i controlli in essere per contrastare il rischio ed arrivare a valutare il rischio residuo. Per quei rischi in cui il rischio residuo è maggiore del rischio accettabile si dovranno andare ad integrare i controlli stessi con ulteriori controlli.

Per la fase di *Risk Assessment* può venire in ausilio l'utilizzo di una RACM (*Risk Assessment Criteria Matrix*) per scomporre i processi in attività e, nell'ambito delle attività, identificare e valutare i rischi e controlli relativi.

Per quanto riguarda, invece, le operazioni non routinarie, è evidente che il metodo di valutazione dei rischi fiscali connessi debba essere necessariamente semplificato e, anche se condotto sempre in base ai criteri di probabilità ed impatto, richieda un'analisi caso per caso.



Nell'ambito del *Tax Risk Assessment* potrà essere capitalizzato quanto già eventualmente analizzato dell'azienda con riferimento ai reati tributari ex D. Lgs. 231/01; tale analisi può fungere da buona base di partenza, seppur non esaustiva, per indirizzare le attività di gestione del rischio fiscale.

Monitoraggio e flussi informativi

Il sistema dei controlli interni deve prevedere efficaci procedure di monitoraggio che consentano l'individuazione di eventuali carenze o errori nel funzionamento dello stesso e la conseguente attivazione delle azioni correttive.

Sarà inoltre opportuno identificare dei *Key Risk Indicator (KRI)*, per misurare la performance del TCF in generale e l'efficacia dei controlli posti in essere; il TCF deve inoltre adattarsi ai principali cambiamenti sia interni, che riguardano l'impresa, che di contesto esterno, quali eventuali modifiche della legislazione fiscale.

Il sistema deve basarsi su flussi informativi accurati, completi e tempestivi e garantire la circolazione delle informazioni a tutti i livelli aziendali, ognuno per quanto di propria competenza; in particolare deve prevedere, con frequenza prestabilita (ad es. annuale), l'invio di una relazione agli organi di gestione, contenente l'esito delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari, le attività pianificate, i risultati ottenuti e le azioni poste in essere per rimediare alle eventuali carenze emerse a seguito di monitoraggio.

Conclusioni

Da quanto fino a ora illustrato appare evidente come la progettazione e messa in esercizio di un *Tax Control Framework* richieda un approccio multidisciplinare con competenze fiscali, legali, organizzative, di *risk governance* e tecnologiche.

La progettazione, la predisposizione e la manutenzione nel tempo del TCF deve inserirsi nell'ambito del più ampio sistema di governo e di controllo interno, senza rappresentare un'appendice fiscale di altri sistemi di controllo.

Si renderà necessario un pieno e costante coinvolgimento della funzione fiscale, anche a monte delle decisioni di *business*; tale coinvolgimento dovrà essere assicurato da processi che prevedano il coinvolgimento del responsabile della funzione fiscale ai comitati in cui sono valutate o decise le operazioni e i progetti rilevanti relativi all'impresa.

Tutto ciò, assieme ai requisiti di monitoraggio e di *continuous improvement*, porta alla necessità di istituire un *Tax management system* in coerenza di approccio con altri sistemi di gestione eventualmente già presenti in azienda.



Approfondimento

Tax Control Framework, 231 e 262

di **Leonardo Fortunato**

Manager di *Bernoni Grant Thornton*

Nel corso degli ultimi anni, l'attenzione a prevenire la commissione di reati di natura tributaria ha sicuramente ricoperto un ruolo di primaria importanza nel monitoraggio e gestione dei rischi aziendali da parte delle funzioni apicali (c.d. *risk management*). Le ragioni di questo cambio di rotta rispetto al passato – caratterizzato da una scarsa sensibilità verso talune tematiche di compliance fiscale unitamente ad un importante deficit normativo – possono essere essenzialmente attribuite:

1. all'introduzione, da parte del legislatore fiscale, di misure volte alla minimizzazione delle controversie in materia tributaria mediante la normazione di taluni strumenti utili ad incentivare azioni di prevenzione da parte del contribuente;
2. all'interesse sempre crescente del *management* aziendale di evitare gravosi e costosi contenziosi con l'amministrazione finanziaria al fine di prevenire il rischio di incorrere in sanzioni amministrative e penali; e da ultimo ma non per importanza
3. all'acclarato danno di natura reputazionale e d'immagine che la commissione di un illecito tributario potrebbe determinare per l'azienda, il *management* e i diversi stakeholders.

Come detto, uno dei punti chiave è stato sicuramente un approccio innovativo – benché a oggi ancora limitato – da parte del legislatore fiscale italiano, in linea con gli stimoli derivanti anche dai contesti di natura internazionale (basti pensare agli innumerevoli lavori in sede OCSE volti allo stimolo della trasparenza e comunicazione tra contribuente e amministrazione finanziaria). In questa direzione, possono essere senza ombra di dubbio ricordati:

- l'introduzione del regime di adempimento collaborativo da parte degli artt. 3 e ss. del D.lgs. n. 128/2015;
- l'ampliamento del novero dei reati presupposto in materia di responsabilità amministrativa degli enti (D.lgs. 231/2001) a talune fattispecie di reati di natura penal-tributaria ad opera dell'art. 39 del D.L. n. 124/2019.

