

# IL NUOVO REGIME FISCALE DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO PER LE GRANDI IMPRESE

Bergamo, 22 Novembre 2017

Il Tax Control Framework per le grandi  
imprese: dai lavori dell'OCSE al regime di  
adempimento collaborativo del D.Lgs. 5 agosto

2015, n. 128  
Dott. Graziano Gallo

Il Tax Control Framework è oggi definito dalla normativa sul regime di adempimento collaborativo (d.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128).

Esso è identificato come **il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale**, costituente parte integrante del sistema dei controlli interni (SCI) dell'impresa.

Il suo impianto all'interno del sistema dei controlli interna costituisce presupposto indefettibile per l'ammissione al regime di adempimento collaborativo di cui al D.Lgs. N. 128/2015.

La definizione di TCF recepita nel nostro ordinamento costituisce il portato di un lungo lavoro di elaborazione concettuale sviluppatosi prevalentemente in sede OCSE.

I principali documenti OCSE dai quali poter desumere la definizione del Tax Control Framework sono i seguenti:

- Study into the role of tax intermediaries (2008)
- Information Note: Tax Compliance and Tax Accounting Systems (2010)
- Co-operative compliance: a framework (2013)
- Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks (2016)

Information Note:  
Tax Compliance and Tax Accounting Systems  
(OECD 2010 – Cap. 6)

If a taxpayer is “in control” it should be in a position to detect, document and report any relevant tax risks to the revenue body, provided that specific tax requirements are incorporated into the ICF. These specific tax requirements are sometimes described as a “Tax Control Framework” (TCF), which focuses on the internal control of tax processes. The taxpayer should provide the revenue body with both a description of the main tax risks related to the company and the design and effectiveness of the internal risk management and control systems for the main tax risks during the relevant financial year. If the taxpayer is in a position to detect and report any meaningful risk to the revenue body, the role of the revenue body can change to assessing the monitoring system of the taxpayer itself, rather than intrusive auditing.

## From Enhanced relationship to co-operative compliance (OECD 2013 – Cap. 3)

... taxpayers seeking a co-operative compliance relationship with a revenue body need to be ready to offer disclosure and transparency ... In brief, disclosure means that the taxpayer will provide all the information that a revenue body needs to carry out a fully informed risk assessment and will not limit the information to that which is required by statute.

To achieve the necessary disclosure and transparency the taxpayer will have to have in place systems of internal control that ensure that the returns submitted to the revenue body are accurate and that transactions or positions giving rise to material tax uncertainty are disclosed. This is the Tax Control Framework (TCF) ...

Building better tax control frameworks  
(OECD 2016 – Executive summary)

A Tax Control Framework (TCF) is the part of the system of internal control that assures the accuracy and completeness of the tax returns and disclosures made by an enterprise. The TCF plays a central part in bringing rigour to the **co-operative compliance** concept.

Building better tax control frameworks  
(OECD 2016 – Cap. 2)

The importance of the TCF lies in its ability to provide a verifiable assurance that the information and returns submitted by a taxpayer are both accurate and complete (pag. 16).

The TCF should be built up starting from the basic thinking about internal control (pag. 16)

It is not possible to prescribe a one-size-fits-all system of control for all enterprises. Similarly, this guide does not attempt to prescribe a one-size-fits-all TCF. Instead, the discussions on which this guide is based have identified six essential building blocks of a TCF (pag. 16)

Legge 11 marzo 2014, n. 26

### Art. 6

1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 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.



D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128

### Art. 3

I. Al fine di:

- promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di
- favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale,

è istituito il regime di adempimento collaborativo fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

L'art. 3 del D.Lgs. N. 128/2015 è importante non solo perché offre una prima definizione del Tax Control Framework, ma anche perché indica cosa debba intendersi per rischio fiscale:

**Il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.**

Al fine di conferire al sistema di controllo del rischio fiscale la massima latitudine possibile, il legislatore ha ritenuto indispensabile stabilire che per rischio fiscale debba intendersi non solo quello relativo alla possibile trasgressione diretta di specifiche disposizione della legge tributaria, ma anche quello relativo alla violazione dei principi dell'ordinamento tributario.

Ne segue che per rischio fiscale deve intendersi anche quello di incorrere in forme di elusione ed abuso del diritto.

A seguito dell'entrata in vigore della disciplina relativa al nuovo regime di adempimento collaborativo per le grandi imprese, l'Agenzia delle entrate ha prodotto diversi documenti regolamentari e di prassi per fornire la necessaria guidance:

- Provvedimento Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016, n. 54237/2016;
- Circolare n. 38/E del 16 settembre 2016;
- Provvedimento Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, n.101573/2017.

Sono stati inoltre emanati due decreti ministeriali:

- Il d.m. 16 giugno 2016 che disciplina la procedura degli interpelli abbreviati;
- Il d.m. 30 dicembre 2016 che stabilisce il termine della prima fase di applicazione del nuovo istituto.

Il PD ADE del 14 aprile 2016 ha identificato i requisiti del Tax Control Framework necessario all'ammissione al nuovo regime di adempimento collaborativo come segue:

1. Il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno.
2. Il sistema è efficace quando è in grado di garantire all'impresa un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione declinati all'articolo 5, comma 2, del decreto (par. 3.2).

Il sistema deve garantire la 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. A tali fini il sistema deve presentare taluni **requisiti essenziali**

### a) **Strategia fiscale**

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.

### b) Ruoli e responsabilità

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.

### c) Procedure

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.

### d) Monitoraggio

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.

### e) Adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno

Il sistema deve adattarsi ai principali cambiamenti che riguardano l'impresa, ivi comprese le modifiche della legislazione fiscale.



### f) 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.

Confronto tra i 6 pillars del Provvedimento e quelli del TCF secondo le indicazioni OCSE

	OCSE	ADE
1	Tax Strategy	Strategia fiscale
2	Applied comprehensively	Adattabilità rispetto al contesto
3	Responsibility assigned	Ruoli e responsabilità
4	Governance documented	Procedure
5	Testing performed	Monitoraggio
6	Assurance provided	Relazione al CdA



### Ipotesi di processo di strutturazione del Tax Control Framework

1 Analisi delle esigenze aziendali

2 Individuazione fattori di rischio

3 Individuazione inefficienze fiscali

4 Mappatura rischi fiscali

5 Definizione del Tax Risk Appetite

6 Redazione della Strategia fiscale

7 Definizione della Governance fiscale

8 Definizione di modelli e protocolli

9 Adeguamento sistema informatico

10 Definizione dei piani formativi

Grazie per l'attenzione!  
[graziano.gallo@dianomos.com](mailto:graziano.gallo@dianomos.com)