

PRONTI ALL'ESAME FISCALE

Il regime di adempimento collaborativo ha introdotto nuove modalità di confronto con l'Agenzia delle Entrate. Ma "aprirsi" a una terza parte che ha l'autorità per imporre sanzioni richiede un sistema di rilevazione impeccabile. Per evitare sorprese, il Tax Control Framework è uno strumento essenziale

di **Alessandra Barlini**

Il "regime di adempimento collaborativo" o "Cooperative Compliance" è stato istituito con il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, rubricato *Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (d. lgs. 128/2015)*. Possono aderirvi 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 fiscale o in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

ARTICOLO 4: REQUISITI

L'articolo 4 del decreto disciplina i requisiti per l'adesione al sistema:

1) il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato, nel rispetto della sua autonomia di scelta delle so-

luzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di Controllo Interno. Fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, il sistema deve assicurare: a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali; b) efficaci 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 a eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e per attivare le necessarie azioni correttive;

2) il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale prevede, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le va-

lutazioni 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.

ARTICOLO 5: DOVERI

L'articolo successivo, con un approccio a tal punto moderno da dimenticare di essere nel nostro Paese, chiarisce quali siano i doveri delle parti, una volta adottato il regime:

1) il regime comporta per l'Agenzia delle Entrate i seguenti impegni: a) 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 e per il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1; b) pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco

aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva; c) promozione di relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza; d) realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime; e) esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile; f) debita considerazione degli esiti dell'esame e della valutazione effettuati dagli organi di gestione, sulla base della relazione di cui all'articolo 4, comma 2, 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;

2) il regime comporta per i contribuenti i seguenti impegni: a) istituzione e mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, per garantire il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1, nonché attuazione delle modifiche del sistema adottato eventualmente ritenute necessarie dalla Agenzia delle Entrate; b) comportamento collaborativo e trasparente, mediante comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle Entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva; c) risposta alle richieste della Agenzia delle Entrate nel più breve tempo possibile; d) 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.



MEGLIO PREVENIRE

Il regime di adempimento collaborativo introduce, in altre parole, un'innovazione nel rapporto tributario, prevedendo nuove modalità di interlocuzione costante e preventiva con l'Agenzia delle Entrate, con la possibilità di pervenire a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali. Tale previsione offre l'opportunità di gestire le situazioni di incertezza attraverso un confronto preventivo su elementi di fatto che può ricomprendere anche l'anticipazione del controllo e si presta, pertanto, a prevenire e a risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali.

L'articolo 6 del decreto prevede diversi effetti di natura premiale per le imprese che intendono aderire al regime quali: a) procedura abbreviata di interpello preventivo nell'ambito della quale l'Agenzia delle Entrate si impegna a rispondere ai quesiti delle imprese entro 45 giorni decorrenti dal ricevimento dell'istanza o della eventuale documentazione integrativa richiesta; b) applicazione di sanzioni ridotte alla metà, e comunque in misura non superiore al minimo edittale, con sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento, per i rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente, laddove l'Agenzia delle Entrate non condivida la posizione

dell'impresa; c) esonero dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette e indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime.

La finalità dell'analisi non è quella di valutare l'opportunità di adesione al regime, che tra l'altro è riservata al momento ai cosiddetti grandi contribuenti. Non vi è alcun dubbio, tuttavia, che si tratti di un approccio fortemente innovativo, che dal punto di vista del controllo sposta il baricentro da una verifica esterna di terzo livello, per così dire, svolta in sede di verifica fiscale, a un controllo sistematico di secondo livello.

CONFRONTO TRASPARENTE

Le origini di tale approccio vengono da molto lontano e precisamente dai lavori di OECD - *Information Note: Tax Compliance and Tax Accounting Systems - April 2010*: Businesses that seek to be compliant in relation to tax will have in place a tax control framework for the management of their tax affairs as part of their internal control framework. The use of an internal control framework for tax will ensure that the business has an ongoing and up-to-date view of its tax position and can provide the revenue body with reliable tax information. The use by the business of an internal control framework for tax will demonstrate a willingness to deal transparently with the revenue body who should reciprocate by providing increased and timely tax certainty. [par. 7]¹

Più avanti il documento afferma che: If a taxpayer is "in control" they 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. [par. 33]²

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. [...] [par. 35]³

Il TCF (Tax Control Framework) altro non è che un Sistema di Controllo Interno di secondo livello per la gestione del rischio fiscale; nello specifico, con “sistema di controllo del rischio fiscale” si intende un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Il rischio fiscale, a sua volta, è il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell’ordinamento tributario.

