

TCF e Regime di Adempimento collaborativo

***Anna Luigia Cazzato
DC Grandi Contribuenti e Internazionale
Settore Consulenza***

Roma 11 maggio 2023

Cooperative compliance – le tappe fondamentali

2013

- OCSE: Linee guida «*Co-operative Compliance: A Framework*»
- ITALIA: Progetto pilota adempimento collaborativo

2015

- ITALIA: Decreto Legislativo 5/8/2015, n. 128 - Istituzione *Cooperative compliance*

2016

- OCSE: Linee guida TCF «*Building Better Tax Control Frameworks*»
- ITALIA: Regolamentazione requisiti di ammissione, interpello abbreviato e chiarimenti interpretativi

2017

- ITALIA: Regolamentazione fase di interlocuzione

Cooperative compliance – le tappe fondamentali

2018

- *ITALIA*: Estensione del regime alle Società che hanno optato per il gruppo IVA ai sensi dell'art 70 quater del d.P.R. 633/1972

2020

- *ITALIA*: Decreto 31/03/2020 – Primo ampliamento della platea dei soggetti ammissibili al Regime – abbassamento della soglia dei ricavi o del volume d'affari da 10 a 5 miliardi

2022

- *ITALIA*: Decreto 31/01/2022 – Secondo ampliamento della platea dei soggetti ammissibili al Regime – abbassamento della soglia a 1 miliardo

2023

- *ITALIA*: Approvazione della legge delega per la riforma del sistema tributario (articolo 15 e seguenti)

Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128

Caratteristiche essenziali del regime

□ Individuazione dei soggetti ammissibili

- a) Per limiti dimensionali (oggi 1 miliardo);
- b) Per avere realizzato Nuovi investimenti e aver dato attuazione alla risposta al relativo Interpello;
- c) Per appartenenza ad un Gruppo IVA di cui sia parte un soggetto già in adempimento collaborativo

Sempre che in tutti i casi i soggetti **abbiano implementato** e si impegnino a mantenere efficiente **un sistema di controllo del rischio fiscale** preventivamente validato dall'Agenzia (Tax Control Framework –TCF)

Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128

Punti cardine del regime

- ❑ Individuazione di diritti e doveri reciproci
- ❑ «Trasparenza» in cambio di «certezza»
- ❑ Collaborazione reciproca
- ❑ Prevenzione della conflittualità, anche mediante la possibilità di anticipazione del controllo
- ❑ Messa a disposizione di una serie di strumenti non solo di certezza preventiva (interpelli abbreviati) ma anche funzionali alla gestione di dubbi prettamente operativi e/o alla correzione di errori e omissioni (comunicazioni di rischio)
- ❑ Creazione di un punto unico di contatto

Doveri dell'Agenzia delle entrate

□ «Collaborazione, correttezza e trasparenza»

- ✓ **Riservatezza** dei dati acquisiti nel corso delle interlocuzioni
- ✓ Utilizzo **ai soli fini** delle istruttorie in corso (ammissibilità o interlocuzioni costanti);
- ✓ **Divieto espresso** di utilizzo come «**fonti di innesco**» per attività di controllo relative a esercizi precedenti (nei confronti del contribuente o di altre società del gruppo).

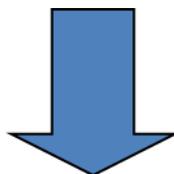
Doveri dell'Agenzia delle entrate

□ «*Certezza preventiva*»

- ✓ **Celerità** nelle risposte alle richieste avanzate dal contribuente
- ✓ **Oggettività, ragionevolezza e proporzionalità** nelle valutazioni (comprensione dell'attività svolta dal contribuente e del settore in cui opera)
- ✓ Le posizioni espresse dall'Agenzia delle entrate sono **vincolanti** per l'Amministrazione finanziaria e restano **valide** finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese

Il Tax Control Framework: utilità e benefici del TCF per i contribuenti aderenti

Il sistema di rilevazione, misurazione e controllo del rischio fiscale è inserito nel più ampio sistema di governo aziendale e di controllo interno.



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 (articolo 3.2 Provvedimento direttoriale 14 aprile 2016).

