



L'introduzione dei reati tributari nel D.Lgs 231

Novità normative e prevedibili evoluzioni
nei sistemi di controllo interno e nella
gestione dei rischi fiscali



Advisory – Tax & Legal

kpmg.com/it

Indice

Executive Summary	4
Il contesto normativo e i nuovi reati tributari	5
Cosa devono fare le società per adeguarsi	8
Come valorizzare i sistemi di controllo esistenti	10
Il Tax Control Framework	11
KPMG Risk & Compliance Services	14
KPMG Tax & Legal Services	15

Executive Summary

I nuovi reati tributari introdotti nella "231" e il contesto normativo in evoluzione spingono le società a interrogarsi ancora una volta sulla robustezza dei propri sistemi di controllo.

Data la rilevanza e la portata delle nuove fattispecie, le attività aziendali "sensibili", potenzialmente esposte a tali reati, sono numerose e coinvolgono diversi ambiti aziendali senza limitarsi al solo processo fiscale.

L'adeguamento dei Modelli 231 non può prescindere dall'integrazione dei presidi di *compliance* già esistenti e dalla valorizzazione dei sistemi di controllo sull'informativa finanziaria (SCIIF) implementati, che rappresentano un importante presidio per la prevenzione dei reati tributari.

La discontinuità intervenuta pone le Società di fronte a un bivio: analizzare, valutare e definire controlli specifici per la prevenzione dei soli rischi tributari introdotti nel D.Lgs. 231/01 o cogliere l'occasione per rafforzare la gestione del rischio fiscale complessivo attraverso il disegno e l'implementazione di *Tax Control Framework* (TCF) più completi, in grado di fornire il massimo livello di *assurance* anche in materia 231.



Il contesto normativo e i nuovi reati tributari

A dicembre 2019 è stato inserito nel D.Lgs 231/01 l'articolo 25-quinquiesdecies, che estende la responsabilità amministrativa degli enti a taluni delitti fiscali previsti dal D.Lgs. 74/2000. A gennaio 2020 il Consiglio dei Ministri ha annunciato un'ulteriore estensione dei reati tributari nella 231.

II D.Lgs 231/01

Il Decreto Legislativo 231/01 ha introdotto nel nostro ordinamento la responsabilità amministrativa degli Enti per i reati commessi da soggetti interni ed esterni quali amministratori, dipendenti, agenti, consulenti, collaboratori e partner, a condizione che siano stati commessi nell'interesse o a vantaggio della Società.

L'introduzione dei reati tributari

Il 22 dicembre, con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della Legge di conversione 157/2019, è stato definitivamente approvato il D.L. 124/2019, il c.d. Decreto Fiscale intitolato “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili”, che ha introdotto tra i reati 231 le seguenti fattispecie:

1. Dichiara falso mediante fatture per operazioni inesistenti.
 2. Dichiara falso mediante altri artifici.
 3. Emissione di fatture per operazioni inesistenti.
 4. Occultamento o distruzione di documenti contabili.
 5. Sottrazione falso al pagamento delle imposte.

Le tipologie d'imposta potenzialmente impattate da tali reati sono IRES ed IVA. Dottrina e giurisprudenza¹ sembrerebbe invece escludere l'applicabilità alle imposte sulle attività produttive (IRAP).

