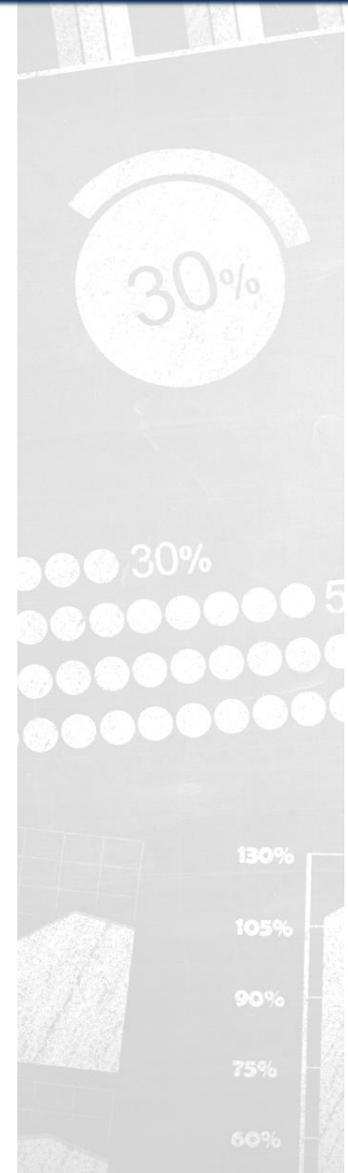


Il nuovo regime di adempimento collaborativo di cui al D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128

Dott. Stefano Barletta
Pirola Pennuto Zei & Associati

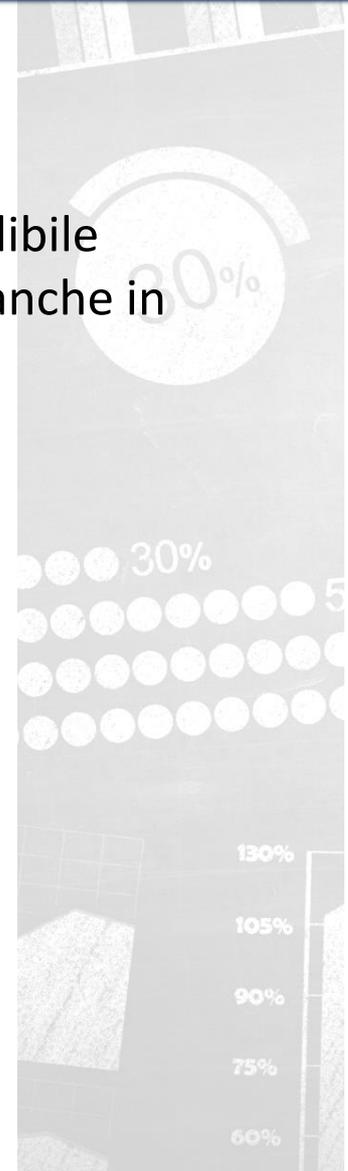


La gestione del rischio fiscale

La «gestione del rischio fiscale» è un elemento ormai imprescindibile dell'operatività aziendale non solo a livello di «*compliance*» ma anche in ambito strategico e finanziario.

Perché?

- ✓ Sanzioni amministrative
- ✓ Sanzioni penali
- ✓ Danno d'immagine / di reputazione
- ✓ *Corporate responsibility*



L'approccio della prassi internazionale

Anche l'Amministrazione Finanziaria dei maggiori Paesi occidentali sembra avere preso contezza dell'importanza di una gestione preventiva del rischio fiscale basata su di un atteggiamento collaborativo.

L'OCSE e la cooperative compliance



Nel 2013 l'OCSE ha pubblicato il rapporto preliminare «*Cooperative Compliance: a Framework*», al fine di fornire linee guida su **come** un modello di cooperative compliance possa **ristabilire fiducia e confidenza nel rapporto tra business community ed A.F.** e consentire benefici ad entrambi, sulla base di esperienze dei vari Paesi.

