



CONFINDUSTRIA
VENETO EST

Area Metropolitana
Venezia Padova Rovigo Treviso

Cooperative Compliance & Tax Control Framework

Mercoledì 17 Luglio 2024



Agenda

- 01 Introduzione sulla riforma fiscale**
Dott. Andrea Fasan, Partner, KPMG
Dott. Giorgio Dal Corso, Associate Partner, KPMG
- 02 Il TCF come strumento di gestione della variabile fiscale**
Dott. Giorgio Dal Corso, Associate Partner, KPMG
- 03 Il percorso di costruzione del TCF: metodi applicativi**
Dott.ssa Gloria Camurri, Senior Manager, KPMG

01

Introduzione sulla riforma fiscale

Dott. Andrea Fasan
Partner, KPMG

Dott. Giorgio Dal Corso
Associate Partner, KPMG

Introduzione

Riforma Fiscale



Legge delega di Riforma fiscale

Legge 9 agosto 2023, n. 111, pubblicata in G.U. n. 189 del 14 agosto 2023, in vigore dal 29 agosto 2023



Fiscalità internazionale

D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, pubblicato in G.U. n. 301 del 28 dicembre 2023, in vigore dal 29 dicembre 2023, fatte salve alcune specifiche decorrenze



IRPEF e altre misure in materia di imposte sui redditi

D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 216, pubblicato in G.U. n. 303 del 30 dicembre 2023, in vigore dal 31 dicembre 2023



Statuto del contribuente

D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, pubblicato in G.U. n. 2 del 3 gennaio 2024, in vigore dal 18 gennaio 2024



Contenzioso tributario

D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, pubblicato in G.U. n. 2 del 3 gennaio 2024, in vigore dal 4 gennaio 2024



Adempimento collaborativo

D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221, pubblicato in G.U. n. 2 del 3 gennaio 2024, in vigore dal 18 gennaio 2024



Semplificazione degli adempimenti

D.Lgs. 8 gennaio 2024, n. 1, pubblicato in G.U. n. 9 del 12 gennaio 2024, in vigore dal 13 gennaio 2024



Accertamento tributario e Concordato preventivo biennale

D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13, pubblicato in G.U. n. 43 del 12 febbraio 2024, in vigore dal 22 febbraio 2024



Riordino dei giochi

D.Lgs. 25 marzo 2024, n. 41, pubblicato in G.U. n. 78 del 3 aprile 2024, in vigore dal 4 aprile 2024



Sistema sanzionatorio

D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, pubblicato in G.U. n. 150 del 28 giugno 2024, in vigore dal 29 giugno 2024

Riscossione delle imposte - decreto approvato in via definitiva dal Consiglio dei Ministri n. 88 del 3 luglio 2024

Disciplina doganale, sistema sanzionatorio in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi - decreto approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri n. 75 del 26 marzo 2024

Razionalizzazione dell'imposta di registro, sulle successioni e donazioni, di bollo e altri tributi indiretti diversi dall'IVA - decreto approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri n. 76 del 9 aprile 2024

Revisione del regime impositivo IRPEF e IRES - decreto approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri n. 79 del 30 aprile 2024

Schema di D.Lgs. correttivo in materia di concordato preventivo biennale e adempimento collaborativo - approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri n. 86 del 20 giugno 2024

Introduzione e contenuto legge delega

Scenario

Approvazione della **legge 9 Agosto 2023, n. 111**, avvenuta il 4 agosto 2023.

Pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale il 14 agosto

Contenuto Legge Delega

Il Governo è delegato ad agire entro il 29 agosto 2025, per attuare la **revisione del sistema tributario nazionale**, attraverso l'emanazione di uno o più decreti legislativi

Target

La **riforma fiscale** è una delle **priorità** identificate nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (**PNRR**)

La struttura della legge delega

	Titoli	Articoli	Contenuto
I	Principi generali e tempi di attuazione	1-4	Principi generali e termini di attuazione Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente
II	I Tributi	5-15	Revisione del Sistema impositivo (Irpef, Ires, IVA, imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, imposta di bollo, ecc.) Revisione della disciplina doganale e delle accise Graduale superamento dell'IRAP Piena attuazione del federalismo fiscale regionale Revisione del Sistema fiscale dei Comuni, delle città metropolitane e delle Province Riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici
III	Procedimenti e sanzioni	16-20	Revisione degli adempimenti tributari Revisione in materia di accertamento, riscossione, contenzioso e del Sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale
IV	Testi Unici e Codici	21	Redazione di Testi Unici Redazione di un Codice del diritto tributario
V	Disposizioni finanziarie finali	22-23	Disposizioni finanziarie e clausola di salvaguardia per le Regioni a statuto speciale e per le Province autonome di Trento e Bolzano

Iter della Riforma Fiscale

2023

L'iter ha preso le mosse il **23 marzo 2023** con l'approvazione del **Disegno di Legge (AC 1038)** contenente la delega per la revisione del Sistema tributario a cui è seguita l'approvazione della **Legge Delega n. 111 del 9 Agosto 2023**, in vigore dal **29 agosto 2023**

2027

Entro i 24 mesi seguenti la data di entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislative attuativi della Legge Delega (quindi al più tardi **entro il 29 Agosto 2027**) il Governo potrà emanare ulteriori **decreti correttivi e integrativi**

2025

Entro i 24/27 mesi seguenti la data di entrata in vigore della Legge Delega (quindi **entro il 29 Agosto 2025**, fatte salve le ipotesi specifiche per le quali è ammessa una proroga di 90 giorni) il Governo dovrà adottare i **decreti legislativi attuativi** della Legge Delega

Entro il 31 dicembre 2025 il Governo dovrà realizzare o rivedere i **Testi Unici** per settori omogenei

Termine prorogato con disegno di legge approvato dal Governo il 20 giugno 2024 (preliminarmente il termine stabilito dall'art. 21, co. 1, della Legge Delega era il 29 Agosto 2024 – ovvero entro i 12 mesi seguenti la data di entrata in vigore della Legge Delega)