Ulteriori aggiornamenti di gennaio 2020: attuazione Direttiva PIF

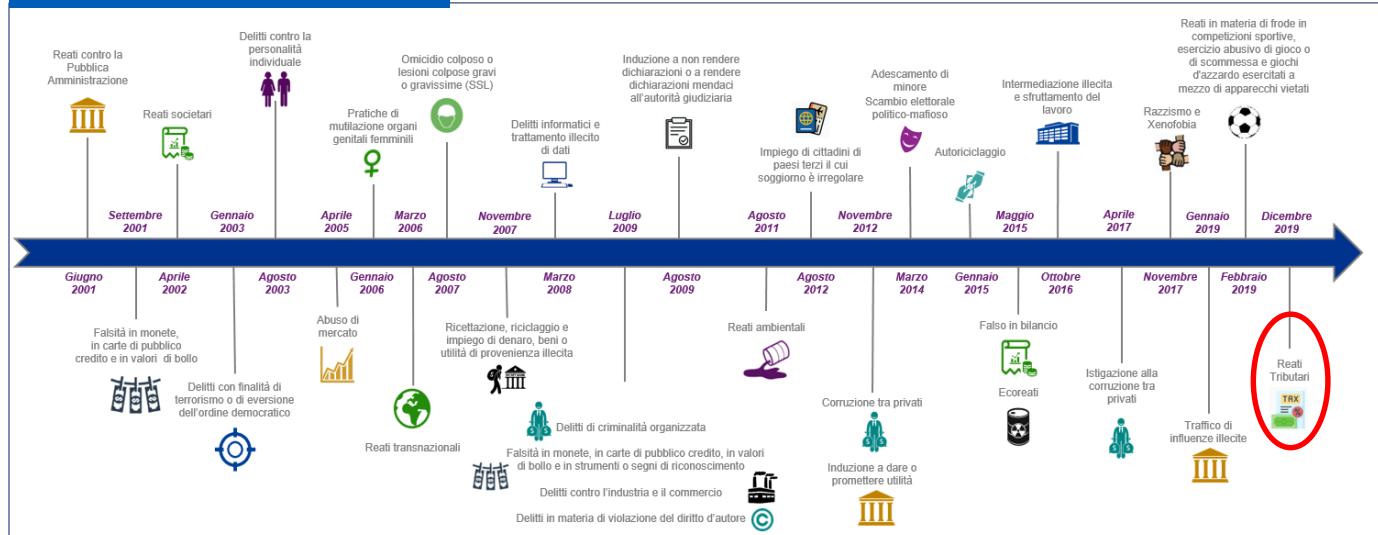
L'aggiornamento del dicembre 2019 non è tuttavia l'unica novità e la normativa appare in continua evoluzione. In data 23 gennaio 2020 il Consiglio dei Ministri ha comunicato l'approvazione in via preliminare di un decreto legislativo di attuazione della direttiva UE 2017/1371 in materia di lotta contro le frodi finanziarie nell'Unione Europea (cosiddetta Direttiva PIF), che, qualora reso definitivo, andrebbe tra l'altro ad ampliare il catalogo dei reati tributari 231 includendovi i seguenti delitti, laddove presentassero elementi di transnazionalità e rilevanza (imposta IVA evasa superiore a 10 milioni di €):

- Delitti di dichiarazione infedele.
 - Delitti di omessa dichiarazione.
 - Ipotesi di delitto tentato, e non solo consumato.
 - Delitti di indebita compensazione.

Le sanzioni

Le sanzioni 231 previste possono essere di natura pecunaria, interdittiva, oltre alla confisca e alla pubblicazione della sentenza. Si precisa, inoltre, che gli stessi comportamenti puniti dalle sanzioni 231 danno lungo all'applicazione in capo all'ente anche di sanzioni tributarie.

Evoluzione del D.Lgs. 231/01



1. Per giurisprudenza cfr. per tutti Cass. n.37855/2017; per prassi amministrativa Circ. Min Fin 154/2000.

Reati Tributari introdotti nell'art 25 - *quinquiesdecies* del D.Lgs. 231/01

Nella tabella seguente sono riportati per intero gli articoli del D. Lgs. 74/2000 inseriti o per i quali è previsto l'inserimento nel novero dei reati 231 (articolo 25 - *quinquiesdecies*).

D. Lgs 74/2000	Descrizione estesa	Reato 231
Art. 2 Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti	<p>1. E' punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.</p> <p>2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.</p> <p>2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.</p>	SI Introdotto da D.L. 124/2019
Art. 3 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	<p>1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.</p> <p>2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.</p> <p>3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.</p>	SI Introdotto da D.L. 124/2019
Art. 4 Dichiarazione infedele	<p>1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.</p> <p>1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerzia, della non deducibilità di elementi passivi reali.</p> <p>1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).</p>	<i>Approvato in sede preliminare dal CdM*</i>
Art. 5 Omessa dichiarazione	<p>1. E' punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.</p> <p>1-bis. E' punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.</p> <p>2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.</p>	<i>Approvato in sede preliminare dal CdM*</i>

* Presumibilmente di rilevanza 231 quando la condotta presenta elementi di transnazionalità e rilevanza (imposta IVA evasa >10 mln/€)