- ✓ Per il contribuente → pagamento della **giusta quantità di imposta al momento giusto e sostanziale riduzione delle incertezze sulla posizione fiscale delle imprese;**
- ✓ per l'A.F. → presenza in azienda di Tax Control Frameworks sufficientemente robusti da garantire all'A.F. l'affidabilità e veridicità del contenuto delle dichiarazioni fiscali nonché la volontà del contribuente di essere aperto e trasparente.

L'approccio della prassi nazionale

✓ Il Progetto Pilota dell'Agenzia delle Entrate



Il 25 giugno 2013 l'Agenzia delle Entrate aveva invitato i grandi contribuenti ad inviare, entro il 31 luglio 2013, la propria richiesta di adesione, su base volontaria, al gruppo di imprese che sarebbero state selezionate per far parte del «Progetto Pilota» in tema di «*cooperative compliance*» con l'obiettivo di «*verificare la possibilità di introdurre un approccio al **controllo ex ante**, rispetto al tradizionale intervento ex post, con positivi impatti sul livello di compliance del contribuente e sulle sue esigenze di certezza e stabilità, nonché a fornire elementi utili per introdurre appositi provvedimenti attuativi del regime*».

L'obiettivo del «gruppo di lavoro» era quello di pervenire alla **definizione condivisa delle caratteristiche** di sistemi interni o modelli organizzativi di gestione del rischio fiscale

Candidature pervenute

Alla data del 31 luglio [2014] risultano pervenute ben 84 candidature riconducibili a 55 gruppi societari, per il 53% italiani, il 32% europei e la restante parte, extra europei. L'apprezzabile numero di adesioni appare ulteriormente corroborato dalla circostanza che, in termini di fatturato, le imprese che hanno espresso la volontà di aderire al progetto rappresentano circa il 10% del fatturato complessivo ascrivibile ai grandi contribuenti per l'anno di imposta 2011

(<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Regime+di+adempimento+collaborativo+Grandi+contribuenti/>)

Alcuni sistemi di gestione dei rischi aziendali già conosciuti (1/2)

Il Sarbanes-Oxley Act del 2002

che si pone come obiettivo il ripristino della fiducia degli investitori e la protezione degli azionisti contro possibili frodi

La sezione 404 (*Management Assessment of Internal controls*) richiede che, con cadenza annuale:

- il CEO e il CFO della società/gruppo attestino che il sistema di controllo interno che presidia il processo di costruzione e presentazione del bilancio (c.d. Financial Reporting) è efficace.
- il revisore esterno attesti a sua volta se le dichiarazioni del CEO e del CFO contenute nell'attestazione sull'adeguatezza del sistema di controllo interno sono valide, accurate e complete.

Il management deve istituire un processo strutturato e periodico per la valutazione del sistema di controllo interno che porta alla formazione del bilancio (c.d. *Management Assessment Process*).

Ai principi della SOX si ispira l'articolo **154-bis del TUF** che prevede l'istituzione di un dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari

Alcuni sistemi di gestione dei rischi aziendali già conosciuti (2/2)

Il D.Lgs 8 giugno 2001 n. 231,

che ha introdotto la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e degli enti privi di personalità giuridica.

La responsabilità amministrativa è esclusa se l'ente prova che:

- a) **L'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;**
- b) Il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli e di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo;
- c) Le persone hanno commesso il fatto eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione;
- d) Non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b).

L'approccio per i soggetti vigilati (1/2)

- ✓ **Banca d'Italia** (circolare n. 263 del 27/12/2006, 15° aggiornamento 2/07/2013)



«Il rischio di non conformità alle norme è il rischio di incorrere in sanzioni giudiziarie o amministrative, perdite finanziarie rilevanti o danni di reputazione in conseguenza di violazioni di norme imperative (leggi, regolamenti) ovvero di autoregolamentazione (ad es., statuti, codici di condotta, codici di autodisciplina). Poiché il rischio di non conformità alle norme è diffuso a tutti i livelli dell'organizzazione aziendale, soprattutto nell'ambito delle linee operative, l'attività di prevenzione deve svolgersi in primo luogo dove il rischio viene generato: è pertanto necessaria un'adeguata responsabilizzazione di tutto il personale.