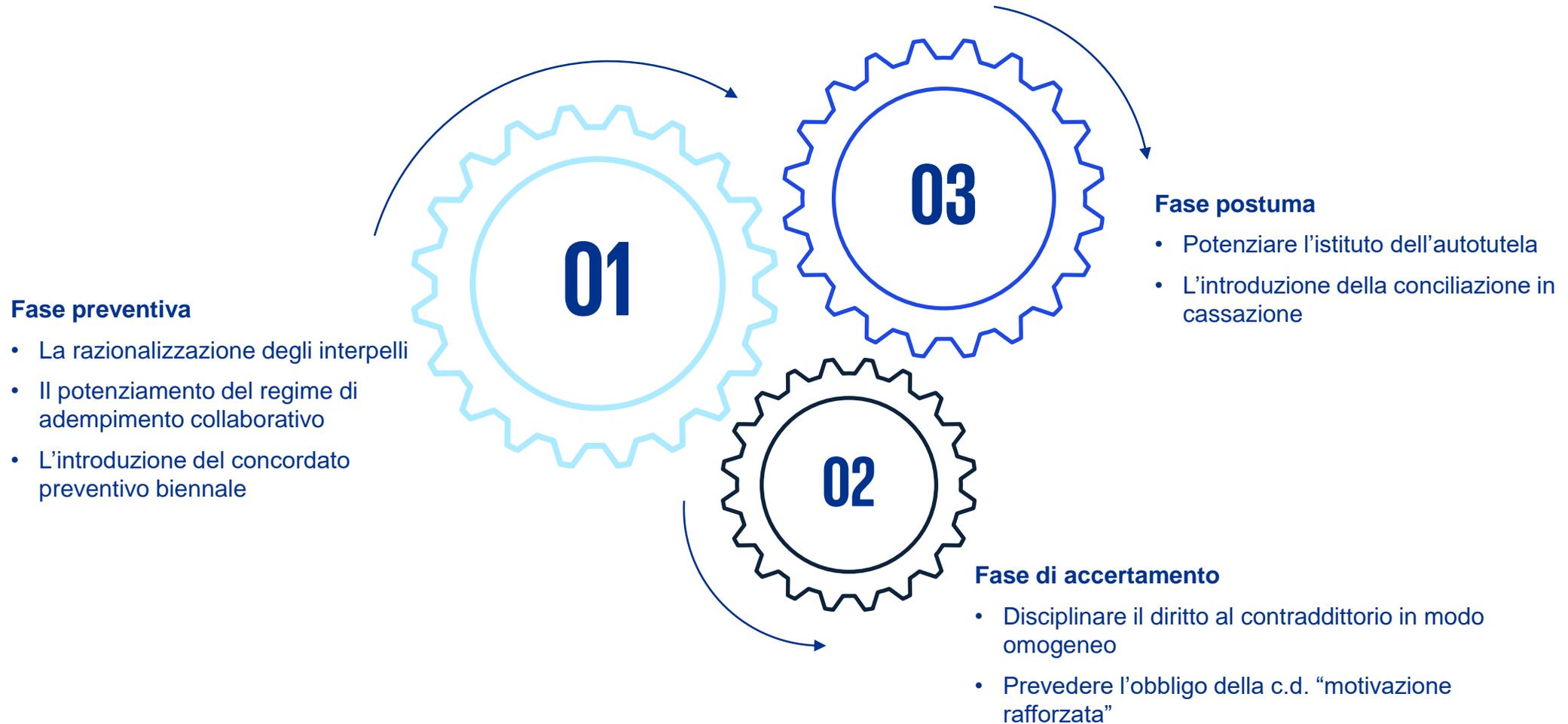


2028

Entro i 12 mesi seguenti l'adozione dei decreti correttivi e integrativi (quindi indicativamente **entro il 29 Agosto 2028**) dovrà essere realizzato il **Codice tributario**

Il nuovo paradigma nel rapporto fisco contribuente

Il ruolo del contraddittorio



Modifiche al procedimento di accertamento



Art. 10-ter - Principio di proporzionalità nel procedimento tributario

- 1 Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità.
- 2 In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.
- 3 Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie."

02

Il TCF come strumento di gestione della variabile fiscale

Dott. Giorgio Dal Corso
Associate Partner, KPMG

Il Tax Control Framework: strumento di gestione del rischio fiscale

I principi ispiratori del Tax Control Framework

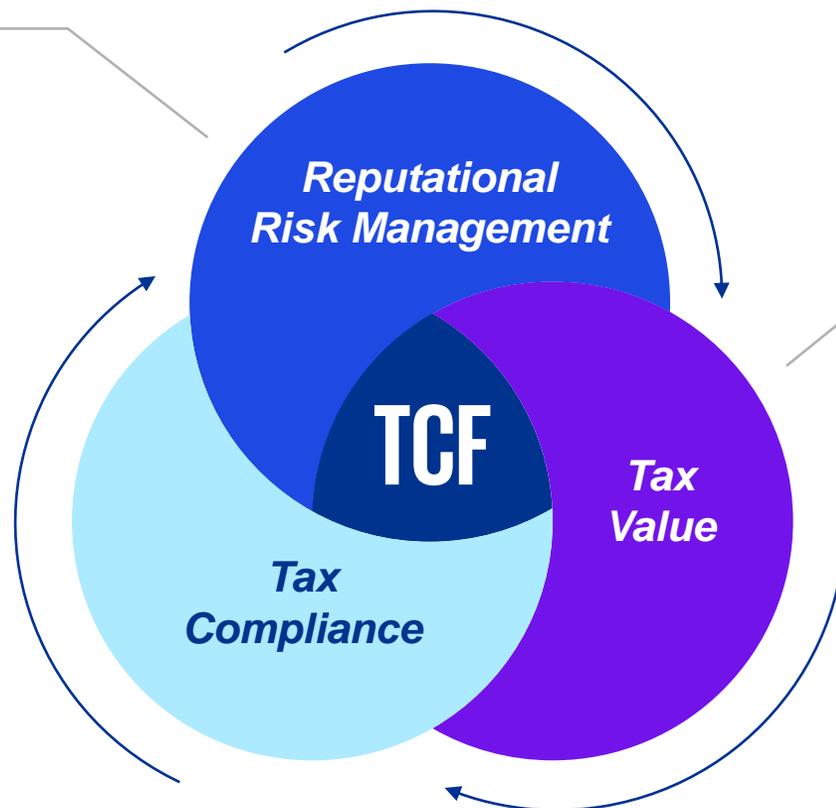
Il **Tax Control Framework**, da concepirsi come attività di *risk management*, rappresenta il **sistema di controllo interno** dei processi aziendali o delle transazioni che possono dare luogo a **conseguenze di natura fiscale**

Reputational Risk Management

Controllo e gestione dei rischi fiscali e tutela della reputazione della Società attraverso adeguate *policy*, procedure, soluzioni organizzative e strumenti di comunicazione

Tax Compliance

Gestione efficiente della variabile fiscale tramite il rispetto formale e sostanziale di tutti i principi dell'ordinamento tributario, garantito anche dalla collaborazione tra il management e la funzione fiscale

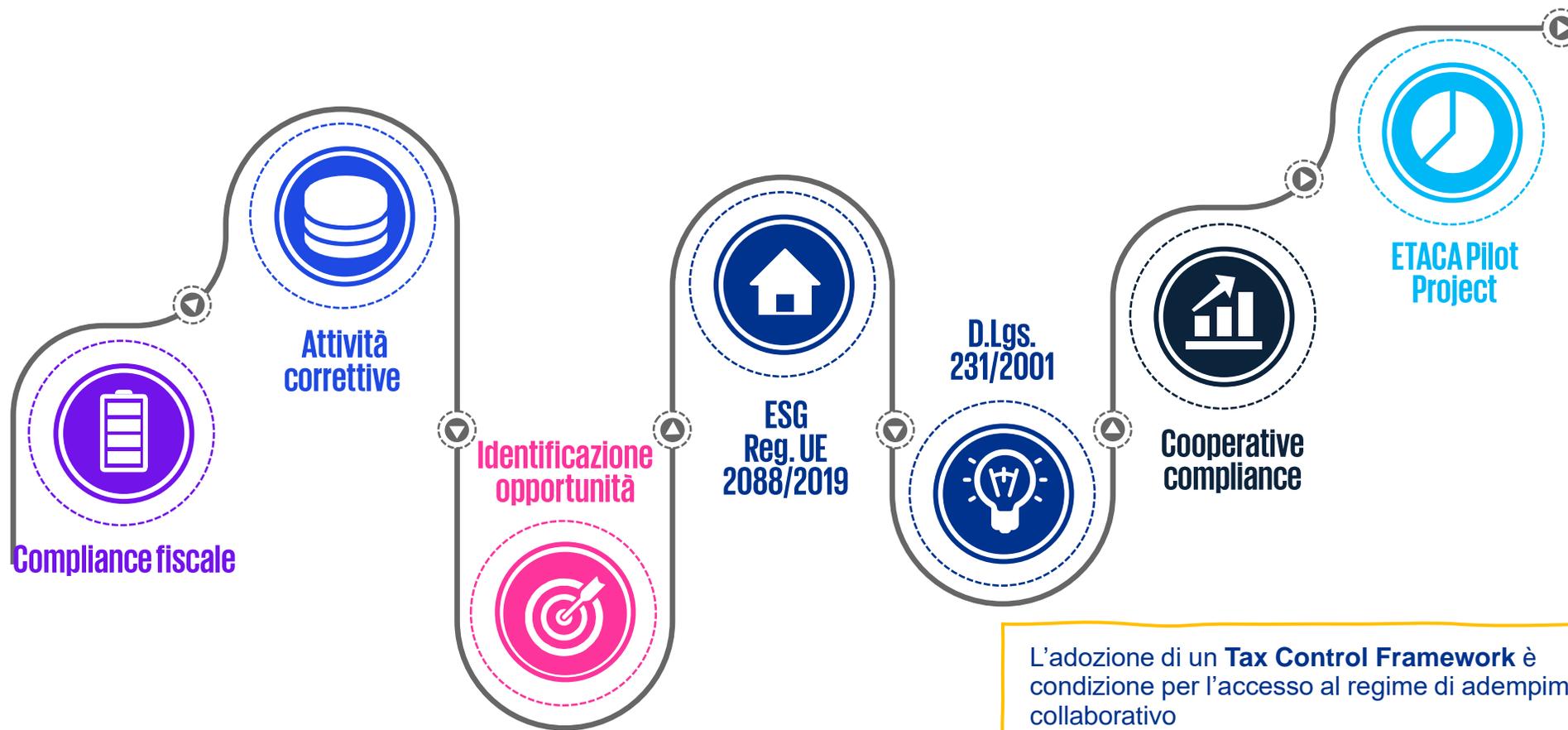


Tax Value

Integrità negli adempimenti fiscali e correttezza nella determinazione delle imposte, nel rispetto delle tempistiche e dei requisiti ad essi associati, con l'effetto di prevenire le controversie con le autorità fiscali. Tutela dell'integrità patrimoniale dell'impresa