D. Lgs 74/2000	Descrizione estesa	Reato 231
Art. 6 Tentativo	<p>1. I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo. (<i>testo attualmente in vigore</i>)</p> <p>NOTA: Il decreto approvato, in esame preliminare, il 23 gennaio 2020 prevede di punire anche le ipotesi di delitto tentato (e non solo consumato) per i reati fiscali che presentano l'elemento della transnazionalità, se l'imposta IVA evasa non sia inferiore a 10 milioni di euro.</p>	<i>Approvato in sede preliminare dal CdM*</i>
Art. 8 Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	<p>1. E' punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.</p> <p>2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.</p> <p>2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.</p>	SI Introdotto da D.L. 124/2019
Art. 10 Occultamento o distruzione di documenti contabili	<p>1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da tre a sette anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.</p>	SI Introdotto da D.L. 124/2019
Art. 10-quater Indebita compensazione	<p>1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinciamila euro.</p> <p>2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinciamila euro.</p>	<i>Approvato in sede preliminare dal CdM*</i>
Art. 11 Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	<p>1. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinciamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altri beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.</p> <p>2. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per se' o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi finti per un ammontare complessivo superiore ad euro cinciamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.</p>	SI Introdotto da D.L. 124/2019

* Presumibilmente di rilevanza 231 quando la condotta presenta elementi di transnazionalità e rilevanza (imposta IVA evasa >10 mln/€)

Altre novità 231 non di natura tributaria introdotte dal Decreto attuativo della Direttiva PIF

Per completezza, si segnala che il decreto legge di attuazione della direttiva PIF sulla protezione degli interessi finanziari dell'UE, approvato in esame preliminare dal CdM del 23 gennaio 2020, prevede anche i seguenti aggiornamenti non legati ai reati tributari, ma relativi alla responsabilità

amministrativa degli enti ex D.Lgs. 231/01:

- Ampliamento del panorama dei delitti contro la pubblica amministrazione con l'aggiunta dei reati di peculato, peculato per profitto dell'errore altrui e abuso d'ufficio.
- Estensione del novero dei reati 231 ai delitti di frode nelle pubbliche forniture, del reato di frode in agricoltura e del reato di contrabbando quando i diritti di confine dovuti superano 100.000 euro.

Cosa devono fare le società per adeguarsi

Data la rilevanza e la portata delle nuove fattispecie, le attività aziendali “sensibili” in cui possono essere commessi tali reati sono numerose e pervasive e non si limitano in alcun modo alle sole competenze della funzione fiscale.

Il percorso verso l'adeguamento dei Modelli 231

In linea di principio la predisposizione o l'adeguamento dei Modelli alle nuove fattispecie di reato prevede gli *step* tipici seguiti nel passato e definiti da linee guida e *best practice*.

- 1. Analisi preliminare:** Analisi della storia fiscale della Società e riconoscimento dei modelli di *compliance* già esistenti e sviluppati dalla Società, al fine di valorizzare gli ambiti comuni di rilevanza (es. SCIIF, TCF, etc.).
- 2. Mappatura di processi e "attività sensibili" a rischio:** Riconoscimento esaustiva e valutazione dei rischi di commissione dei nuovi reati nell'ambito dei processi, sotto-processi e attività aziendali.
- 3. Analisi, valutazione e sviluppo del Sistema di Controllo Interno:** Analisi degli elementi del sistema di controllo interno in essere rispetto a processi e attività a rischio, valutazione dell'adeguatezza e rafforzamento dei presidi necessari per la prevenzione dei reati inclusi nel D.Lgs. 231/01.

4. Aggiornamento ed attuazione del Modello

Organizzativo 231: Formalizzazione dei principi di controllo all'interno del Modello 231 ed efficace attuazione degli stessi attraverso:

- progettazione, realizzazione o aggiornamento di procedure aziendali;
- attuazione di un piano di comunicazione, informazione e formazione per promuoverne la consapevolezza tra i dipendenti e le parti interessate;
- definizione e implementazione di adeguati flussi informativi verso l'Organismo di Vigilanza;
- esecuzione di verifiche di conformità da parte dell'Organismo di Vigilanza o altri soggetti da esso preposti.

