

Adempimento collaborativo e Tax Control Framework

Le opportunità per le imprese alla luce della riforma

Bologna, 14 novembre 2024



Agenda

1. Perché e come oggi ragionare di gestione evoluta del rischio fiscale

2. Il Tax Control Framework integrato nel Sistema di Controllo Interno

3. Il potenziamento dell'adempimento collaborativo: principali benefici dalla riforma

1



Perché e come oggi
ragionare di gestione
evoluta
del rischio fiscale

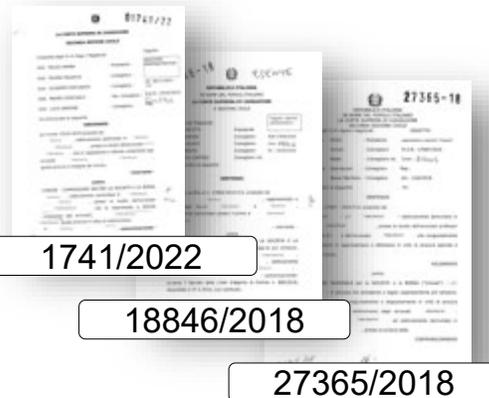
Il rischio fiscale: severità sanzionatoria e responsabilità degli apicali

Tris in
idem

Sanzioni amministrativo tributarie

Sanzioni penali tributarie

Sanzioni 231



Dovere di agire informati dei membri - anche non esecutivi - del Consiglio di Amministrazione (art. 2381 cc) in termini di obbligo di contribuire ad assicurare un governo efficace dei rischi di tutte le aree dell'azienda e di valutare l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile (art. 2086 cc)