UN SALTO NEL BUIO

Il TCF è quindi parte del più ampio Sistema di Controllo Interno e può pertanto essere analizzato utilizzando il comune framework di riferimento (COSO – Internal Control – Integrated Framework, 2013); tale impostazione è confermata anche da OECD – *Cooperative Compliance: A Framework – From enhanced relationship to cooperative compliance*, 2013 [pag. 58]: The part of the system of internal control that assures the accuracy and completeness of the tax returns and disclosures made by an enterprise is sometimes referred to as the Tax Control Framework⁴.

Dal punto di vista squisitamente metodologico, un Sistema di Controllo Interno di gestione del rischio fiscale va pensato come un qualsiasi altro sistema di gestione del rischio di non conformità; allo stesso modo, la gestione di tale Sistema di Controllo Interno, appunto di secondo livello, va pensata come la gestione di una qualsiasi funzione di compliance, dedicata però a uno specifico ambito normativo, ovvero quello fiscale. Nei settori vigilati,



con particolare riferimento a Banca d’Italia, è oramai pacifica l’esigenza organizzativa di una funzione di compliance principalmente dedicata alla gestione di un sistema di rilevazione, valutazione dei rischi di mancata conformità alla normativa di settore, nonché alla gestione dei presidi di controllo a riduzione di tali rischi. Talvolta, nell’ambito di tali sistemi di secondo livello, si vengono a distinguere funzioni e sistemi interni, per così dire, ancora più dedicati, come ad esempio in materia di conformità alla normativa antiriciclaggio. La normativa europea di prossima adozione, in materia di privacy, insiste sulla necessità di una gestione a sistema del rischio di mancata conformità con la normativa, assegnando una responsabilità apicale di gestione del sistema a un data protection officer.

Dal punto di vista logico, la gestione del rischio di mancata conformità fiscale in ottica di sistema, con specifici ruoli e responsabilità, con processi di periodica identificazione e valutazione dei rischi e dei controlli, attraverso metodologie e strumenti codificati, con obiettivi periodici di miglioramento e una relazione periodica verso l’organo di amministrazione, non pone particolari problemi interpretativi; dal punto di vista pratico, tuttavia, la necessaria trasparenza verso l’Amministrazione Finanziaria sembra essere davvero un

salto nel buio. Si tratta, in ultima istanza, di aprirsi in trasparenza verso una terza parte che è nella condizione e ha autorità legale per proporre o imporre sanzioni nel caso di non conformità.

VALUTARE A MONTE

La principale differenza rispetto alla gestione fiscale generalmente diffusa, tuttavia, è da rintracciare proprio nella gestione a sistema del rischio fiscale. La fiscalità viene interpretata, anche dagli addetti ai lavori, come un lungo elenco di obblighi e scadenze da rispettare; dal punto di vista organizzativo, nelle aziende vi sono le funzioni di business, che producono ricavi tassati, e le funzioni che generano costi deducibili, rimanendo per semplicità nell’ambito delle imposte dirette. Infine, vi è una funzione di staff, magari composta da una sola persona, che interagisce con un consulente fiscale esterno e che, a valle di tutto, si occupa di garantire in qualche modo la conformità agli obblighi e alle scadenze fiscali. In qualche modo, appunto, perché certamente non è un’abitudine consueta che lo specialista fiscale sia coinvolto nella fase di ideazione di un prodotto: generalmente i processi contabili, e a maggior ragione gli obblighi fiscali, subiscono decisioni già prese altrove e, in qualche modo, raggiungono diligentemente i propri obiettivi. La novità del paradigma proprio di un TCF sta proprio nel riposizionamento organizzativo della conformità fiscale: i rischi fiscali possono modificarsi per effetto di interventi del legislatore oppure possono essere generati da nuovi prodotti, da nuovi mercati, da nuove modalità operative. In ogni caso, tali rischi fiscali in ottica di sistema devono essere compresi, valutati e gestiti a monte; e poiché a maggior rischio inerente corrisponde una maggiore esigenza di Controllo Interno, ciò significa anche maggior investimento organizzativo,

fatto di persone, di competenze, di procedure, di flussi di informazioni.

IL RUOLO DELL'IA

Se immaginiamo che tale Sistema di Controllo Interno a gestione del rischio fiscale possa prendere vita, dobbiamo anche pensare al ruolo che la funzione di Internal Audit potrebbe avere nel funzionamento di tale sistema; si tratta pur sempre di un Sistema di Controllo Interno di secondo livello, con i propri obiettivi e i propri risultati e le proprie modalità di funzionamento. La funzione di Internal Audit può analizzare e valutare l'adeguatezza e l'efficacia di tale sistema di controllo con gli stessi strumenti logici con i quali analizza e valuta un qualsiasi altro Sistema di Controllo Interno di secondo livello a gestione del rischio di non conformità; si è soliti dire che si deve valutare il funzionamento per così dire organizzativo del sistema stesso: se si valuta che il sistema funzioni in maniera adeguata ed efficace, si potrà fare affidamento sui risultati periodici del sistema in termini di rischio residuo, pertanto, ma anche di attuazione delle raccomandazioni per il miglioramento del sistema stesso; se, viceversa, si valuta che la macchina non funzioni a dovere, si ha pieno diritto di aprire la scatola del sistema ed entrare nel merito del funzionamento stesso. Nulla osta a che la funzione di Internal Audit, nel suo ruolo di terzo livello, svolga veri e propri incarichi di assurance, a conferma indipendente del buon funzionamento del Sistema di Controllo Interno a ge-