La rilevanza interna ed esterna del Tax Control Framework (TCF)

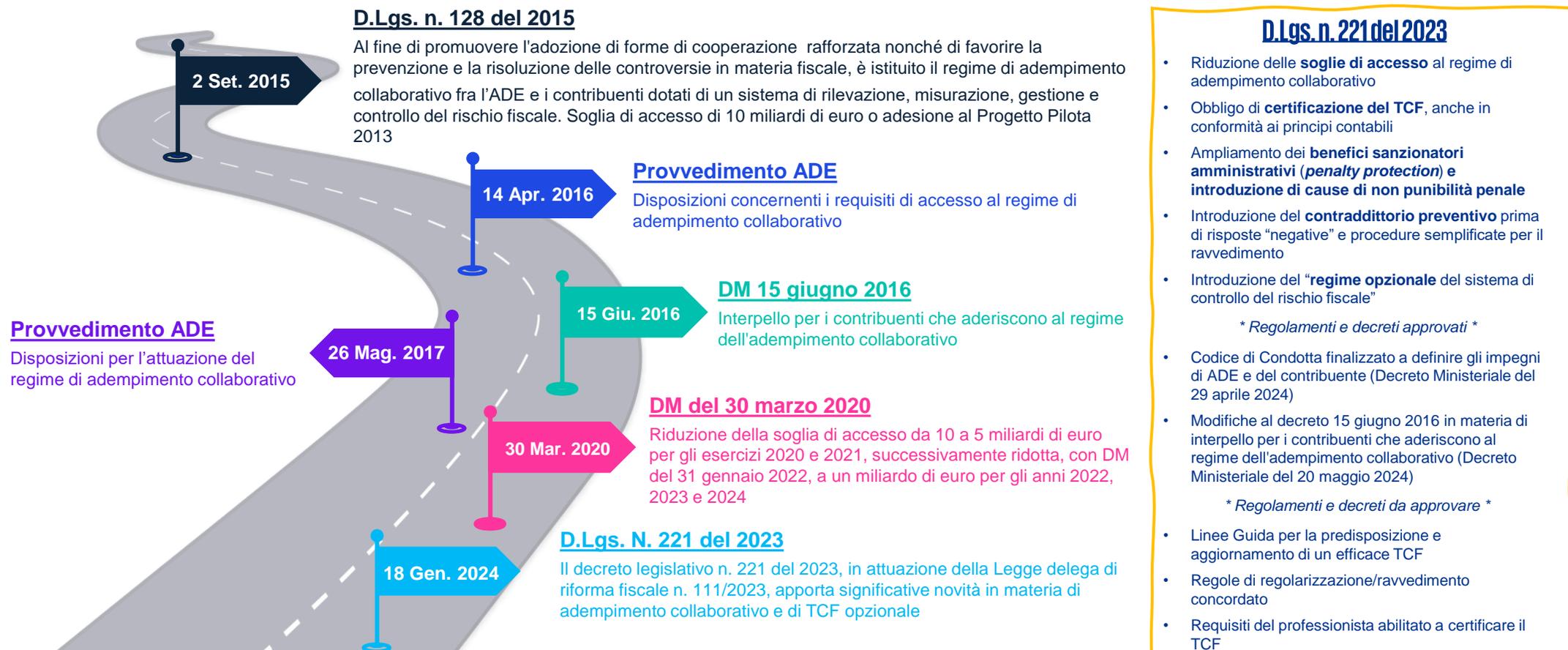
Oltre a garantire la **compliance fiscale**, l'adozione di un **Tax Control Framework** consente alle organizzazioni di presidiare e gestire rischi di vario tipo, **anche in ottica ESG**



L'evoluzione normativa



L'OCSE ha avuto un ruolo centrale nella definizione del *tax control framework* e dell'istituto della *cooperative compliance*
Rapporto del 21 maggio 2013 "Co-operative Compliance: a Framework – from enhanced relationship to co-operative compliance"
Rapporto del 13 maggio 2016 "Co-operative Tax Compliance - Building Better Tax Control Frameworks"



Adempimento collaborativo

Requisiti di accesso all'adempimento collaborativo

Pre-riforma	Post-riforma
<ul style="list-style-type: none"> • Per i FYs 2022, 2023 e 2024, ai soggetti residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 1 miliardo di euro • Per i soggetti residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo • Il contribuente che dà esecuzione alla risposta all'interpello nuovi investimenti(**), indipendentemente dal suo volume d'affari o dei suoi ricavi, può accedere al regime di adempimento collaborativo al ricorrere degli altri requisiti previsti dal decreto 	<ul style="list-style-type: none"> • Dal FY 2024 i contribuenti che conseguono un volume di affari o ricavi^(*) non inferiore a 750 milioni di euro • Dal FY 2026 i contribuenti che conseguono un volume di affari o ricavi non inferiore a 500 milioni di euro • Dal FY 2028 i contribuenti che conseguono un volume di affari o ricavi non inferiore a 100 milioni di euro • Il regime si estende anche in caso di consolidato fiscale, se almeno un soggetto aderente soddisfa i requisiti dimensionali, ed il Gruppo adotti un TCF "certificato". <u>Lo schema di decreto correttivo riformula tale previsione, adottando un concetto di «gruppo» in chiave civilistica</u> • Il contribuente che dà esecuzione alla risposta all'interpello nuovi investimenti(**), indipendentemente dal suo volume d'affari o dei suoi ricavi, può accedere al regime di adempimento collaborativo al ricorrere degli altri requisiti previsti dal decreto



(*) La **soglia dimensionale** è individuata considerando, il valore più elevato tra:

- i ricavi (articolo 85, comma 1, lett. a) e b), del T.U.I.R) indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori e
- il volume d'affari (articolo 20 del Dpr n. 633/1972) indicato nella dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori

(**) L'**Interpello Nuovi Investimenti** è un'istanza che investitori italiani o stranieri, che intendono effettuare nel territorio dello Stato investimenti significativi, con ricadute occupazionali, possono indirizzare all'Agenzia delle entrate per condividere il trattamento fiscale dell'investimento che intendono realizzare. L'investimento deve avere

- un valore minimo di 15 milioni di euro (soglia ridotta a partire dal 1° gennaio 2023 dall'art. 8, c. 6, Legge 31/8/2022, n. 130, in precedenza pari a 20 milioni di euro) e
- impatti positivi dal punto di vista occupazionale, in termini di creazione di nuovi posti di lavoro e mantenimento, anche parziale, dei posti di lavoro
- gli effetti dell'investimento devono riflettersi in maniera puntuale nei bilanci dei soggetti partecipanti e devono registrarsi nel territorio dello Stato