La funzione di conformità alle norme presiede, secondo un approccio risk based, alla gestione del rischio di non conformità con riguardo a tutta l'attività aziendale, verificando che le procedure interne siano adeguate a prevenire tale rischio. A tal fine, è necessario che la funzione di conformità alle norme abbia accesso a tutte le attività della banca, centrali e periferiche, e a qualsiasi informazione a tal fine rilevante, anche attraverso il colloquio diretto con il personale.

[...]

La banca può adottare tale approccio anche con riferimento al presidio del rischio di non conformità alle normative di natura fiscale(1), che richiede almeno:

- (i) la definizione di procedure (2) volte a prevenire violazioni o elusioni di tale normativa e ad attenuare i rischi connessi a situazioni che potrebbero integrare fattispecie di abuso del diritto, in modo da minimizzare le conseguenze sia sanzionatorie, sia reputazionali derivanti dalla non corretta applicazione della normativa fiscale;**
- (ii) la verifica dell'adeguatezza di tali procedure e della loro idoneità a realizzare effettivamente l'obiettivo di prevenire il rischio di non conformità».**

(1) [...]

(2) Tali procedure possono prevedere il ricorso a figure interne alla banca esperte in materia fiscale oppure, nei casi più complessi, l'acquisizione del parere delle autorità tributarie competenti.

L'approccio per i soggetti vigilati (2/2)

✓ **IVASS**, (regolamento ISVAP n. 20 del 26 marzo 2008)

«Capo V – Funzione di compliance



Art. 22 (Obiettivi della verifica di conformità alle norme)

1. Nell'ambito del sistema dei controlli interni, le imprese si dotano, ad ogni livello aziendale pertinente, di specifici presidi volti a prevenire il rischio di incorrere in sanzioni giudiziarie o amministrative, perdite patrimoniali o danni di reputazione, in conseguenza di violazioni di leggi, regolamenti o provvedimenti delle Autorità di vigilanza ovvero di norme di autoregolamentazione.

2. [...].

Art. 23 (Funzione di compliance)

1. Le imprese istituiscono una funzione di *compliance*, proporzionata alla natura, dimensione e complessità dell'attività svolta, cui è affidato il compito di valutare che l'organizzazione e le procedure interne siano adeguate al raggiungimento degli obiettivi di cui all'articolo 22.

2. [...].

3. La funzione di *compliance*:

- a. identifica in via continuativa le norme applicabili all'impresa e valuta il loro impatto sui processi e le procedure aziendali;
- b. valuta l'adeguatezza e l'efficacia delle misure organizzative adottate per la prevenzione del rischio di non conformità alle norme e propone le modifiche organizzative e procedurali finalizzate ad assicurare un adeguato presidio del rischio;
- c. valuta l'efficacia degli adeguamenti organizzativi conseguenti alle modifiche suggerite;
- d. predispone adeguati flussi informativi diretti agli organi sociali dell'impresa e alle altre strutture coinvolte.

[...]».

La legge delega e la «gestione del rischio fiscale»

(Legge 11 marzo 2014, n. 23, Art. 6)

1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'art. 1, norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l'amministrazione finanziaria, nonché, **per i soggetti di maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità** nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni, prevedendo a tali fini l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche.
2. Il Governo è altresì delegato a prevedere, nell'introduzione delle norme di cui al comma 1, **incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni, anche in relazione alla disciplina da introdurre ai sensi dell'articolo 8** e ai criteri di limitazione e di esclusione della responsabilità previsti dal Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231, nonché forme specifiche di **interpello preventivo con procedura abbreviata**.