I sopracitati interventi normativi, seppur distinguendosi per gli ambiti di riferimento, hanno dato un forte stimolo alle aziende – ma soprattutto al loro *management* – di dotarsi di sistemi volti alla prevenzione piuttosto che alla "cura" del rischio fiscale. Difatti, l'analisi dei richiamati interventi normativi è sicuramente un proficuo esercizio utile ad apprezzare la bontà e l'efficacia di taluni strumenti finalizzati a fornire, all'azienda, indubbi mezzi di tutela. Nel proseguo cercheremo di tracciarne i principali tratti distintivi, mettendo in evidenza le possibili opportunità e gli evidenti benefici.



L'aggiornamento dei presidi fiscali 231 quale primo passo per l'implementazione di un TCF

Come noto, il Decreto Legislativo n. 231/2001 disciplina la responsabilità amministrativa dell'ente derivante da reato ovvero la potenziale attribuzione di sanzioni nei casi in cui un soggetto terzo (e.g. soggetto apicale) commetta fattispecie specifiche di reato (i c.d. reati presupposto) a favore dell'ente stesso. Al fine di prevenire l'assoggettamento a sanzioni e la conseguente perseguibilità dell'ente in tale ambito, che in alcuni casi possono determinare conseguenze gravose per l'organizzazione aziendale (e.g. sospensione dell'attività), è facoltà dell'ente stesso di adottare modelli di prevenzione del rischio che prevedano efficaci presidi di controllo (includendo anche l'istituzione di un organismo apposito indipendente e terzo) utili alla prevenzione e alla minimizzazione dei rischi.

In tale ambito, è stato recentemente ampliato il catalogo dei suddetti reati presupposto, con inclusione di talune e specifiche fattispecie di reati tributari. Difatti, in data 25 dicembre 2019, è entrata in vigore la Legge n. 157/2019 che, convertendo il c.d. "Decreto fiscale" (D.L. n. 124/2019 recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili), ha introdotto determinati reati tributari nel novero dei reati presupposto (art. 25-quinquiesdecies del D.lgs. 231/01) da cui deriva la responsabilità "amministrativa" degli enti. In particolare, sono stati introdotte le seguenti fattispecie di reato:

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (Art. 2 del Dlgs n. 74/2000).
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (Art. 3 del Dlgs n. 74/2000).
- Emissioni di fatture per operazioni inesistenti (Art. 8 del Dlgs n. 74/2000).
- Occultamento e distruzione di scritture contabili (Art. 10 del Dlgs n. 74/2000).
- Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (Art. 11 del Dlgs n. 74/2000).
- Dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs. 74/2000), omessa dichiarazione (art. 5, d.lgs. 74/2000) e indebita compensazione (art. 10-quater, d.lgs. n. 74/2000), qualora esclusivamente commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, al fine di evadere l'IVA per un importo superiore a 10 milioni di euro.

L'inclusione dei sopracitati reati presupposto ha determinato: (i) da una parte l'aggiornamento dei Modelli Organizzativi già in essere mediante la predisposizione – laddove mancanti – di apposite procedure volte a minimizzare il rischio fiscale (limitato alle sopracitate fattispecie) e (ii) dall'altro ha dato stimolo a tutte quelle realtà prive di un modello organizzativo adeguato di dotarsi di adeguate procedure al fine di limitare possibili conseguenze negative in caso di reati di natura tributaria (difatti, la potenziale commissione di reati di natura tributaria è argomento sicuramente di maggiore trasversalità tra i contribuenti al contrario di altre tipologie di reato - inclusi tra i reati presupposto – che possono suscitare una maggiore sensibilità esclusivamente a specifiche categorie di contribuenti).