In questa direzione e **con particolare riferimento ai reati tributari una soluzione da adottare per assicurare una concreta attuazione del Modello può essere la formalizzazione di una policy fiscale che includa un inventario dei principali punti di controllo rilevanti ai fini di prevenzione dei reati tributari 231 nei diversi processi aziendali.**

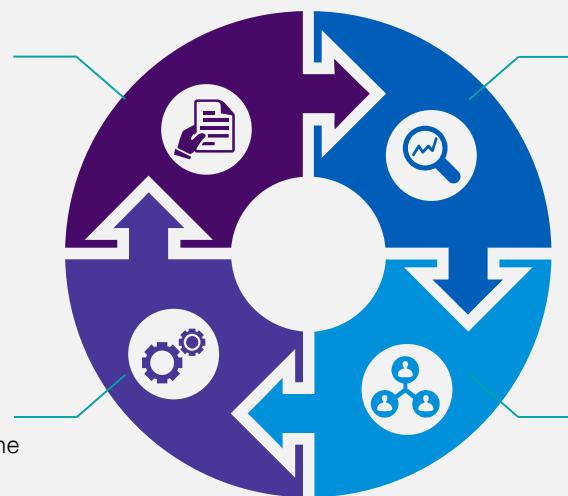
Il percorso di aggiornamento

- 4. Aggiornamento ed attuazione del Modello Organizzativo** ai sensi del Decreto Legislativo n. 231/01

- 3. Analisi, valutazione e sviluppo del Sistema di Controllo Interno** rafforzandone l'efficacia e l'efficienza mediante l'identificazione dei presidi di controllo necessari per la prevenzione della commissione dei reati inclusi nel Decreto Legislativo n. 231/01

- 1. Analisi preliminare** della storia fiscale della Società e dei modelli di *compliance* già esistenti e sviluppati (es. SCIIF, TCF)

- 2. Mappatura** dei processi, dei sotto-processi e delle attività esposte al rischio reato e valutazione del livello di rischio



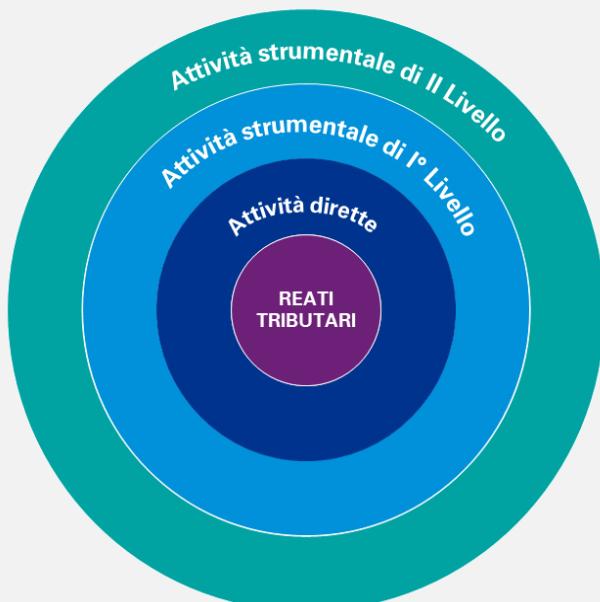
La vera sfida? La pervasività degli ambiti aziendali "sensibili" ai nuovi reati

La portata dell'introduzione dei reati tributari sta nella numerosità delle attività sensibili che in maniera diretta o strumentale si prestano alla commissione di detti reati.

La corretta identificazione e valutazione dei processi e delle attività a rischio non può prescindere:

- Dall'analisi della storia fiscale della Società.

- Da una riconoscenza preliminare dei modelli di compliance già esistenti al fine di valorizzare gli ambiti comuni di rilevanza e di controllo.
- Dall'esecuzione di uno specifico *risk assessment* ai fini di valutare i rischi fiscali e valutare l'ampiezza e la profondità del sistema di controllo da prevedere.



Processo	"Attività sensibile"	Esempi di commissione dei reati	Esemplificativo
Amministrazione Finanza e Controllo	Tenuta e custodia della documentazione obbligatoria e delle scritture contabili	Art. 10 - Occultamento o distruzione di documenti contabili : Personale della società occulta o distrugge scritture contabili o documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi ed evadere le imposte.	
	Emissione e contabilizzazione di fatture/note credito	Art. 2 – Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti : Personale della società contabilizza fatture per operazioni inesistenti al fine di registrare elementi passivi fittizi ed evadere le imposte sui redditi.	
	