Impegni

- ✓ Sistema strutturato di gestione e controllo del RISCHIO FISCALE con chiara attribuzione delle responsabilità

Benefici

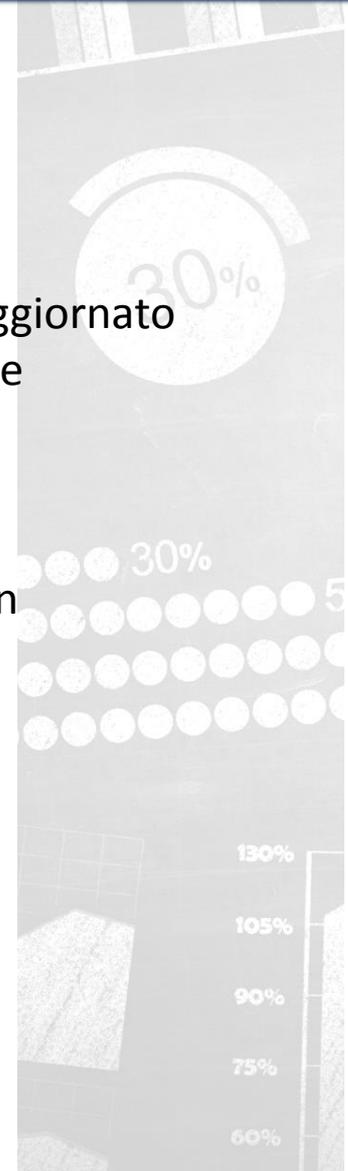
- Minori adempimenti
- Riduzione sanzioni
- Procedure interpello

Impegni per l'Agenzia delle Entrate (1/2)

- ✓ valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità del sistema di controllo adottato, con eventuale proposta degli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione e della permanenza nel regime
- ✓ debita considerazione degli esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione, sulla base della relazione annuale, delle risultanze delle attività dei soggetti incaricati, presso ciascun contribuente, della revisione contabile, nonché di quella dei loro collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza.
- ✓ **realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime**
- ✓ **esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile**

Impegni per l'Agenzia delle Entrate (2/2)

- ✓ pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva
- ✓ promozione di relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza



Benefici e impegni per il contribuente (1/5)

Impegni

Sistema strutturato di gestione e controllo del RISCHIO FISCALE (c.d. Tax Control Framework) con chiara attribuzione delle responsabilità