Requisiti essenziali del Tax Control Framework (Provvedimento direttoriale 14 aprile 2016, prot 54237/2016)



Elementi cardine della strategia fiscale (Building better Tax control Frameworks - OCSE 2016)

Definizione

Ferma restando l'autonomia dell'impresa è utile un documento scritto e firmato dagli amministratori di vertice della società contenente un piano di azione di lungo periodo, che sia a livello strategico che a livello operativo definisca gli obiettivi della società nella gestione della variabile fiscale in termini di propensione al rischio fiscale dell'impresa che si manifesta nella sua disponibilità ad adottare comportamenti che potrebbero comportare contestazioni di natura fiscale.

Nel caso di società il cui TCF è implementato dalla casa madre non residente ai fini dell'ammissione al regime deve essere prodotta anche la **strategia fiscale del gruppo** se questa ha riflessi nei confronti della subsidiary italiana.

Requisiti essenziali del TCF – *Ruoli e responsabilità: separazione dei compiti*

**In senso
orizzontale**

Evitare
concentrazione
di compiti per
ridurre
probabilità
errori

**In senso
verticale**

Separatezza
tra funzioni
operative e
funzioni di
controllo

Nel rispetto del principio di proporzionalità

Requisiti essenziali del TCF – *Ruoli e responsabilità: separazione dei compiti*

Nell'ambito delle funzioni di controllo si distinguono:



- cosiddetti “**controlli di linea**” diretti ad assicurare il corretto svolgimento delle operazioni dal punto di vista fiscale



- **verificano l'effettiva e corretta attuazione** dei controlli di primo livello



- volti a **valutare periodicamente la completezza, l'adeguatezza, la funzionalità e l'affidabilità** del sistema di controllo dei rischi fiscali

Rilevazione, misurazione e prevenzione del rischio fiscale: la mappa dei rischi

Approccio
process
based

La mappa è redatta per processo aziendale e per attività che compongono il processo: evidenzia a) il valore economico delle attività, b) i rischi fiscali associati ai processi e alle attività, c) i controlli posti a presidio, d) il rischio inerente e il rischio residuo.

In sede mappatura dei rischi il contribuente dovrà indicare i rilevatori dei rischi fiscali che insistono sui processi e sulle attività aziendali, senza scendere nel merito delle singole operazioni che integrano i processi e che possono essere intercettate o sono state intercettate dal rilevatore stesso

Mapa dei rischi – profili temporali

- ❑ La mappatura dei rischi fiscali deve essere effettuata seguendo un approccio *ex ante*. La mappa non include i rischi fiscali relativi ad attività operazioni o eventi aziendali posti in essere o verificatesi prima dell'ingresso nel regime.
- ❑ È facoltà del contribuente comunicare i rischi «pregressi», i cui effetti si producano anche nei periodi di imposta oggetto di applicazione del regime.

Doveri del contribuente specificamente correlati al TCF

«Collaborazione e trasparenza»