Benefici previsti dal regime di adempimento collaborativo

		Pre-riforma	Post-riforma
<p>Possibilità di gestire nell'ambito dell'adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi di imposta precedenti all'ammissione al regime, da comunicare entro 120 giorni dal provvedimento di ammissione</p>	Applicazione a periodi di imposta precedenti all'accesso	Non previsto	Sanzioni ridotte alla metà. <u>Lo schema di decreto correttivo prevede la piena disapplicazione delle sanzioni amministrative e l'esimente penale</u>
<p>In caso di rischi fiscali comunicati in modo esauriente e tempestivo mediante interpello (45 giorni prima delle scadenze fiscali) o comunicazione qualificata</p>	Sanzioni amministrative	Riduzione alla metà	Disapplicazione (no frodolenzza)
<p>Non punibilità del reato di dichiarazione infedele, per rischi fiscali relativi ad elementi attivi, se comunicati correttamente e tempestivamente all'AdE. <u>Lo schema di decreto correttivo prevede la disapplicazione delle disposizioni dell'articolo 4 D.Lgs. 74/2000 e che le stesse non costituiscono notizia di reato</u></p>	Sanzioni penali per infedeltà dichiarativa	Non prevista	Non punibilità
<p>Riduzione dei termini di due anni, aumentata a tre se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria di cui all'art. 36 del d.lgs. 241/1997</p>	Termini decadenza attività di accertamento	Ordinari	Riduzione dei termini di 2/3 anni
<p>Estensione dell'esonero da presentazione di garanzia anche a rimborso dei crediti del Gruppo IVA nel caso di adesione al regime da parte di almeno uno dei soggetti partecipanti</p>	Esonero garanzie rimborsi	Non prevista	Esteso al Gruppo
<p>Procedura abbreviata di interpello preventivo con risposta entro 45 giorni dal ricevimento dell'istanza o della eventuale documentazione integrativa</p>	Interpello abbreviato	Previsto	Previsto

- Miglioramento delle relazioni tra autorità fiscale e contribuente, passando da un approccio con interventi e accertamenti ex post ad un **approccio preventivo**, che valorizza la collaborazione tra controllore e controllato e consente di **eliminare il c.d. "surprise approach"** ed introduzione di una **certezza** in materia fiscale già nella fase ex ante
- Fase di **interlocazione suppletiva** in caso di risposte negative ad interPELLI abbreviati o comunicazioni di rischio
- **Vantaggi reputazionali**, ottenuti anche mediante l'inserimento in pubbliche liste di contribuenti "virtuosi", pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate

Regime opzionale

Riconoscimento normativo del TCF volontario

È prevista la possibilità per i soggetti che si dotano di un TCF coerente con i requisiti normativi di accedere ad un regime di interlocuzione preventiva con l'Amministrazione finanziaria anche in assenza dei requisiti dimensionali richiesti per l'adempimento collaborativo (Regime opzionale)



Lo schema di decreto correttivo prevede l'**integrale disapplicazione delle sanzioni amministrative** nonché l'**esclusione della rilevanza penale** con riguardo al reato di **infedele dichiarazione**



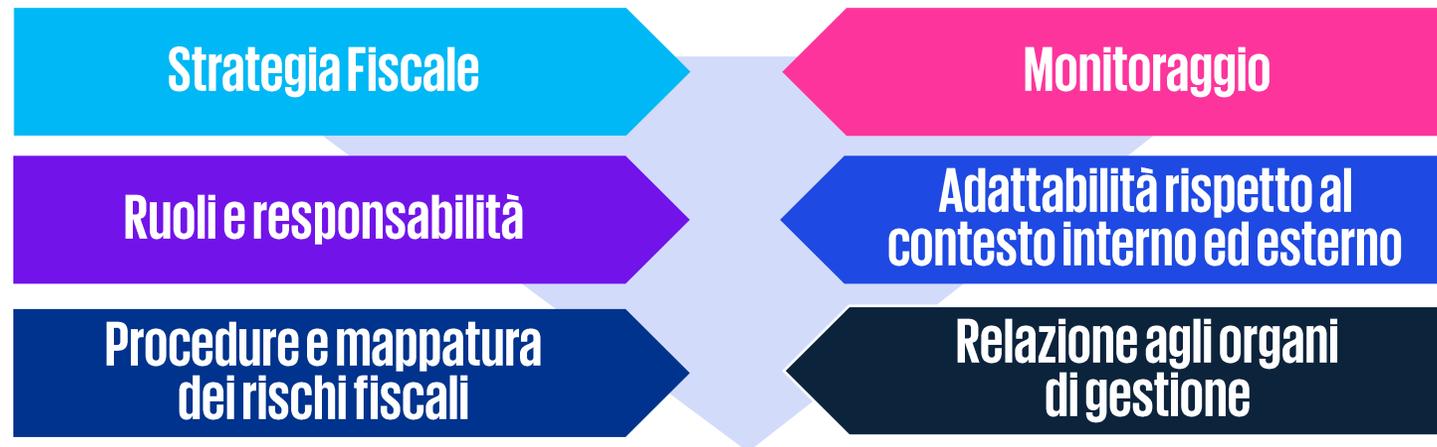
03

Il percorso di costruzione del TCF: metodi applicativi

Dott.ssa Gloria Camurri
Senior Manager, KPMG

I requisiti essenziali del Sistema di Controllo del rischio fiscale

Secondo una logica integrata il “*Tax Control Framework*” **deve essere concepito come un’attività di *Risk Management***, in cui sono applicate alle specificità dei rischi fiscali le tecniche e metodologie dell’attuale modello di gestione dei rischi aziendali. Esso rappresenta l’insieme di strumenti, strutture organizzative, norme e regole aziendali volto a consentire una conduzione dell’impresa tale da minimizzare il rischio di operare in violazione di norme di natura fiscale. Seguendo questa logica integrata, il progetto di disegno e implementazione del *Tax Control Framework* (in linea con quanto previsto dal provvedimento attuativo del 14 aprile 2016) deve avere i seguenti requisiti essenziali:



Il TCF è **integrato** con un sistema di controlli in materia di informativa finanziaria-contabile al fine di assicurare la conformità ai principi contabili adottati dal contribuente

Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio deve essere **certificato, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili**, da parte di professionisti indipendenti già in possesso di una specifica professionalità iscritti all’albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti

I requisiti essenziali del Sistema di Controllo del rischio fiscale



Miglioramento complessivo del sistema di controllo interno e di gestione dei rischi con particolare riferimento a quelli di natura fiscale



Assicurare un framework uniforme per la gestione dei rischi fiscali e la compliance al quadro normativo fiscale di riferimento



I requisiti essenziali del Sistema di Controllo del rischio fiscale

Gli elementi strutturali del Tax Control Framework sono costituiti dai presidi organizzativi, metodologici e operativi che consentono un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi fiscali (cd. processo di "Tax Risk Management"), come di seguito rappresentato



Strategia Fiscale

La **Strategia Fiscale** è un documento approvato dal CdA che riflette il **Tone at the Top** (obiettivi dei vertici aziendali in relazione alla variabile fiscale) ed il **Risk Appetite** (la propensione al rischio della società)

Più in particolare, in linea con le indicazioni fornite dall'OCSE, la Strategia Fiscale deve includere i seguenti principali elementi:

- **Obiettivi** – In relazione alla variabile fiscale
- **Propensione al rischio fiscale** – Principi ispiratori della condotta fiscale, nel rispetto sostanziale delle disposizioni normative
- **Tax Governance** – Deleghe, ruoli e responsabilità e grado di coinvolgimento dei vertici aziendali nelle decisioni di pianificazione fiscale
- **Rapporti con le autorità fiscali** – Rapporto di comunicazione con le autorità fiscali basato sulla massima trasparenza e collaborazione
- **Diffusione della cultura di compliance fiscale** – Impegni a livello di Società/Gruppo



Ruoli e Responsabilità

Nell'ambito del Tax Control Framework è necessaria una definizione e assegnazione di ruoli e responsabilità nell'ambito del Sistema di controllo e gestione del rischio fiscale. In particolare, in linea con quanto richiesto dalla normativa, devono essere definite le seguenti responsabilità:

- il **CdA** istituisce il Tax Control Framework (processo, strutture organizzative, ecc.) con ruolo di governo e indirizzo nella gestione del rischio fiscale
- le **Strutture operative/di business (I livello di controllo)** sono responsabili dell'identificazione, valutazione e gestione dei rischi fiscali (incluso il responsabile Fiscale)
- il **Tax Risk Manager (II livello di controllo)** è responsabile dell'implementazione, del monitoraggio e dell'aggiornamento del TCF
- l'**Internal Audit (III livello di controllo)** verifica che il sistema di controllo interno e gestione dei rischi sia funzionante e adeguato

Quadro normativo di riferimento

Quadro organizzativo



I requisiti essenziali del Sistema di Controllo del rischio fiscale



Procedure e mappatura dei rischi fiscali

Un adeguato Tax Control Framework richiede la **mappatura e valutazione dei rischi fiscali** associati ai processi aziendali e dei relativi **presidi di controllo** (c.d. **tax risk assessment**). In particolare, in tale ambito devono essere svolte le seguenti principali attività:

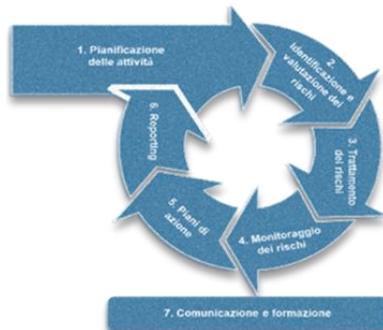
- **identificazione dei processi**, sotto-processi e relative attività fiscalmente rilevanti
- **identificazione** dei potenziali **rischi fiscali e valutazione** degli stessi a livello inerente e residuo
- **identificazione e valutazione dei controlli** a presidio di ciascun rischio fiscale individuato
- mappatura e manutenzione delle informazioni all'interno della **Tax Risk & Control Matrix**

		PROBABILITÀ			
VALUTAZIONE	SCORE	DRIVER			
IMPROBABILE	1	<ul style="list-style-type: none"> 1. Limiti di separazione del processo Tributario 2. Frequenza dell'attività fiscale 3. Complessità della pratica tributaria 			
		IMPATTO NORMATIVO/OPERAZIONALE		IMPATTO FINANZIARIO	
VALUTAZIONE	SCORE	<ul style="list-style-type: none"> 1. Normativa: carattere penale o civile - settore amministrativo 2. Impatto: durata del processo tributario o di merito 3. Reputazione: grado di impatto sulla reputazione 4. Normativa: carattere penale o civile - settore amministrativo 5. Impatto: durata del processo tributario o di merito 6. Reputazione: grado di impatto sulla reputazione 			
POCO PROBABILE	BASSO	1	2	3	4
PROBABILE	MEDIO	5	6	7	8
MOLTO PROBABILE	ALTO	9	10	11	12
RISCHIO INERENTE		BASSO	MEDIO	ALTO	CRITICO



Tax Compliance Model

Il **Tax Compliance Model** è un documento metodologico e operativo che definisce le modalità di funzionamento del processo di identificazione, valutazione, trattamento e monitoraggio del rischio fiscale (cd. processo di **“tax risk management”**). Di seguito i sotto-processi in cui è articolato il processo di Tax Risk Management:



- **pianificazione delle attività annuali**
- **identificazione e aggiornamento dei rischi fiscali**
- **valutazione e trattamento dei rischi fiscali**
- **monitoraggio periodico dei rischi e dei controlli fiscali**
- **gestione delle anomalie/carenze e dei relativi piani d'azione**
- **flussi informativi e di reporting**

Il corretto approccio progettuale

Il corretto approccio metodologico nella costruzione di un *Tax Control Framework* deve assicurare che il suo disegno e la sua implementazione siano coerenti con i requisiti essenziali previsti dalle *Leading Practices* e richiesti dall'Agenzia delle Entrate per l'accesso al regime di adempimento fiscale collaborativo. Il progetto coinvolge tutti i processi aziendali potenzialmente in grado di produrre un impatto di carattere fiscale

Idealmente, la realizzazione del Tax Control Framework può essere scomposta nelle 6 fasi di seguito descritte



Fase 1 – Analisi Preliminare

OBIETTIVO

L'obiettivo della prima fase è quello di acquisire le informazioni necessarie per una conoscenza più approfondita del business in cui la società opera, della sua organizzazione, delle normative interne, dei ruoli e delle responsabilità

PRINCIPALI ATTIVITÀ

- **Raccolta e analisi della documentazione e delle informazioni** necessarie all'ottenimento di una conoscenza approfondita della realtà fiscale dell'organizzazione. Tra i documenti che sono oggetto di analisi rientrano:
 - organigrammi disponibili
 - elenco delle procure in essere e deleghe interne
 - bilanci di esercizio e modelli dichiarativi
 - mappa dei processi aziendali
 - Ordini di Servizio e Disposizioni Organizzative
 - documentazione utile a rappresentare il Sistema di Controllo Interno e Gestione dei Rischi (SCIGR) in essere
 - procedure già implementate in ambito fiscale e policy dei principali processi identificati come potenzialmente esposti a rischi fiscali
 - contratti intercompany, policy di transfer pricing e relativi oneri documentali, eventuali procedure di ruling/APA
- **Individuazione delle funzioni aziendali** da coinvolgere nel progetto



La pianificazione delle attività è effettuata in maniera da garantire pieno allineamento e sinergia con le altre attività eventualmente previste in ambito 262 e 231

Fase 2 – Strategia Fiscale

OBIETTIVO

Questa fase prevede la formalizzazione di **un documento che riassume gli obiettivi e i principi che regolano l’approccio del Vertice e della struttura alla variabile fiscale e la sottostante propensione al rischio (“Risk Appetite”)**

Dal punto di vista concettuale, la Strategia Fiscale rappresenta uno strumento di indirizzo, in cui è descritta l'architettura del sistema di controllo del rischio fiscale (*Tax Control Framework*) e in cui sono formalizzati i principi di riferimento e le regole generali inderogabili per una sua efficace attuazione

In quanto tale, la Strategia Fiscale rappresenta idealmente il “vertice” della piramide dei documenti normativi interni con cui dovrebbero essere formalizzati gli indirizzi e le linee guida operative del *Tax Control Framework*

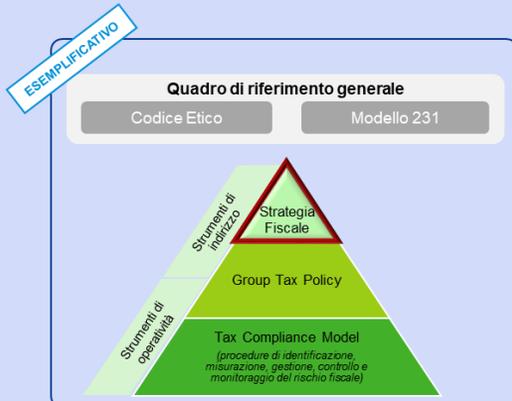
PRINCIPALI ATTIVITÀ

- **Individuazione degli interlocutori** da coinvolgere e da identificare come *Process owner* della Strategia
- Condivisione dei **principi ispiratori** e delle **linee guida del Tax Control Framework con gli interlocutori** precedentemente individuati
- Rilevazione dell’architettura del sistema di controllo del rischio fiscale e formalizzazione della stessa rispetto ai requisiti della normativa tributaria
- **Redazione della bozza di Strategia Fiscale**
- **Condivisione della bozza** con gli Organi di Governo e Controllo della società