Benefici

- Minori adempimenti
- Riduzione sanzioni
- Procedure interpello

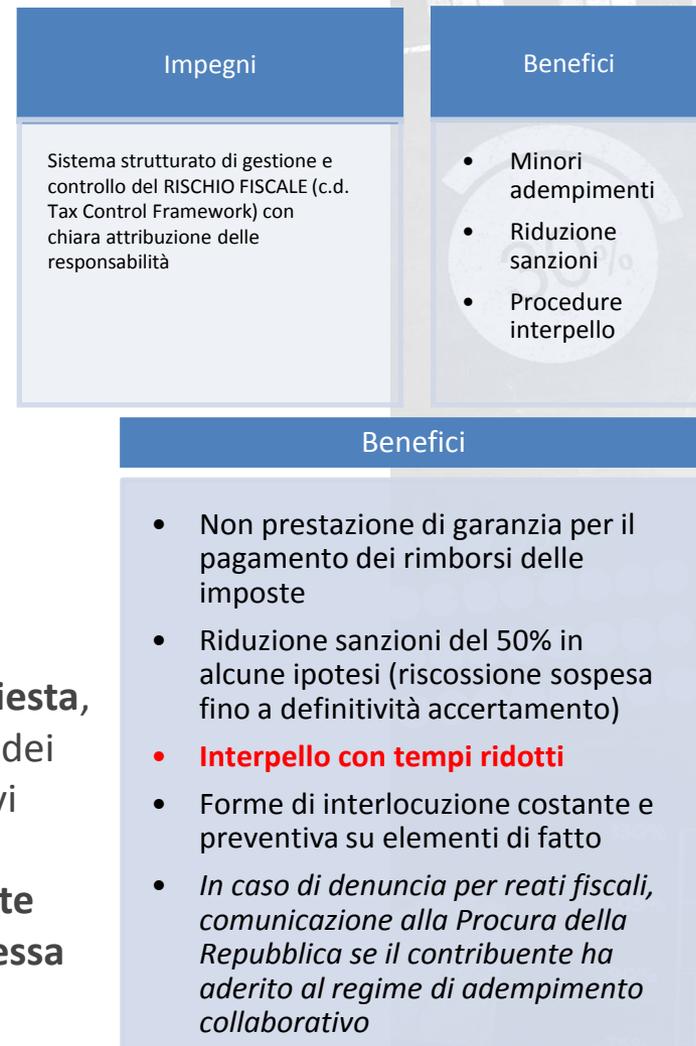
Benefici

- Non prestazione di garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte
- Riduzione sanzioni del 50% in alcune ipotesi (riscossione sospesa fino a definitività accertamento)
- Interpello con tempi ridotti
- Forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto
- *In caso di denuncia per reati fiscali, comunicazione alla Procura della Repubblica se il contribuente ha aderito al regime di adempimento collaborativo*

Benefici e impegni per il contribuente (2/5) Sull'interpello

Verifica e conferma dell'idoneità della domanda presentata, nonché della sufficienza e l'adeguatezza della documentazione prodotta con la domanda **entro quindici giorni dal ricevimento**

Il termine per la risposta all'interpello è in ogni caso di quarantacinque giorni, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta, anche se l'Agenzia delle entrate effettua accessi alle sedi dei contribuenti, definendone con loro i tempi, per assumervi elementi informativi utili per la risposta. I contribuenti comunicano all'Agenzia il comportamento effettivamente tenuto, se difforme da quello oggetto della risposta da essa fornita



Benefici e impegni per il contribuente (3/5) Sulla riduzione delle sanzioni

Sanzioni amministrative ridotte della **metà** e comunque non in misura superiore al **minimo edittale**

SOLTANTO per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenda delle entrate prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l'Agenda non condivide la posizione dell'impresa

Impegni

Sistema strutturato di gestione e controllo del RISCHIO FISCALE (c.d. Tax Control Framework) con chiara attribuzione delle responsabilità

Benefici

- Minori adempimenti
- Riduzione sanzioni
- Procedure interpello

Benefici

- Non prestazione di garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte
- **Riduzione sanzioni del 50% in alcune ipotesi (riscossione sospesa fino a definitività accertamento)**
- Interpello con tempi ridotti
- Forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto
- *In caso di denuncia per reati fiscali, comunicazione alla Procura della Repubblica se il contribuente ha aderito al regime di adempimento collaborativo*

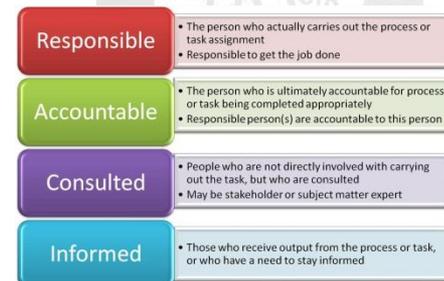
Benefici e impegni per il contribuente (4/5)