Acquisti	Ricerca, selezione e qualifica dei fornitori	Art. 3 – Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifizi : Personale della società, omettendo attività di verifica su esistenza e operatività del fornitore, qualifica controparti fittizie (cd. Società "cartiere" che si interpongono tra l'acquirente e l'effettivo cedente del bene), con le quali saranno contabilizzate operazioni "soggettivamente" inesistenti.	
	Gestione acquisti di beni e servizi	Art. 2 – Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti : Personale della società stipula contratti di acquisto di beni o servizi inesistenti, al solo fine di poter registrare elementi passivi fittizi ed evadere le imposte sui redditi.	
	
HR	Gestione delle note spese	Art. 2 – Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti : Personale della società mette a rimborso e richiede deduzione per spese in tutto o in parte non sostenute al fine di poter registrare elementi passivi fittizi ed evadere le imposte sui redditi.	
	
M&A e Operazioni Straordinarie	Cessione e dismissione di asset	Art. 11 - Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte : Al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi, personale della società aliena simulatamente alcuni asset aziendali al fine di rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.	
	
Fiscale	Calcolo dell'obbligazione tributaria e correlati adempimenti dichiarativi	...	
	

Come valorizzare i sistemi di controllo esistenti

Un efficace assetto amministrativo e contabile e adeguati sistemi di controllo interno sull'informativa finanziaria (SCIIF) rappresentano importanti presidi per la prevenzione dei reati tributari.

I programmi ex L.262/05 o SOX e gli altri modelli di controllo implementati nelle società non quotate devono essere valorizzati anche come presidio del rischio di compliance 231.

I Sistemi di Controllo sull'Informativa Finanziaria nelle società quotate (262, SOX, etc)

Da anni le società quotate sono chiamate a implementare articolati sistemi di controllo interno volti a garantire una ragionevole certezza sull'attendibilità dell'informativa finanziaria e del processo di redazione della stessa.

Tali sistemi, formalizzati tipicamente in "programmi SCIIF" ad es. ai sensi della L.262/05 in Italia, del Sarbanes Oxley Act negli Stati Uniti o di altre normative similari, prevedono l'identificazione dei rischi e la valutazione, attraverso periodiche sessioni di testing, dei controlli a presidio degli stessi.

Programmi SCIIF solidi, integrati nei processi aziendali e verificati annualmente, dovrebbero garantire l'assenza di "deficiency" significative o "issue" materiali nell'informativa finanziaria e rappresentano pertanto un'importante forma di tutela per gli azionisti e gli altri stakeholder.

Le novità introdotte dal Codice della Crisi d'Impresa

Una delle novità più significative introdotte recentemente nella governance italiana dal Codice della Crisi d'Impresa (CCI) e dalla modifica dell'art.2086 c.c. è l'estensione a tutte le società, indipendentemente dalle dimensioni, dell'obbligo di predisporre un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato.

Tale modifica ha introdotto di fatto il dovere in capo a imprenditori e amministratori, anche di piccole e medie imprese non quotate, di disegnare e implementare sistemi di controllo interno robusti, inclusi controlli SCIIF che assicurino il presidio della corretta traduzione contabile dei fatti di gestione.

Come valorizzare i sistemi di controllo in essere nella 231

Programmi SCIIF solidi, tracciabili e verificati rappresentano un presidio fondamentale per la prevenzione dei reati tributari recentemente introdotti nella 231, assicurando la sostanziale attendibilità dell'informativa e dei dati utilizzati per predisporre le dichiarazioni fiscali.

Per valorizzare tali programmi non sarà sufficiente "citarli" all'interno del Modello, ma occorrerà definire meccanismi di *assurance* integrata e flussi informativi interni (ad es. verso l'OdV), che assicurino un adeguato presidio dei rischi, eliminando allo stesso tempo attività di controllo non coordinate o ridondanti.



Il Tax Control Framework: un'occasione per rafforzare il presidio del rischio fiscale a 360°

In un contesto in cui cresce sempre più l'attenzione al modo in cui le aziende gestiscono la variabile fiscale, le imprese si trovano davanti ad un bivio: svolgere una valutazione dei rischi connessi ai soli reati tributari attualmente in ambito 231 o cogliere l'occasione per rafforzare il presidio del rischio fiscale nel suo complesso attraverso un Tax Control Framework?

Ad oggi più di 40 società hanno ottenuto l'ammissione al regime di adempimento collaborativo con l'Agenzia delle Entrate. Va tuttavia sottolineato come la scelta di istituire un Tax Control Framework sia totalmente svincolata dalla decisione di aderire o meno al regime.