La gestione evoluta del rischio fiscale: strumenti e sviluppi

Adempimento collaborativo

Trasparenza in cambio di certezza

Tax risk management

Trasparenza

Tax compliance

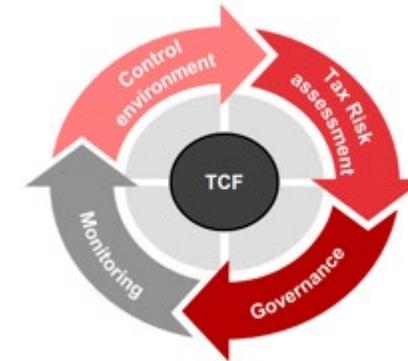
Risk mitigation

*Da tax audit
a audit of tax*

*Certezza
preventiva*

Diritto al dissenso

Tax Control Framework



Tempi e strumenti

Adempimento collaborativo



TCF Opzionale



Interpello nuovi investimenti

Gruppi di imprese

2024 - 2025

2026 - 2027

2028

€ > 750

€ > 500

€ > 100

750 > € > 500

500 > € > 100

< 100 mln

Adempimento collaborativo



1 *Riduzione dei termini di accertamento*

2 *Penalty protection*

3 *Interazione evoluta con l'Autorità fiscale*

4 *Sostenibilità*

1 *Tax Control Framework*

2 *Certificazione*

3 *Disclosure preventiva*

4 *Tone at the top*

TCF volontario



2 *Penalty protection*

3 *Sostenibilità*

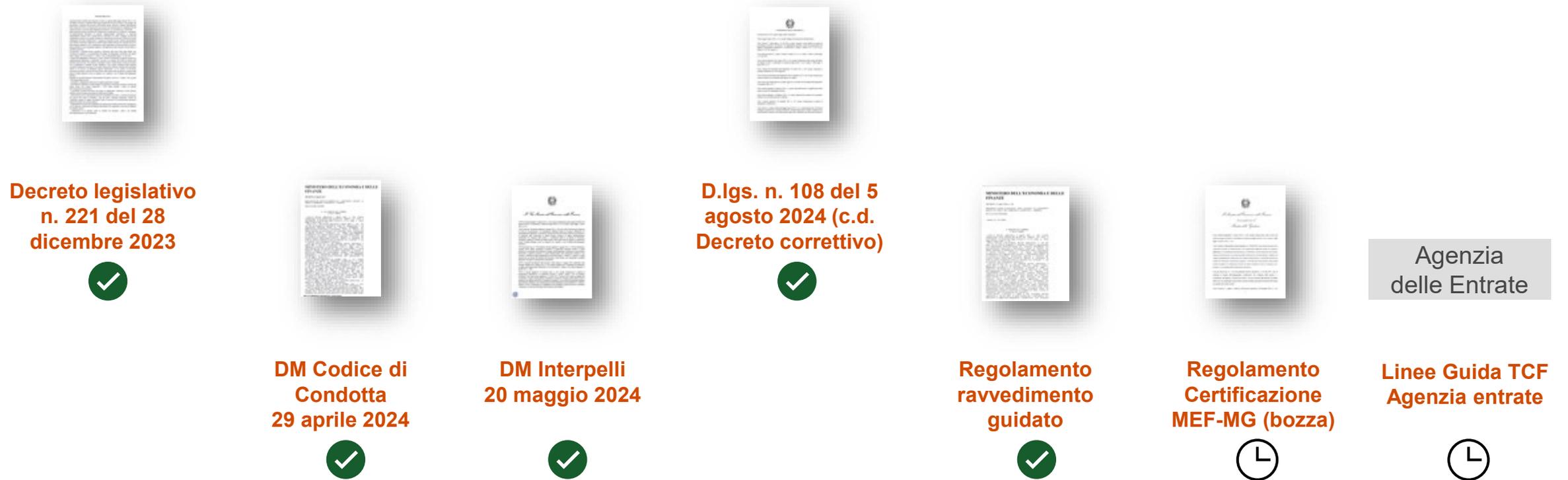
1 *Tax Control Framework*

2 *Certificazione*

3 *Disclosure preventiva*

4 *Tone at the top*

Si compone il puzzle dei provvedimenti



I tratti salienti della Riforma: dal 2024: sono potenziati gli **effetti premiali** derivanti dall'adesione al programma a fronte di un **rafforzamento dei requisiti** richiesti per il sistema di gestione e controllo del rischio fiscale.

Platea

Controllo integrato

Riduzione termini

Penalty protection

Procedimento

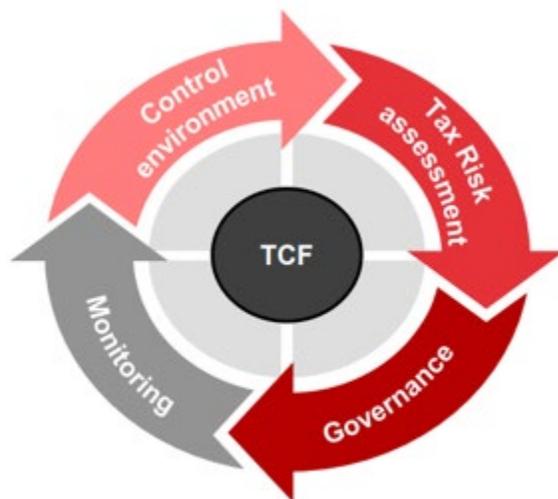
2



Il Tax Control Framework
integrato nel Sistema
di Controllo Interno

I pilastri del Tax Control Framework

Il **Tax Control Framework** è un insieme di **regole, procedure, strutture organizzative e presidi, volti a consentire la rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale**, inteso come rischio di incorrere in violazione di norme tributarie o contrasto con principi e finalità dell'ordinamento (abuso del diritto).