La Strategia Fiscale è approvata dal Consiglio di Amministrazione

Esempio di “piramide normativa” del Tax Compliance Framework



Fase 3 – Ruoli e Responsabilità

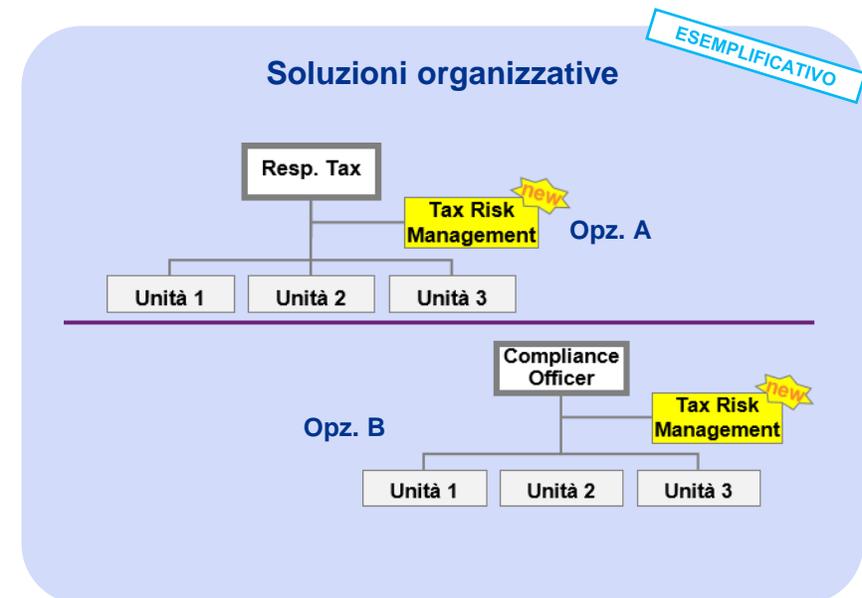
OBIETTIVO

Questa fase prevede lo svolgimento di un'analisi dell'assetto organizzativo in essere e degli eventuali sviluppi da implementare per rafforzare il sistema di controllo interno e gestione del rischio fiscale e dei processi gestionali della società con potenziale impatto fiscale

L'analisi organizzativa ha la finalità di assicurare che i principi ispiratori e il modello di governance da formalizzare nella Strategia Fiscale siano pienamente implementati, anche dal punto di vista organizzativo e di attribuzione di ruoli e responsabilità, all'interno della realtà operativa aziendale

PRINCIPALI ATTIVITÀ

- **Mappatura dei ruoli e delle funzioni aziendali** coinvolte nella gestione dei processi con potenziale impatto fiscale al fine di individuarne i *Risk Owner*
- **Valutazione del ruolo della funzione “Fiscale” nei vari processi aziendali**, del suo livello di integrazione con le altre strutture di business e del rispetto del principio di “*Segregation of Duties*”
- **Identificazione di eventuali opportunità di rafforzamento dell'impianto organizzativo**, in coerenza con i principi ispiratori e con il Modello di Governance definito nella Strategia Fiscale, e definizione di eventuali aggiornamenti dei ruoli e delle responsabilità attualmente definiti
- **Identificazione e posizionamento della funzione di Tax Risk Management**



Fase 4 – Tax Risk Assessment e Gap Analysis

OBIETTIVO

Obiettivo della presente fase è quello di procedere alla:

- rilevazione dei rischi fiscali associati a ciascun processo
- rilevazione dei presidi dei controlli
- formalizzazione della relativa *Risk & Control Matrix*

PRINCIPALI ATTIVITÀ

- Esecuzione del *risk assesement* e rilevazione dei rischi fiscali potenziali, attraverso interviste con il personale responsabile dei diversi processi e analisi dei dati di bilancio
- Rilevazione e valutazione dei controlli a presidio dei rischi fiscali nei processi rilevanti, anche mediante l'analisi dei documenti normativi e organizzativi interni (es. procedure, linee guida, istruzioni operative)
- Valutazione del rischio residuo associato alle attività e ai processi sensibili
- Rilevazione di eventuali carenze di controllo (*gap analysis*) e proposta di azioni migliorative



Al fine di favorire la sinergia con gli eventuali altri sistemi di controllo, la Risk & Control Matrix è integrata con l'identificazione delle attività rilevanti ai fini del D.Lgs. 231/01 ed eventualmente della L. 262/05

Tax Risk & Control Matrix

ESEMPLIFICATIVO

						Valutazione del Rischio Potenziale				
...	Processo	Attività	...	Rischio fiscale	Comparto	Tipologia tributo	P. Probabilità di accadimento	I. Impatto	RISCHIO POTENZIALE (PdI)	Presidi di controllo
...	Sales & Credit Colelection	2. Gestione delle anagrafiche prodotto e del listino prezzi	...	Errata definizione dell'anagrafica prodotto ai fini dell'individuazione dell'aliquota IVA - dichiarazione infedele	Imposizione Indiretta	IVA	2 - Poco Probabile	2 - Medio	4 - MEDIO	...
...	Sales & Credit Collection	5. Gestione dei contratti e degli ordini di vendita - Estero	...	Errata individuazione delle cessioni intra comunitarie - Mancata conservazione della documentazione probatoria - dichiarazione infedele - violazioni dichiarazioni intrastat	Imposizione Indiretta	IVA	3 - Possibile	2 - Medio	6 - MEDIO	...
...

Fase 4 – Tax Risk Assessment e Gap Analysis



“Modalità quali-quantitative di analisi del rischio”

La metodologia di Risk Management utilizzata per il Tax Risk Assessment prevede l’elaborazione di:

- metriche di misurazione della probabilità di accadimento (in funzione ad es. del volume di transazioni, numero di soggetti coinvolti, complessità interpretativa della normativa fiscale, ecc.)
- metriche di misurazione dell’impatto di accadimento (basate su rilevanza sanzionatoria della violazione, e anche su driver di impatto economici e reputazionali, ecc.)
- matrice di misurazione del livello di rischio potenziale
- metriche di valutazione dell’efficacia dei controlli volti alla mitigazione dei rischi
- matrice di misurazione del livello di rischio residuo

Esempio di metriche di valutazione dei rischi fiscali

PROBABILITA'

#	VALUTAZIONE	Elementi presi in considerazione per la qualitativa della probabilità
4	PROBABILE	<ul style="list-style-type: none"> • Valutazione degli accadimenti passati (c.d. "Case History") • Volume di transazioni gestite dalla Società
3	POSSIBILE	<ul style="list-style-type: none"> • Numero delle persone coinvolte nella transazione/processo • Livello di automazione del processo (anche per mezzo di supporti IT)
2	POCO PROBABILE	<ul style="list-style-type: none"> • Complessità nell'interpretazione e/o applicazione della normativa fiscale sottostante
1	IMPROBABILE	<ul style="list-style-type: none"> • Frequenza di modifica della normativa fiscale sottostante

ILLUSTRATIVE

IMPATTO

#	VALUTAZIONE	DRIVER
4	ALTO	<p>Finanziario: Impatto finanziario grave, significativa riduzione del rating finanziario</p> <p>Immagine: Danni reputazionali ineccepibili nel breve periodo</p> <p>Sanzioni Penali: Sanzioni penali gravi in capo alla Società e/o funzionari aziendali</p> <p>Business: Perdita di un gruppo significativo di clienti/ transazioni</p>
3	MEDIO-ALTO	<p>Finanziario: Impatto finanziario grave, influenza sulla capacità finanziaria di breve periodo, riduzione del rating aziendale (10ME - 30ME)</p> <p>Immagine: Come impatto reputazionale incalcolabile nel medio periodo</p> <p>Sanzioni Penali: Sanzioni penali in capo alla Società e/o funzionari aziendali</p> <p>Business: Perdita di clienti</p>
2	MEDIO	<p>Finanziario: Impatto finanziario moderato ma di tipo temporanea (1ME - 10ME)</p> <p>Immagine: Temporanea riduzione della reputazione aziendale o di un ramo d'azienda</p> <p>Sanzioni Penali: Nessuna</p> <p>Business: Limitata perdita di transazioni / clienti</p>
1	BASSO	<p>Finanziario: Limitato (< 1ME)</p> <p>Immagine: Nessuno / Menzione poco significativa nei media</p> <p>Sanzioni Penali: Nessuna</p> <p>Business: Nessuno / Limitato deterioramento relazioni con i clienti</p>