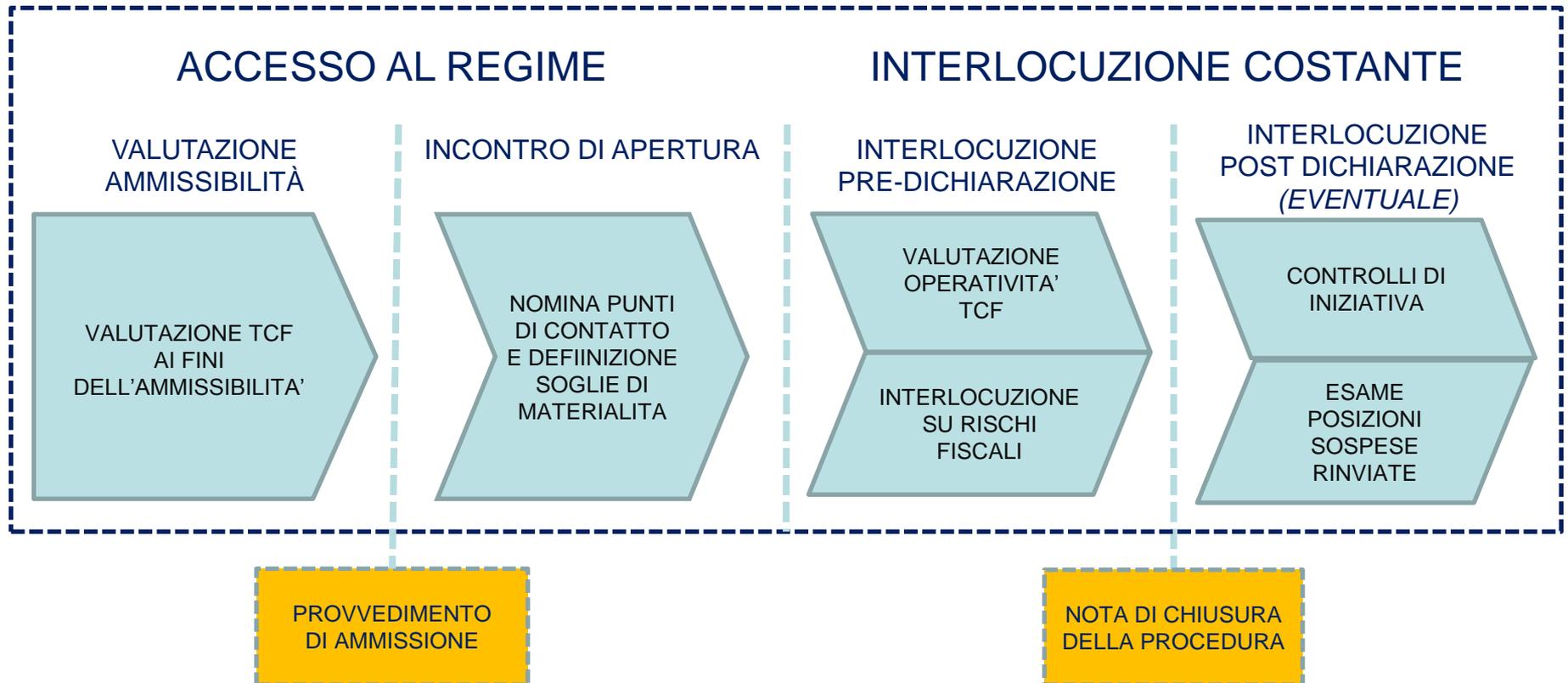


TCF – Mappa dei rischi

Disclosure sui rischi fiscali

Risposta alle richieste di approfondimento dell'ufficio

Overview del processo



La correlazione tra TCF e funzionamento del regime

□ Il rischio «fiscale»

- Rischio **adempimento** (ossia il rischio di errore nell'esecuzione dell'adempimento tributario)
- Rischio **di frode fiscale** (ossia il rischio di incorrere in violazioni di norme tributarie da parte della società aderente in conseguenza di Condotte Rilevanti poste in essere da Soggetti Terzi)
- Rischio **interpretativo** (ossia il rischio che le questioni fiscali di natura meramente interpretativa/valutativa siano suscettibili di una diversa lettura da parte delle società aderenti al regime e dell'autorità fiscale)

I suddetti rischi vengono individuati preventivamente, in contraddittorio con la Società, fissando apposite soglie qualitative e quantitative al di sotto delle quali non operano i doveri di «trasparenza e collaborazione»

I rischi fiscali: i tre livelli

Premesso che:

Nell'ambito del regime di Adempimento collaborativo il rischio fiscale è gestito su tre livelli

Rischio interpretativo



- Soglie di materialità;
- Definizione della policy di gestione del rischio interpretativo;
- Comunicazioni di rischio «preventive»

Rischio Adempimento



- Predisposizione di un adeguato TCF;
- Mappa dei rischi;
- Aggiornamento della mappa e comunicazione di eventuali «errori» o «nuovi rischi»

Rischio frode



- Integrazione tra TCF e modello 231/01;
- Dovere di comunicazione preventiva dei relativi eventi generatori (**anche sotto soglia**)

La «correlazione» tra mappatura dei rischio e regime

Per gli effetti di cui all'articolo 6, comma 3, del d,lgs 128/2015, che prevede la riduzione alla metà delle sanzioni, i rischi fiscali relativi a fattispecie non eccedenti le soglie di materialità (cd. rischi fiscali "non significativi") si considerano comunicati se ricompresi nella
«Mappa dei rischi»



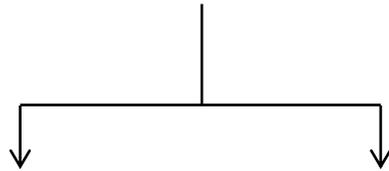
Conseguentemente ai fini della riduzione sanzionatoria

Per i **rischi «significativi»** è sempre necessaria una preventiva comunicazione del relativo evento generatore mediante interpello o comunicazione di rischio. Detta comunicazione deve essere «tempestiva ed esauriente»