stione del rischio fiscale. In ultimo, per analogia con le soluzioni organizzative già adottate in altri ambiti, si potranno altresì immaginare accordi di servizio tra la funzione di tax compliance e la funzione di Internal Audit similari agli incarichi di consulenza a servizio della funzione di compliance o del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, ruoli apicali di gestione di Sistemi di Controllo Interno di secondo livello.

La stessa Amministrazione Finanziaria, nella circolare 38/E del 16 settembre 2016, afferma: "Tale principio trova una esemplificazione pratica nelle procedure di gestione dei rischi previste dai sistemi di misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale che prevedono tre diverse linee di controllo:

- controllo di primo livello, o "controllo di linea", diretto a verificare l'applicazione dei processi e delle procedure aziendali nell'ottica della completa aderenza alle norme fiscali applicabili. Tale controllo è attuato dalle funzioni operative relativamente ai processi e alle procedure di loro pertinenza e quindi, oltre che dalle funzioni di business o organizzative, dalla funzione fiscale con specifico riguardo agli adempimenti tributari di propria competenza e all'attività di consulenza da essa svolta nei confronti delle altre unità operative della società;
- controllo di secondo livello, diretto alla valutazione dell'efficacia e dell'effettività dei controlli di primo livello; concorre al processo di identificazione, misurazione e gestione del rischio

fiscale. Tale controllo è demandato a una funzione che assicuri un elevato grado di indipendenza rispetto a quelle che effettuano il controllo di primo livello. A mero titolo esemplificativo, l'esecuzione di tali attività può essere affidata a una unità fornita di specifiche competenze fiscali, appartenente alla funzione di compliance, (come già accade, ad esempio, nel settore bancario in adozione del modello tracciato nella circolare n. 285 della Banca d'Italia) o a una unità inserita nella funzione fiscale, ma "segregata", sotto il profilo organico e funzionale, da quelle cui sono demandati gli adempimenti e la consulenza in materia fiscale. In aggiunta, a seconda dei casi, potranno essere previsti specifici organismi aziendali, quali ad esempio comitati rischi di natura endo-consiliare o manageriale o altri organi analoghi, nel cui ambito siano individuabili competenze specialistiche in materia fiscale. All'interno di tali organismi è consigliabile la partecipazione del responsabile della funzione fiscale;

- controllo di terzo livello, svolto da una funzione interna o da un ente esterno, ha l'obiettivo di valutare periodicamente l'adeguatezza del sistema di controllo dei rischi in generale e quindi, nello specifico anche di quelli fiscali, in termini di disegno ed effettivo funzionamento, attraverso valutazioni indipendenti. Le valutazioni espresse dalla funzione di controllo di terzo livello rappresentano un contributo qualitativo professionale sull'affidabilità del sistema nel suo complesso.

1 Per rispettare la conformità normativa in materia di imposte, le aziende dovranno dotarsi di un framework per la gestione fiscale come parte del quadro di Controllo Interno. L'uso di un framework dei Controlli Interni assicura che l'azienda abbia una visione aggiornata della propria posizione fiscale, in grado di fornire informazioni affidabili all'amministrazione finanziaria. L'uso di un framework di Controllo Interno per le imposte dimostra la volontà di affrontare in modo trasparente l'amministrazione finanziaria, che a sua volta dovrebbe assicurare maggiore e puntuale certezza fiscale. [par. 7]

2 Se un contribuente "ha il controllo", sarà in grado di rilevare, documentare e segnalare eventuali rischi fiscali rilevanti, a condizione che i requisiti fiscali specifici siano incorporati nell'ICF. Questi requisiti sono talvolta descritti come "sistema di controllo del rischio fiscale" (TCF), che si concentra sul Controllo Interno dei processi fiscali. [par. 33]

3 Se il contribuente è in grado di rilevare e segnalare ogni rischio significativo, il ruolo dell'amministrazione finanziaria può passare dall'Auditing invadente alla valutazione del sistema di monitoraggio del contribuente [...]. [Par. 35]

4 La parte del Sistema di Controllo Interno che assicura l'accuratezza e la completezza delle dichiarazioni dei redditi e le comunicazioni fatte da un'impresa è a volte indicato come Tax Control Framework (sistema di controllo del rischio fiscale).