ILLUSTRATIVE

Matrice di Probabilità vs Impatto

	4 - MEDIO	8 - MEDIO-ALTO	12 - ALTO	16 - ALTO
4. PROBABILE	4 - MEDIO	8 - MEDIO-ALTO	12 - ALTO	16 - ALTO
3. POSSIBILE	3 - MEDIO	6 - MEDIO	9 - MEDIO-ALTO	12 - ALTO
2. POCO PROBABILE	2 - BASSO	4 - MEDIO	6 - MEDIO	8 - MEDIO-ALTO
1. IMPROBABILE	1 - BASSO	2 - BASSO	3 - MEDIO	4 - MEDIO
	1 - BASSO	2 - MEDIO	3 - MEDIO-ALTO	4 - ALTO

ILLUSTRATIVE

APPROCCIO “PER PROCESSI”

In linea con le best practice di riferimento, la “mappa dei rischi” (Risk & Control Matrix) è redatta per processi aziendali e attività di cui questi si compongono, al fine di identificare nel concreto i rischi di operare in violazione di norme di natura tributaria cui l’organizzazione è esposta nelle proprie attività operative e i relativi presidi di controllo implementati

Fase 5 – Flussi informativi e di Reporting

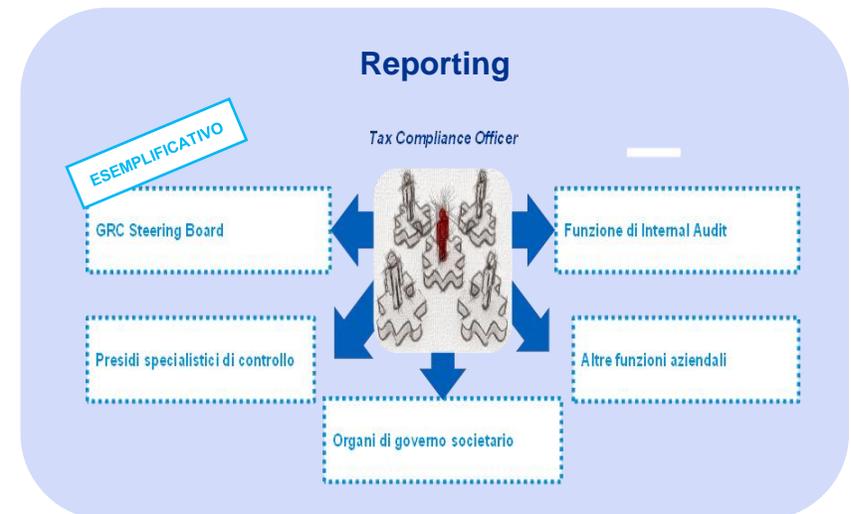
OBIETTIVO

Questa fase prevede la definizione dei flussi informativi, in termini di contenuti, periodicità e standard di reporting, che le funzioni responsabili del *Tax Control Framework* dovrebbero condividere con gli altri attori del Sistema di Controllo Interno e Gestione dei Rischi di Gruppo e con gli organi di gestione e governo societario, ivi inclusi i report sui risultati delle attività di testing

I flussi informativi definiti in questa fase dovranno permettere ai diversi attori coinvolti di avere un adeguato coinvolgimento e grado di consapevolezza sul modello di gestione del rischio fiscale, permettendo a ciascun attore di eseguire in modo efficace ed efficiente le proprie funzioni di indirizzo, gestione, controllo e monitoraggio, in linea con il Modello di Governance adottato

PRINCIPALI ATTIVITÀ

- Condivisione di **regole, processi e strumenti operativi per il reporting periodico** verso il Vertice Aziendale e gli Organi di Controllo derivante dalle attività inerenti il nuovo modello di Tax Control Framework, tra cui:
 - **contenuti delle relazioni** (es. esiti delle attività di Tax Risk Assessment, esiti degli esami periodici e delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari, esiti delle attività di monitoraggio svolte sui singoli controlli a presidio del rischio fiscale, riepilogo e stato avanzamento delle misure messe in atto per rimediare alle eventuali carenze emerse, ecc.)
 - **periodicità del reporting** (es. semestrale o annuale)
 - **template** che potranno essere utilizzati per il reporting



Fase 6 – Tax Compliance Model

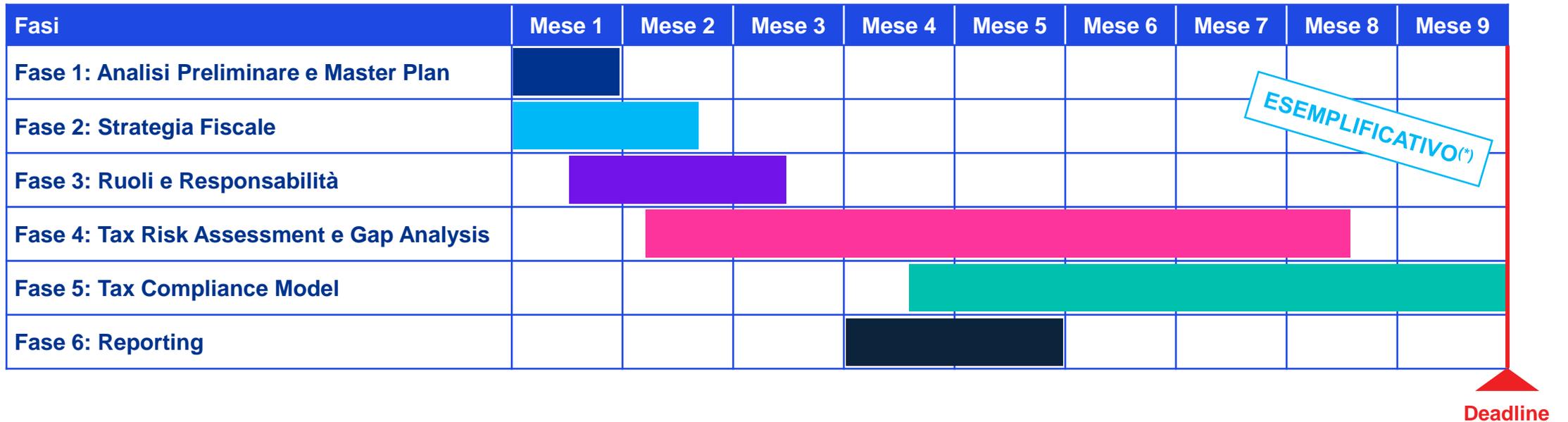
OBIETTIVO

Obiettivo di questa fase è la formalizzazione del “**Tax Compliance Model**”, ossia un documento interno concepito come dinamico e soggetto a possibili aggiornamenti/revisioni anche a fronte di futuri interventi normativi o modifiche organizzative interne, avente lo scopo di illustrare le modalità operative per la conduzione delle attività di rilevazione, misurazione e controllo dei rischi fiscali aziendali, nonché le attività di “monitoraggio” sui controlli posti in essere e volti a prevenire violazioni o elusioni della normativa fiscale e i flussi informativi prodotti

PRINCIPALI ATTIVITÀ

- Formalizzazione del *Tax Compliance Model* in cui sono definiti i principali aspetti operativi legati al modello, quali:
 - **quadro normativo di riferimento**
 - **quadro organizzativo** – Sintesi dei ruoli e delle responsabilità precedentemente identificate, inclusa la descrizione degli attori responsabili delle attività di assessment e delle attività di monitoraggio
 - **processo e modalità di identificazione e misurazione dei rischi fiscali rilevanti** – Descrizione dell'approccio da seguire per identificare all'interno dei processi aziendali le casistiche che potrebbero portare a violazioni o elusioni della normativa fiscale e i relativi rischi che potrebbero integrare fattispecie di abuso del diritto e determinare conseguenze sia sanzionatorie sia reputazionali derivanti dalla non corretta applicazione della normativa fiscale
 - **modalità di mappatura e formalizzazione della matrice processi, rischi e controlli** – Descrizione delle modalità e degli strumenti utilizzati per formalizzare in una matrice integrata le associazioni tra processi, rischi fiscali e controlli rilevanti
 - **processo e modalità di “monitoraggio” dei controlli** – Descrizione dell'insieme delle attività di verifica da eseguire per assicurare un'adeguata attività di monitoraggio sull'efficacia dell'architettura del Tax Control Framework e dei singoli controlli posti in essere (*Test of Design e Test of Effectiveness*)