Per i **rischi non «significativi»** è sufficiente che il contribuente dimostri di aver predisposto, ex ante, un sistema di controllo idoneo a intercettare, mappare e presidiare i relativi eventi (inserimento dei rischi in mappa)

Gli strumenti di interlocuzione del regime

Comunicazioni
«qualificate»



Interpello
abbreviato

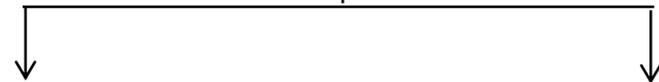
Comunicazioni
4.6 e 4.7
(segnalazioni
anche non preventive)

non è fonte di innesco di
interlocuzioni preventive

Comunicazioni
«non qualificate»



comunicazioni di fatti, atti o
eventi aziendali non suscettibili
di generare uno specifico rischio
non puntuali ed esaurienti



può costituire fonte di innesco
per approfondimenti istruttori

Esiti delle interlocuzioni: i possibili scenari

Nota di riepilogo delle posizioni assunte nel corso della procedura

Posizioni
condivise



Il contribuente condivide la posizione dell'ufficio e ottempera, preventivamente o *ex post*, alle indicazioni dell'Agenzia

Posizioni
sospese



Il contribuente non condivide la posizione dell'ufficio. Possibilità di gestire il dissenso in fase post filing. Sanzione base per il ravvedimento ridotta alla metà

Posizioni
rinviate



Rinvio degli approfondimenti all'esercizio successivo. Eventuale difformità tra posizione del contribuente *medio tempore* assunta e posizione ufficio **non dà luogo a sanzioni amministrative**

Le posizioni «rinviata»

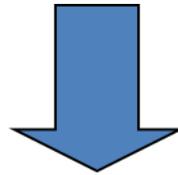
Affinché si determinino gli effetti di una «posizione rinviata» è necessario che

- ❑ - la tematica sia stata oggetto di una «comunicazione» tempestiva ed esauriente;
- ❑ - la tematica sia riconosciuta di particolare complessità e le parti hanno convenuto un rinvio nell'analisi, a valle di uno specifico atto istruttorio dell'Ufficio (invito al contraddittorio, richiesta di approfondimenti...);
- ❑ - la questione non sia stata intercettata solo dall'Ufficio procedente nello svolgimento delle sue funzioni istruttorie di iniziativa

Resta fermo che, coerentemente e nei limiti della Strategia fiscale, nelle more della soluzione, il contribuente è tendenzialmente tenuto ad adottare la condotta più prudentiale

TCF e Riduzione delle sanzioni

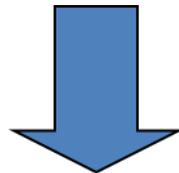
Per i rischi fiscali comunicati in **modo tempestivo ed esauriente**, prima della presentazione delle dichiarazioni



In caso di posizione non condivisa dall'Agenzia delle entrate, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale.

Rilevanza del TCF anche ai fini della permanenza nel regime

Se successivamente all'ammissione al regime, emergono rilevanti rischi fiscali non individuati dal sistema di controllo o non comunicati, tali per cui questo può considerarsi privo di efficacia (in quanto non implementato, non mantenuto o depotenziato)



l'Agenzia delle entrate può disporre con provvedimento motivato l'esclusione del contribuente dal regime.

Fuoriuscita dal regime - rischi fiscali rilevanti non individuati o non comunicati

- ❑ L'Agenzia delle entrate può disporre con provvedimento motivato l'esclusione del contribuente dal regime previa valutazione della rilevanza dei rischi fiscali non individuati o non comunicati.
- ❑ Per rischio fiscale rilevante si intende un rischio la cui mancata individuazione o comunicazione sia tale da compromettere il rapporto di fiducia posto alla base del funzionamento del Regime.

Effetti – Fuoriuscita dal regime - rischi fiscali rilevanti non individuati o non comunicati

- ❑ L'ufficio, con atto motivato, dà comunicazione al contribuente dell'eventuale causa di esclusione invitandolo a far pervenire, entro 60 giorni dalla data della comunicazione, memorie a difesa del proprio operato, eventualmente comprensive di proposte di azioni correttive.
- ❑ Se l'Ufficio valuta inidonee le memorie presentate e le eventuali azioni correttive prospettate, ovvero il soggetto non le abbia presentate entro il termine previsto, emette il provvedimento di esclusione dal regime di adempimento collaborativo dandone apposita comunicazione al contribuente.