Un numero sempre crescente di player ha infatti scelto di adottare il framework come strumento di controllo interno senza aderire al regime.

Il Tax Control Framework

Il "Tax Control Framework" (TCF) è un modello di controllo strutturato che mira a porre sotto presidio tutti i processi aziendali e le transazioni che possono dare luogo a conseguenze di natura fiscale.

Nel 2016 l'OCSE ha pubblicato la versione aggiornata del report "Co-operative Compliance: Building Better Tax Control Framework", che elenca le caratteristiche essenziali di un modello TCF:

- Strategia Fiscale definita.
- Ruoli e responsabilità.
- Procedure formalizzate.
- Testing e monitoraggio continuo.
- Adattabilità al contesto.
- Relazione agli organi di gestione.

Implementare in azienda un Modello TCF significa in sostanza definire nuovi ruoli e responsabilità, formalizzare specifici strumenti normativi interni, definire nuovi flussi informativi e di reporting in tema fiscale, ma soprattutto implementare un processo periodico di identificazione, valutazione e gestione dei rischi fiscali, assicurando un monitoraggio costante attraverso

attività di testing volte a fornire assurance sull'efficacia operativa dei controlli.

La possibilità di aderire ai regimi di "cooperative compliance"

A partire dal 2008, l'OCSE ha pubblicato una serie di studi e linee guida che incoraggiano i legislatori degli stati aderenti a creare sistemi di cooperazione fra contribuenti e amministrazioni finanziarie, al fine di affermare una rivoluzione culturale e introdurre un sistema in cui la comunicazione e la cooperazione con il fisco avvenga in maniera continuativa e preventiva.

In Italia, il Decreto Legislativo 128/2015 ha introdotto nell'ordinamento italiano un regime di adempimento fiscale di tipo collaborativo (cooperative compliance) che promuove forme di comunicazione e di cooperazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti.

Possono accedere al regime i soggetti in possesso di determinati requisiti soggettivi specifici (volume di affari, presentazione di interPELLI per nuovi investimenti, progetto pilota con l'Agenzia delle Entrate del 2013, ecc.) che dimostrino di essersi dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale adeguato (c.d. TCF).

Quali sono le differenze tra Tax Control Framework e Modello 231 sui reati fiscali?

Sia il TCF sia il Modello 231 sono validi strumenti a presidio dei rischi aziendali e contribuiscono al miglioramento complessivo del Sistema di Controllo Interno. Ambito (in termini di reati fiscali, processi e attività sensibili impattate) e livello di approfondimento del TCF assicurano tuttavia una maggiore "risk coverage" in materia fiscale.