Control environment: adozione di una Strategia Fiscale, approvata dal Consiglio di Amministrazione, utile a definire i principi e i limiti che ispirano la gestione del rischio fiscale



Tax risk assessment: identificazione dei potenziali rischi fiscali che impattano sulla società e introduzione degli opportuni presidi finalizzati ad intercettare la presenza e mitigarne gli effetti



Governance: definizione di ruoli e responsabilità dei soggetti coinvolti nella gestione della variabile fiscale e introduzione di una specifica procedura per la gestione dei rischi connessi all'incertezza interpretativa (i.e. tracking and tracing, escalation policy)



Monitoraggio: attività di verifica svolte nel continuo volte a valutare l'adeguatezza e l'effettività del Tax Control Framework

Il TCF integrato nella governance

Il TCF deve essere “**integrato**” ovvero inserito nel contesto del **sistema di governo aziendale e di controllo interno**, anche in ordine alla mappatura dei rischi derivanti dai **principi contabili applicati** dal contribuente.

La **mappatura** deve identificare i rischi fiscali **relativi ai processi aziendali**.

La **certificazione del TCF** dovrà **attestare** che l'impresa sia dotata di un affidabile **TCF integrato** con il sistema di controllo dell'**informativa finanziaria/contabile** in grado di assicurare la “**solidità**” del **dato contabile** su cui poggia l'obbligazione tributaria.

Il TCF deve massimizzare le interazioni con i componenti sistema di controllo interno e di gestione dei rischi in essere ed in particolare:

- processi e procedure per la gestione del **rischio contabile e finanziario** (ICFR)
- processi definiti nel **Modello 231** a riguardo del rischio di **frode fiscale**

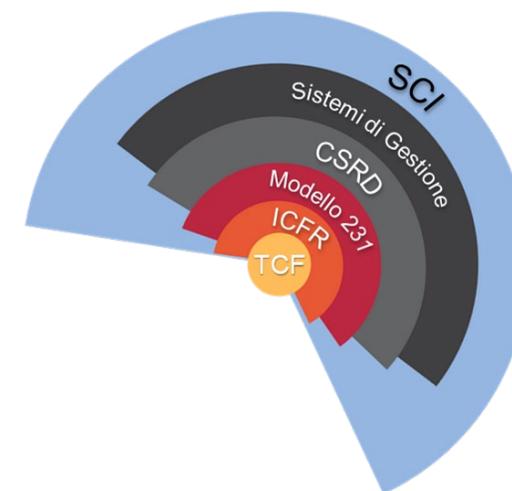


La gestione del rischio fiscale nel Sistema di Controllo Integrato

Ai fini dell'implementazione del *Tax Control Framework* è fondamentale l'adozione di un **approccio integrato**, volto a massimizzare le sinergie tra i componenti del **sistema di controllo interno** del rischio aziendale, secondo il modello del c.d. **Onion Skin Model**, assicurando le interazioni tra gli stessi al fine di meglio proteggere l'impresa e di evitare inefficienze nelle attività di controllo.

In particolare, il TCF deve massimizzare le interazioni con i seguenti componenti **Sistema di controllo interno**:

- processi e procedure per la gestione del **rischio contabile e finanziario (ICFR-262)**
- Modello di organizzazione, gestione e controllo ai sensi del **D.Lgs. n. 231 del 2001 (MOG)**
- sistema di controllo sul Reporting di Sostenibilità (**CSRD**)
- sistemi di governo aziendale (**adeguati assetti 2086 c.c.**) e di gestione (es. **ISO 9001, ISO 27001, etc.**); ulteriori altre componenti del SCI (es. **ERM, Compliance, Internal Audit**).



Di seguito si riportano alcuni aspetti peculiari nell'ambito dell'integrazione del TCF nel Sistema di Controllo Interno:

- **interoperabilità della valutazione del rischio fiscale** rispetto agli altri componenti del sistema di controllo interno e più in generale al Sistema di Controllo Interno e Gestione dei Rischi (SCIIGR);
- **presidi di controllo sui processi e sistemi informativi** alimentanti il dato contabile;
- **coordinamento/integrazione** nelle attività di **monitoraggio** (es. TCF, ICFR) per massimizzare l'efficienza e i benefici dell'attività di assurance sul controllo dei rischi.
- definizione di un **calendario delle verifiche integrato**, volto a portare efficienza evitando duplicazioni delle attività operative su controlli comuni a più sistemi di controllo (es. TCF, ICFR, ecc.).