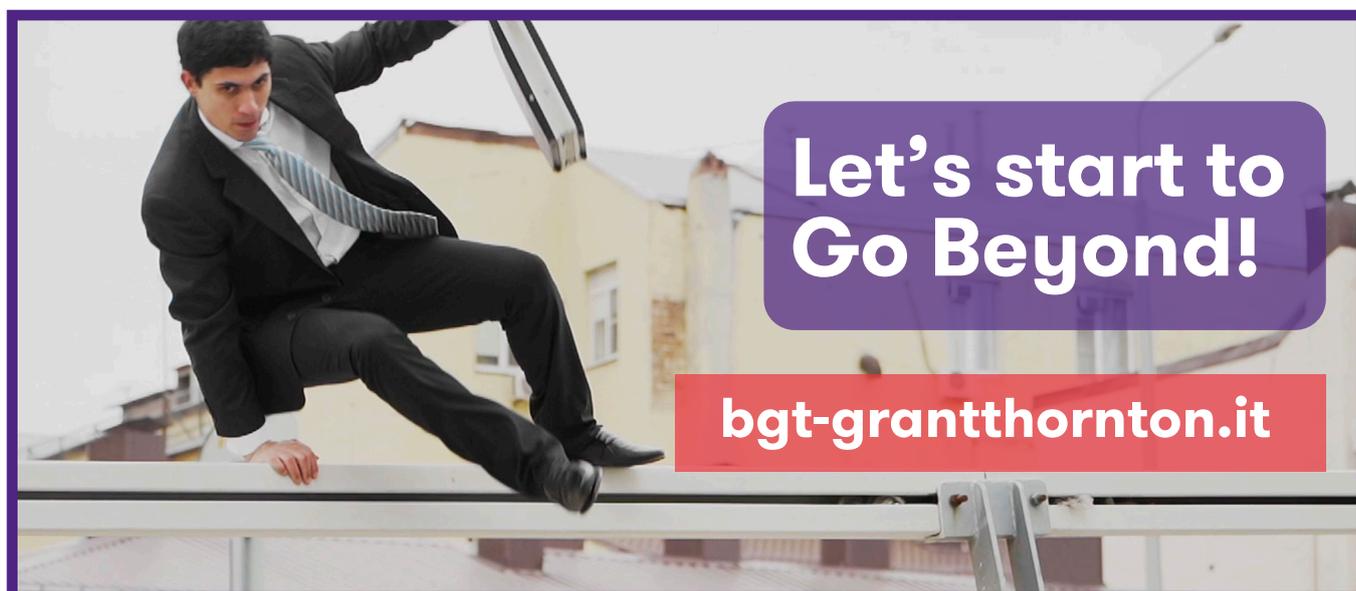


In tale contesto, la fase di aggiornamento degli strumenti di controllo apporta rilevanti benefici in merito alla sistematizzazione di azioni di prevenzione del rischio fiscale. Difatti, i lavori di adeguamento (e/o di implementazione *ex-novo*) dei sistemi di presidio 231, seppur limitatamente agli aggiornamenti in commento, permettono di:

1. identificare e valutare le c.d. attività sensibili nel compimento delle quali si potrebbe ipotizzare la commissione dei reati tributari (con esclusivo riferimento ai nuovi reati presupposto);
2. individuare e rilevare i sistemi di controllo già in essere;
3. valutare la bontà e la completezza dei c.d. flussi informativi con riguardo sia agli organi di controllo sia alle diverse interrelazioni tra le diverse funzioni;
4. evidenziare i maggiori punti di debolezza e le lacune di processo (c.d. *gap analysis*).

Parte rilevante dell'attività, inoltre, è:

- la formalizzazione di procedure *ad hoc* utili all'individuazione delle modalità operative, dei principi generali di comportamento, dei flussi informativi e i responsabili di funzione atti a presidiare le più importanti attività di natura fiscali, come, tra i tanti, la redazione e la formalizzazione dei dichiarativi rilevanti (Modello IVA, Modello IRES e Modello IRAP);
- l'integrazione e aggiornamento delle procedure al fine di rafforzare i presidi già in essere in ottica di prevenzione del rischio fiscale.





L'aggiornamento e/o l'implementazione dei presidi in linea con i reati presupposto (tributari) previsti dalla 231 è da considerarsi un'efficace primo step per introdurre sistemi / procedure che garantiscano un iniziale monitoraggio e controllo del rischio fiscale nell'organizzazione aziendale. Difatti, la sola implementazione delle attività e degli strumenti summenzionati – utile ad aggiornare correttamente il Modello Organizzativo con le più recenti modifiche normative – è finalizzata, in linea di principio, alla sola prevenzione di determinati reati tributari. Pertanto, l'estensione di talune casistiche di reati di natura tributaria nel novero dei reati presupposto 231 ed i connessi lavori di aggiornamento richiesti possono rappresentare un'importante opportunità per valutare un percorso di maggiore sistematicità e completezza nella strategia di prevenzione del rischio fiscale ovvero la possibilità di iniziare ad intraprendere un percorso volto alla predisposizione di un c.d. *Tax Control Framework* (anche TCF).

Tale opportunità diventa ancora più rilevante in quelle organizzazioni che, parallelamente ad un Modello Organizzativo 231, sono dotate anche di procedure derivanti dalle disposizioni previste dall'art. 154-bis del TUF ovvero la predisposizione, da parte del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, di adeguate procedure amministrative e contabili per la formazione del bilancio di esercizio e, ove previsto, del bilancio consolidato nonché di ogni altra comunicazione di carattere finanziario.

Tale procedura, benché riservata a specifici contesti e contribuenti, è da annoverare in quanto aiuta indubbiamente a fortificare il sistema di prevenzione, intervenendo su uno degli aspetti più rilevanti e connessi alla variabile fiscale ovvero la corretta alimentazione e gestione delle scritture contabili.

STATUS QUO LIMITS YOU

Audit | Tax | Advisory



Status Go™
LIFTS YOU.

Ready for fresh thinking that
moves you forward?

Welcome to Status Go.

[grantthornton.global](https://www.grantthornton.global)