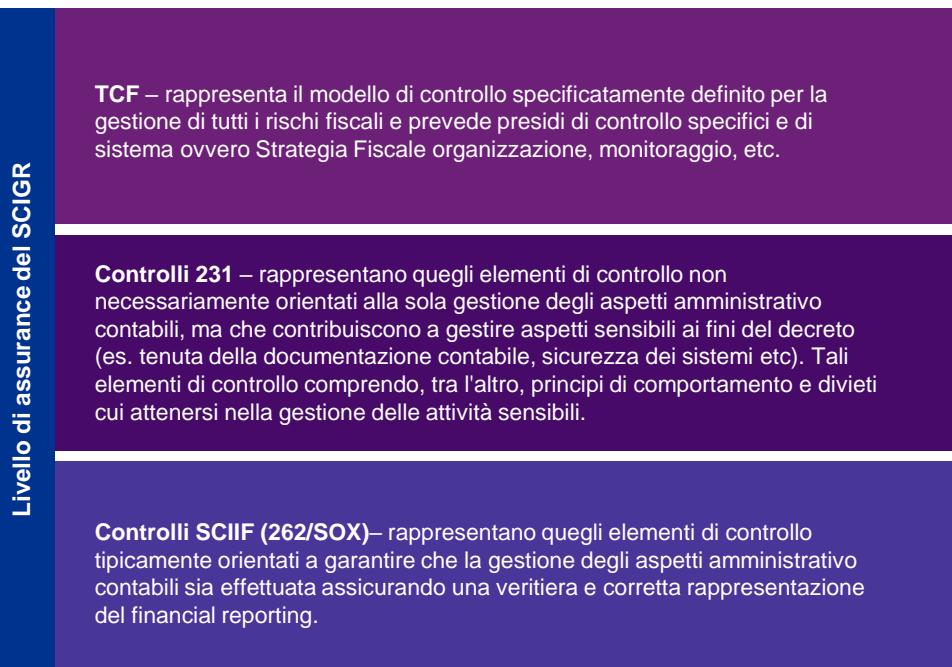
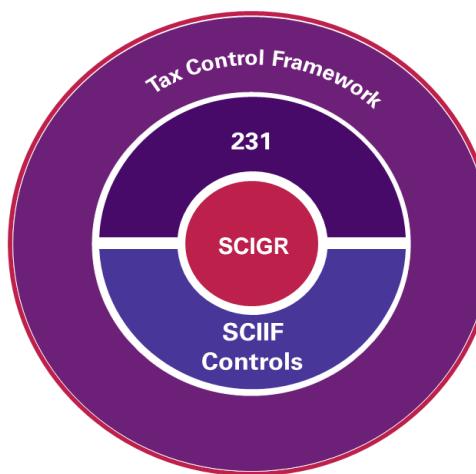
Caratteristiche	D.Lgs. 231/01	Tax Control Framework
Finalità	<ul style="list-style-type: none"> – Assicurare adeguati presidi di controllo dalla commissione dei reati tributari (ex. D.lgs. 74/2000) introdotti come reati presupposto 231. 	<ul style="list-style-type: none"> – Identificare, gestire e monitorare i presidi di controllo dalla commissione di tutti i rischi fiscali connessi ai tributi dovuti dalla Società.
Tributi in ambito	<ul style="list-style-type: none"> – Tributi in ambito 231: IRES e IVA. 	<ul style="list-style-type: none"> – Tributi in ambito "cooperative compliance": IRES, IVA, IRAP, sostituto d'imposta, ritenute, imposta di bollo, imposta di registro, imposte sostitutive, FTT (Financial Transaction TAX), adempimenti correlati. – Ulteriori tributi al di fuori dell'ambito "cooperative compliance": Tributi locali, adempimenti doganali, accise.
Cosa devono fare le società	<ul style="list-style-type: none"> – Analisi preliminare della storia fiscale della Società e dei modelli di compliance già esistenti. – Mappatura e assessment di processi, sotto-processi e attività esposte al rischio reato. – Analisi, valutazione e sviluppo del Sistema di Controllo Interno, rafforzandone l'efficacia e l'efficienza mediante l'identificazione dei presidi di controllo necessari per la prevenzione della commissione dei reati inclusi nel Decreto Legislativo n. 231/01. – Aggiornamento ed attuazione del Modello Organizzativo ai sensi del Decreto Legislativo n. 231/01. 	<ul style="list-style-type: none"> – Strategia Fiscale: Definizione e formalizzazione della "Strategia Fiscale" della Società. – Governance: Definizione dell'assetto organizzativo della società, con riferimento alle responsabilità fiscali, valutando l'introduzione di una figura dedicata a curare l'attuazione e l'aggiornamento del modello di controllo dei rischi fiscali e a monitorare la gestione dei rischi individuati all'interno del framework. (cd. Tax Risk Manager) – Risk Assessment: Analisi approfondita di tutti i processi aziendali allo scopo di individuare le aree interessate dai possibili rischi fiscali a cui è esposta la società e mappatura dei relativi controlli. – Tax Compliance Model e procedure: Definizione e formalizzazione di un "Tax Compliance Model" da integrare con le procedure di dettaglio necessarie. – Processo strutturato: Implementazione di un processo periodico di Tax Risk Management che include tra l'altro attività di testing periodiche (es. semestrali o annuali) sui controlli identificati e forme di reporting periodico al Vertice.
Impatti e benefici	<ul style="list-style-type: none"> – Limitata "coverage" del rischio fiscale ai soli reati tributari introdotti nel D.Lgs 231. – Elapsed temporale e impegno progettuale per l'aggiornamento del Modello relativamente contenuto. – Miglioramento del Sistema di Controllo Interno e Gestione dei Rischi con particolare riferimento ai rischi fiscali con impatto 231. – Monitoraggio sull'adeguatezza del Modello a carico dell'OdV. 	<ul style="list-style-type: none"> – Maggiore elapsed temporale per la definizione di un TCF completo e impegno progettuale più consistente, in particolare in termini di coinvolgimento delle funzioni di Business. – Miglioramento complessivo del Sistema di Controllo Interno e Gestione dei Rischi con particolare riferimento ai rischi fiscali nel loro complesso (compresi quelli in 231). – Rafforzamento della governance, attraverso l'istituzione di un Tax Risk Manager con il compito di aggiornare il framework e svolgere attività di testing e verifica di II livello. – Vantaggi reputazionali e rafforzamento della comunicazione verso gli stakeholder, anche a seguito dell'introduzione del nuovo standard "GRI 207: Tax" tra gli ambiti di disclosure ESG raccomandati nell'ambito dell'informativa non finanziaria. – Tempestiva rilevazione delle situazioni di incertezza interpretativa ed adeguato trattamento del rischio associato, al fine di garantire la corretta determinazione del reddito imponibile o perdita fiscale, dei valori ai fini fiscali, delle perdite fiscali non utilizzate, dei crediti d'imposta non utilizzati e delle aliquote d'imposta (principio IFRIC n.23). – Ulteriori vantaggi per soggetti che accedono al regime di adempimento collaborativo con l'Agenzia delle Entrate.