La gestione del rischio fiscale nel Sistema di Controllo Integrato

L'obiettivo primario è **garantire un dato di partenza affidabile**, che sia **il risultato di processi** che assicurino la **completezza e l'accuratezza delle informazioni**. Questo **obiettivo è già perseguito da normative consolidate** nel nostro ordinamento:

L. 262/05

La **L. 262/05** richiede che le **società quotate** implementino un **sistema di controllo interno** che assicuri la **correttezza e l'affidabilità dei dati finanziari**, mitigando i rischi connessi alla divulgazione di informazioni errate. Il sistema di controllo deve essere robusto, prevedendo **verifiche continue** per garantire che i dati finanziari siano completi, accurati e conformi alle normative vigenti.

D.Lgs. 231/01

Il **D.Lgs. 231** introduce la **responsabilità amministrativa delle imprese** per determinati **reati**, tra cui quelli **societari e tributari**. Attraverso un **Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo**, le aziende possono **prevenire la commissione** di questi reati, garantendo che i processi interni rispettino i **principi di legalità e trasparenza** nella generazione e nella **rendicontazione dei dati contabili e finanziari**.

Un'**efficace implementazione dei controlli richiesti dalla L. 262/05 e dal D.Lgs. 231** permette alle aziende di essere già sulla buona strada per la **compliance con il Tax Control Framework**. I processi di controllo relativi ai rischi contabili e finanziari, **se ben strutturati**, assicurano la **solidità dei dati** su cui si basa **l'obbligazione tributaria**, riducendo il rischio fiscale. Per una **compliance completa in tema TCF**, sarà necessario effettuare solamente qualche **attività di fine-tuning** sulle **matrici dei rischi e dei controlli previste dalla 231 e/o dalla 262**, con l'obiettivo di concentrare ulteriormente l'attenzione sui dati che saranno oggetto delle dichiarazioni tributarie.

Le attività da svolgere per attuare efficacemente il TCF all'interno del Sistema di Controllo Integrato

Implementazione del TCF all'interno del Sistema di Controllo Integrato

Mappatura processi

Per implementare efficacemente il TCF all'interno del Sistema di Controllo Integrato, è fondamentale seguire un percorso strutturato che coinvolge diverse attività chiave. Il punto di partenza è la **mappatura dei processi** aziendali. Questa fase consente di individuare e descrivere in modo dettagliato i processi rilevanti, identificando quelli che hanno un impatto fiscale diretto o indiretto.

Analisi dei rischi

Successivamente, si procede con l'**analisi dei rischi**, un passaggio essenziale per valutare in modo approfondito i potenziali rischi fiscali connessi a tali processi. Questa analisi permette di individuare le aree critiche dove esiste un maggiore pericolo di non conformità, e di sviluppare strategie di mitigazione appropriate.

Mappatura e valutazione dei controlli

Un altro passaggio chiave è la **mappatura e valutazione dei controlli** esistenti. Qui si valuta l'efficacia dei controlli attualmente in atto per gestire i rischi fiscali identificati, esaminando se tali controlli coprono adeguatamente tutte le aree di rischio o se sono necessarie integrazioni o miglioramenti.

Gap Analysis

Da questa analisi scaturisce inevitabilmente una **gap analysis**, volta a individuare i presidi di controllo mancanti o migliorabili. Questa fase permette di evidenziare eventuali carenze nel sistema di controllo, proponendo interventi mirati per colmare le lacune.

Implementation Plan

Una volta individuati i gap, si sviluppa un **piano di implementazione** per risolverli. Questo piano deve definire chiaramente le azioni da intraprendere, le tempistiche e le responsabilità per garantire che i controlli necessari siano messi in atto o migliorati in modo efficace.