Impegni	Impegni	Benefici
<ul style="list-style-type: none">• istituzione e mantenimento del sistema di gestione e controllo del rischio fiscale, (e attuazione delle modifiche al sistema richieste dall' Agenzia delle Entrate)• avere un comportamento collaborativo e trasparente• comunicare tempestivamente ed in modo esauriente all' Agenzia delle Entrate i rischi di natura fiscale e, in particolare, le operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva,• promuovere una cultura aziendale improntata al rispetto della normativa tributaria, assicurandone la conoscibilità a tutti i livelli aziendali	<p>Sistema strutturato di gestione e controllo del RISCHIO FISCALE (c.d. Tax Control Framework) con chiara attribuzione delle responsabilità</p>	<ul style="list-style-type: none">• Minori adempimenti• Riduzione sanzioni• Procedure interpello

Benefici e impegni per il contribuente (5/5) Sul sistema di gestione del rischio fiscale

- ✓ Inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno
- ✓ Deve assicurare:
 - a) una chiara **attribuzione di ruoli e responsabilità** ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
 - b) **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 suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.
- ✓ con cadenza almeno annuale, relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti.

La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate



I soggetti interessati

Il regime è inizialmente previsto per i contribuenti di maggiore dimensione ma nel tempo sarà destinato a estendersi a una platea ampia di contribuenti.

- ✓ In fase di prima applicazione il regime riservato a
 - contribuenti di maggiori dimensioni, che conseguono un volume di affari o di ricavi **non inferiore a dieci miliardi di euro**
 - contribuenti che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013, pubblicato sul sito ufficiale dell'Agenzia delle entrate, dotati di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale e che conseguono un volume di affari o di ricavi **non inferiore a un miliardo di euro**
- ✓ Successivamente (con decreto ministeriale) saranno individuati gli ulteriori contribuenti ammissibili al regime, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a quello di cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese.

Impostazione ed adozione di un sistema di gestione del rischio fiscale

Per impostare e adottare un sistema strutturato che soddisfi le esigenze manifestate sono indispensabili

- Competenze tecniche fiscali su imposte dirette e indirette (anche di settore)
- Conoscenza dei processi operativi/business dell'azienda, dei processi amministrativi/fiscali e dei sistemi aziendali che supportano la raccolta, elaborazione e il reporting fiscale
- Competenze di analisi e gestione del rischio aziendale e del sistema di controllo interno
- Team multidisciplinare con competenze fiscali, legali e di processi operativi,

Impostazione ed adozione di un sistema di gestione del rischio fiscale - fasi di implementazione

- FASE 0: Pre-analisi: esame di massima del *dossier*, ambiti tempi e costi dell'implementazione del TCF;
- FASE 1: Pianificazione (pianificazione interviste, individuazione e raccolta della documentazione preliminare);
- FASE 2: Analisi del sistema di controlli interni e di gestione dei rischi in linea generale e con specifico riferimento alla strategia fiscale della Società e alla mitigazione del rischio fiscale;
- FASE 3: Esame storico dei precedenti fiscali (accertamenti tributari, pareristica, esito dei controlli interni, documentazione *Transfer Pricing* – Nazionale e *Master File*, etc.) – esame eventuale del Modello di organizzazione, gestione e controllo ex D.Lgs. n. 231/2001 e delle Relazioni sul sistema dei controlli interni (eventualmente) inviate alle Autorità di Vigilanza (es Banca d'Italia, IVASS, ecc.), relativamente agli ambiti interessanti la *compliance* fiscale, per valutare eventuali proposte di aggiornamento dei documenti;
- FASE 4: *Risk management (as is)* mirato alla *compliance* fiscale, e finalizzato alla mappatura delle attività “a rischio fiscale” e relativi controlli e procedure implementanti (costruzione/revisione e aggiornamento della banca dati dei rischi e dei relativi controlli), per il relativo *risk assessment*;
- FASE 5: *Gap analysis* e *remediation plan*, riferiti ai “processi/attività sensibili”, con individuazione delle azioni di miglioramento del sistema dei controlli interni;
- FASE 6: Integrazione della *governance* fiscale nel rispetto dei requisiti previsti dai decreti delegati;
- FASE 7: Monitoraggio e aggiornamento periodico del modello TCF adottato.