Verso un Modello di controllo integrato?

Un adeguato Sistema di Controllo Interno e Gestione dei Rischi (SCIGR) deve prevedere presidi funzionali che garantiscono efficace gestione dei principali rischi a cui è esposta la Società. In tale ottica il Modello 231, che rappresenta una componente fondamentale dei Sistemi di Controllo Interno, dovrà prevedere principi di controllo specifici per presidiare il rischio fiscale nelle sue diverse accezioni e definire strumenti attuativi che siano integrati nei processi aziendali.

L'ulteriore evoluzione, in linea con le leading practice, è la ricerca di sistemi di controllo che assicurino sinergia e integrazione con gli altri modelli e programmi di compliance diffusi a livello aziendale, garantendo allo stesso tempo efficienza e maggiore livello di assurance.



KPMG Risk & Compliance Services

KPMG ha sviluppato una gamma unica di servizi e competenze per rispondere alle esigenze di piccole, medie e grandi imprese di ogni settore, accompagnandole nei loro percorsi di creazione di valore sostenibile nel lungo periodo, attraverso un approccio integrato alle tematiche di governance, gestione dei rischi, compliance e sostenibilità.



Supporto all'implementazione di piattaforme tecnologiche e "software as-a-service"



KPMG Tax & Legal Services

Con i suoi professionisti altamente qualificati, il team Tax & Legal di KPMG interviene in tutte le principali aree della fiscalità e del diritto societario con servizi integrati e innovativi avvalendosi di gruppi di lavoro specializzati sia per materia sia per settore di attività della clientela.



Contatti

Uffici KPMG Advisory e Tax & Legal

Ancona

Via 1° Maggio, 150/A
60131
T: +39 071 2916378

Padova

Piazza Salvemini, 2
35131
T: +39 049 8239611

Bologna

Via Innocenzo Malvasia, 6
40131
T: +39 051 4392711

Perugia

Via Campo di Marte, 19
06124
T: +39 075 5734518

Firenze

Viale Machiavelli, 29
50125
T: +39 055 213391

Pescara

Piazza Duca d'Aosta, 31
65121
T: +39 085 4210479

Genova

Piazza della Vittoria, 15/12
16121
T: +39 010 5702225

Roma

Via Ettore Petrolini, 2
00197
T: +39 06 809711

Milano

Via Vittor Pisani, 31
20124
T: +39 02 67631

Torino

Via Carlo Alberto, 65
10123
T: +39 011 836036

Napoli

Via Francesco Caracciolo, 17
80122
T: +39 081 662617

Verona

Via Leone Pancaldo, 68
37138
T: +39 045 8157611

kpmg.com/it



© 2020 KPMG S.p.A., KPMG Advisory S.p.A., KPMG Fides Servizi di Amministrazione S.p.A., KPMG Audit S.p.A., società per azioni di diritto italiano, e Studio Associato - Consulenza legale e tributaria, un'associazione professionale di diritto italiano, fanno parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi di KPMG International.

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Il volume non rappresenta un'offerta di vendita né una sollecitazione all'acquisto di alcun servizio.

Stampato in Italia.

Data di pubblicazione: Febbraio 2020