Le attività da svolgere per attuare efficacemente il TCF all'interno del Sistema di Controllo Integrato

Testing del TCF all'interno del Sistema di Controllo Integrato

01 Monitoraggio periodico

È inoltre fondamentale garantire un **monitoraggio periodico** sul corretto funzionamento dei controlli tramite audit interni. Gli audit valutano regolarmente l'efficacia del sistema di controllo fiscale, verificando che i presidi siano operativi e continuino a mitigare i rischi nel tempo.

02 Remediation Plan

L'**analisi delle carenze rilevate** durante gli audit interni consente di identificare le aree in cui i controlli non sono efficaci o dove si presentano inefficienze. Da queste analisi si sviluppano i **remediation plan**, piani correttivi mirati a rafforzare i controlli, con azioni concrete, tempi e responsabilità definiti. In questo modo, l'azienda migliora progressivamente la gestione del rischio fiscale e garantisce la conformità al Tax Control Framework.

La certificazione del Tax Control Framework



Decreto Correttivo
n. 108/2024

Rilascio

In sede di **primo rilascio** della certificazione, occorre attestare la conformità del **disegno del TCF** rispetto alle **Linee Guida**

- a) quanto all'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative - **company level assessment**
- b) quanto ai processi di mitigazione dei rischi nella **mappa - activity level assessment**

Aggiornamento

In sede di **aggiornamento periodico**, occorre attestare l'**efficacia operativa** del TCF, con cadenza almeno triennale, attraverso procedure di test finalizzate a verificare che i controlli selezionati abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta.

Soggetti già ammessi

Per le società **già ammesse al regime** alla data del 18 gennaio 2024, è comunque necessario **attestare**, con le modalità che saranno definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, l'**efficacia operativa** del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, con cadenza almeno triennale.

Per le società appartenenti a **Gruppi di imprese**, il certificatore, per il company level assessment, attesta l'applicazione delle medesime regole, procedure e strutture organizzative di Capogruppo.

Il Tax Control Framework

Spazio per la discussione

Il TCF integrato nel Sistema di controllo

Il vestito da adattare ad ogni impresa

Il cambio di mindset e i passaggi interni necessari

L'integrazione nella governance aziendale

Il ruolo del Tax Risk Officer

Inquadramento, competenze, requisiti

I flussi informativi verso gli organi aziendali

La certificazione del TCF

Rapporto tra certificazione, monitoraggio del Tax Risk Officer e revisore

3



Il potenziamento
dell'adempimento
collaborativo:
principali benefici dalla
riforma

I benefici dell'adempimento collaborativo

1

Riduzione dei termini di accertamento

TCF

Riduzione di due anni dei **termini di accertamento** a fini Ires, Irap e IVA, in presenza di un **TCF**, predisposto in modo coerente con le **linee guida** che saranno rilasciate dall'Agenzia delle entrate, **certificato**, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili. La certificazione deve essere redatta da professionista indipendente e deve essere aggiornata periodicamente.

In vista dell'adesione all'adempimento collaborativo, sarà richiesta la **certificazione** del TCF e il **periodico adeguamento** della stessa, per cui il TCF dovrà essere conforme alle linee guida dell'Agenzia delle entrate.

Visto pesante

Ulteriore riduzione di un anno dei termini di accertamento, in presenza di **certificazione tributaria** (visto pesante), che oltre ad attestare la conformità dei dati delle **dichiarazioni** fiscali alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile, **attesti** altresì la corretta applicazione delle **norme tributarie sostanziali**, nonché l'esecuzione degli adempimenti, dei controlli e delle attività indicati con decreto del MEF.

Sarà monitorato l'aggiornamento delle **checklist** stabilite dal MEF, per i controlli da svolgere al fine di rilasciare il visto pesante, attualmente previsti con riferimento a componenti del reddito di impresa, con verifiche difficilmente compatibili per la grande impresa, oltre a non includere verifiche a fini IVA e ritenute.

I benefici dell'adempimento collaborativo

2

Penalty protection



**D.Lgs.
n.128/2015
modificato
dal D.Lgs. n.
221/2023**

6.1. L'adesione al regime comporta la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle entrate a una **comune valutazione** delle situazioni suscettibili di generare **rischi fiscali prima** della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di **interlocazione costante e preventiva** su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo



**Codice di
condotta DM
29 aprile 2024**

B.2.1) Il contribuente si impegna ad applicare la normativa fiscale assicurando che vengano rispettate la **lettera**, lo **spirito** e lo **scopo** delle rilevanti disposizioni

Mappa

Contribuente 3.1).d) una **mappatura dei rischi fiscali** relativi ai **processi aziendali**, e di procedere al suo costante aggiornamento

Contribuente 3.4) il contribuente si impegna a istituire e mantenere un sistema di controllo dell'**informativa finanziaria-contabile** che assicuri la solidità del dato contabile su cui poggia l'obbligazione tributaria

Setaccio

Contribuente 3.5) il contribuente si impegna a istituire e mantenere una procedura per la gestione del rischio connesso all'attività di interpretazione della disciplina fiscale (**processo interpretativo**)

I benefici dell'adempimento collaborativo

2

Penalty protection

Mappa

Sanzioni amministrative ridotte **alla metà** per rischi fiscali **non significativi** inclusi nella **mappa** dei rischi.

Necessità di assicurare una **mappatura granulare dei rischi** fiscali ed una rilevazione **puntuale** dei **controlli**.

Opportunità di **comunicare** una mappa dei **rischi interpretativi non significativi** (setaccio).



Setaccio

Non si applica la norma incriminatrice per il **reato di infedele dichiarazione** e **non si dà luogo alla comunicazione di reato** per rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza, salvi i casi di condotte simulatorie o fraudolente o di indicazione di elementi passivi inesistenti.

Disapplicazione delle sanzioni **amministrative** per i rischi fiscali comunicati in modo tempestivo ed esauriente prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza.

Necessità di adottare un **setaccio efficace** rispetto alla selezione dei rischi meritevoli di *penalty protection*.



Zainetto

Esimente penale e **disapplicazione** delle **sanzioni amministrative** per i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in **periodi d'imposta precedenti** l'ammissione al regime, comunicati entro 120 giorni dall'ammissione (o dall'entrata in vigore del D.Lgs. correttivo per i soggetti già ammessi).

In prossimità dell'adempimento collaborativo, questa previsione evidenzia l'opportunità di un esercizio di *"back-testing"* del **setaccio** alle scelte interpretative di periodi d'imposta precedenti, i cui termini di accertamento siano ancora pendenti.



I benefici dell'adempimento collaborativo

3

Interazione evoluta con l'Autorità fiscale

Interlocutore Unico

Competenza esclusiva dell'**Ufficio Adempimento collaborativo** dell'Agenzia delle entrate. La **Guardia di finanza**, sulla base di specifici protocolli di intesa, **coopera e si coordina preliminarmente** con l'Agenzia delle entrate nell'**esercizio dei poteri istruttori** nei confronti dei contribuenti ammessi al regime.

Contraddittorio preventivo

L'adesione al regime comporta la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle entrate a una **comune valutazione** delle situazioni suscettibili di generare **rischi fiscali prima** della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di **interlocazione costante e preventiva** su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo. Prima di notificare una risposta **negativa** a un'istanza di interpello o a una comunicazione di rischio, è prescritta una fase di **interlocazione suppletiva** (decreto MEF del 20 maggio 2024).

Ravvedimento guidato

Con regolamento del MEF sono disciplinate **procedure di ravvedimento guidato**, finalizzate alla condivisione del percorso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi, prevedendo un **contraddittorio** preventivo nonché **modalità semplificate** e termini ridotti per la definizione del procedimento (decreto MEF n. 126 del 31 luglio 2024).

I benefici dell'adempimento collaborativo

3

Interazione evoluta con l'Autorità fiscale



Codice di condotta
DM 29 aprile 2024

A.1.8) Nell'esecuzione delle attività di controllo, l'Agenzia delle entrate si impegna a (...) un **rapporto di collaborazione** con il contribuente, favorendo la definizione di eventuali situazioni d'irregolarità attraverso un **confronto preventivo** nonché tramite l'istituto del ravvedimento operoso

B.2.3) Nei casi (...) margini di **incertezza sull'interpretazione** delle norme tributarie, il contribuente si impegna ad **agire in piena trasparenza** nei confronti dell'autorità fiscale, adoperandosi **di concerto** con essa al fine di addivenire all'applicazione del **livello di tassazione ritenuto più corretto** (...)

A.1.6) L'Agenzia delle entrate pianifica le proprie attività di controllo secondo criteri di proporzionalità. In particolare, l'intensità e la **frequenza dell'attività di controllo** viene determinata **sulla base del rischio fiscale inerente**, inteso come il rischio che il contribuente operi «in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario», valutato **anche** sulla base del **comportamento complessivamente tenuto** dallo stesso nel corso della procedura.

A.1.7) Il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate imposta la **programmazione** dei propri controlli e **coopera** con le **articolazioni territoriali** di cui al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 74913 del 9 marzo 2022 e con la **Guardia di finanza**, in modo da assicurare **uniformità** di indirizzo strategico e operativo, nonché evitare **duplicazioni** e **sovrapposizioni** di attività ispettive.

I benefici dell'adempimento collaborativo

4

Sostenibilità



**Regolamento
Disclosure
SFDR
(2019/2088)**

Attività economica sostenibile

(2.17) un'attività economica che contribuisce a un obiettivo ambientale o a un obiettivo sociale, a condizione che le imprese rispettino **prassi di buona governance**, in particolare per quanto riguarda strutture di gestione solide, relazioni con il personale, remunerazione del personale e **rispetto degli obblighi fiscali**.

Accesso al mercato dei capitali

Accesso alle catene del valore

Good Tax Governance

- La *good tax governance* è un **fattore di sostenibilità**, che concorre a definire i connotati «ESG»

Bollino verde

- Il nome delle entità ammesse viene pubblicato nell'elenco delle imprese in adempimento collaborativo sul **sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate**

Reporting di sostenibilità

- Nel **reporting di sostenibilità**, potrà essere valorizzata l'adesione al regime di adempimento collaborativo e il TCF, quale elemento distintivo della buona governance fiscale

I benefici dell'adempimento collaborativo

Spazio per la discussione

Controlli

Controlli preventivi, in luogo della verifica ex post

Controlli secondo proporzionalità: il bollino verde?

Interlocutore unico: il dialogo è agevolato?

Sanzioni e termini di accertamento

Benefici a fronte del cambio repentino di interpretazione

Soluzioni normative e operative per i rischi pregressi

Le interlocuzioni

La tempestività e full disclosure richiesta al contribuente

Le vischiosità nel processo di interlocuzione

Contatti

Alessandra Cavina

Partner | PwC TLS

+39 3485737926

alessandra.cavina@pwc.com

Lorenza Pagani

Partner | PwC Advisory

+39 346 8422836

lorenza.pagani@pwc.com

Marco Lio

Partner | PwC TLS

+39 345 6827664

marco.lio@pwc.com

Enrico Macario

Partner | PwC TLS

+39 320 4305409

enrico.macario@pwc.com

© 2024 TLS Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti. All rights reserved. "PwC" & TLS refers to TLS Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti or PwC Tax and Legal Services and may sometimes refer to the PwC network. Each member firm is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors. Please see www.pwc.com/structure for further details.