GANTT di progetto



(*) La stima riportata nel GANTT è meramente esemplificativa; l'effettiva durata del progetto dipende dalla specifica complessità dell'azienda

Le attività di monitoraggio e manutenzione

Le attività di monitoraggio del disegno e dell'efficacia operativa dei controlli e manutenzione del sistema di controllo sono necessarie per garantire un corretto funzionamento del TCF e permettere al sistema di reagire tempestivamente alle sollecitazioni interne ed esterne, adeguandosi alle modifiche organizzative dell'impresa e recependo le novità di natura normativa, regolamentare, interpretativa e giurisprudenziale

1 Monitoraggio

- Verificare che i controlli a presidio dei rischi fiscali operino coerentemente al loro disegno
- Verificare che gli owner dei controlli possiedano l'autorità, le competenze necessarie e i mezzi adeguati per porli efficacemente in atto
- Verificare che i controlli abbiano di fatto operato efficacemente nel continuo

2 Reporting

- Evidenziare, laddove vengano riscontrate criticità, dei piani di miglioramento
- Fornire ai diversi attori previsti dal Modello (*Risk e Control Owner*, altre funzioni di controllo, Organi di Gestione, ecc.) le informazioni di competenza



3 Revisione della RCM

- Effettuare una revisione delle attività e dei rischi mappati, al fine di tenere conto di eventuali modifiche organizzative e normative

Certificazione periodica 

4 Azioni di miglioramento

- Recepire gli esiti delle attività di testing svolte e, laddove necessario, implementare le adeguate azioni di miglioramento
- Recepire, laddove siano state riscontrate criticità e, dunque, siano stati implementati dei piani di miglioramento, le necessarie modifiche ai presidi di controllo



A seguito dell'attività di monitoraggio è prevista la formalizzazione di un Report di sintesi sull'esito delle attività svolte da condividere con gli Organi di Gestione e gli eventuali ulteriori attori previsti dal Tax Compliance Model, che deve contenere: (i) una descrizione delle attività pianificate e svolte; (ii) gli esiti delle attività di verifica e monitoraggio effettuate sui controlli a presidio dei rischi fiscali; (iii) una descrizione delle eventuali carenze di controllo identificate e una valutazione della loro significatività, singolarmente o in ottica aggregata; (iv) una descrizione delle misure messe in atto per rimediare alle eventuali carenze emerse; (v) gli esiti del monitoraggio sull'avanzamento degli Action Plan

Il monitoraggio: test di disegno e di efficacia operativa

L'attività di test di disegno e di efficacia operativa dei controlli in ambito fiscale ha l'obiettivo di raccogliere gli elementi necessari a confermare la valutazione sul disegno dei controlli e valutare l'effettiva operatività del sistema di controllo interno come descritti nella Risk & Control Matrix

Per valutare l'adeguatezza dei controlli sono svolte le seguenti tipologie di test:

- **“Test of Design” (ToD):** prevede lo svolgimento di procedure di test finalizzate a valutare se il disegno del controllo si può considerare adeguato, ossia se il controllo stesso è stato disegnato in maniera adeguata a prevenire o individuare operazioni che potrebbero determinare violazioni di norme tributarie
- **“Test of Operating Effectiveness” (ToE):** prevede lo svolgimento di procedure di test finalizzate a valutare se il controllo ha operato nel continuo come previsto e se è effettivamente stato svolto in maniera corretta

I test di disegno e di efficacia sono svolti seguendo le regole e i principi definiti nel Tax Compliance Model

Dal punto di vista operativo, l'esecuzione del “Test of Design” prevede la verifica di una singola transazione esemplificativa; in relazione al “Test of Effectiveness”, invece, è necessario determinare l'estensione del campione da testare, ossia il numero di transazioni da verificare per poter valutare se un controllo ha operato efficacemente nel continuo

Nel Tax Compliance Model, sono definite, altresì, le strategie di campionamento per la selezione dei controlli da testare

ESEMPLIFICATIVO

Frequenza del controllo	Dimensione del campione (numero di transazioni da testare)
Più volte al giorno	15
Giornaliero	15
Settimanale	5
Mensile	2
Trimestrale	2
Annuale	1
Ad Hoc	Si veda tabella controlli ad hoc

Controlli con frequenza "ad hoc" (es. Controlli su specifiche transazioni o situazioni)	
# di casi verificatisi	Dimensione del campione (numero di transazioni da testare)
meno di 5 casi	Tutti i casi verificatisi
Tra 5 e 150 casi	5
Più di 150 casi	15

Il monitoraggio: test di disegno e di efficacia operativa

L'efficacia dei controlli è, dunque, valutata sulla base degli esiti delle verifiche svolte e del numero di eccezioni eventualmente riscontrate in fase di verifica

A fronte dell'esecuzione dei test di disegno e di efficacia, in tutti i casi in cui sarà rilevata una **carenza di controllo** (“*control deficiency*”), si rende necessaria la definizione di un **Action Plan**, finalizzato a rimediare alla carenza

La definizione degli *Action Plan* da implementare, ossia la scelta delle iniziative da porre in essere per rimediare a una carenza di controllo, dovrebbe essere definita dal management che gestisce le attività operative e che svolge i cd. controlli di linea (“*Risk Owner*” e “*Control Owner*”), previa condivisione con la funzione di *Tax Risk Management*

A fronte dell'esecuzione dei test di efficacia, è prevista la formalizzazione di un **Report di sintesi sull'esito delle attività svolte** da condividere con gli Organi di Gestione e gli eventuali ulteriori attori previsti dal TCM

Il Report conterrà:

- una descrizione delle attività pianificate e svolte
- gli **esiti delle attività di verifica e monitoraggio** effettuate sui controlli a presidio dei rischi fiscali
- una descrizione delle eventuali **carenze di controllo identificate e una valutazione della loro significatività**, singolarmente o in ottica aggregata
- una **descrizione delle misure messe in atto per rimediare alle eventuali carenze emerse**
- gli **esiti del monitoraggio sull'avanzamento degli Action Plan**

Dimensione del campione	Numero di eccezioni riscontrate			
	0	1	2	3 o più
25	Controllo efficace	Controllo parzialmente efficace	Controllo parzialmente efficace	Controllo non efficace
5	Controllo efficace	Controllo parzialmente efficace	Controllo non efficace	Controllo non efficace
2	Controllo efficace	Controllo non efficace	Controllo non efficace	N/A
1	Controllo efficace	Controllo non efficace	N/A	N/A

ESEMPLIFICATIVO

La manutenzione: revisione della RCM e del TCM

Periodicamente, e, in ogni caso, qualora se ne ravvisasse l'opportunità, è necessario procedere con una revisione della *Risk & Control Matrix* e del *Tax Compliance Model*, al fine di garantire l'adattabilità del sistema al contesto interno ed esterno

Contesto interno

Il sistema di controllo deve necessariamente recepire e reagire agli stimoli interni alla realtà aziendale:

- modifiche del modello di business e delle attività svolte
- cambiamenti organizzativi
- implementazione di azioni di remediation emerse a fronte dell'esecuzione dei testing

Contesto esterno

Il sistema di controllo deve necessariamente recepire e reagire agli stimoli esterni alla realtà aziendale:

- modifiche normative, innovazioni interpretative

Per garantire che ciò avvenga, dovrebbero essere implementate delle attività di verifica della corretta formalizzazione dei flussi informativi tra le funzioni aziendali, ad esempio:

- la funzione fiscale rileva la necessità di aggiornamento e informa la funzione IT che interviene sui sistemi assegnando una tempistica per l'adeguamento, e le funzioni di business interessate per le conseguenti istruzioni operative; successivamente monitora il corretto recepimento delle richieste o istruzioni formulate
- la funzione HR identifica una nuova disposizione organizzativa e informa la funzione di Tax Risk Management al fine di recepire tale modifica e valutarne gli impatti per il sistema di controllo del rischio fiscale
- la funzione di Tax Risk Management informa le funzioni interessate della rilevazione di una carenza a fronte dei test effettuati le quali provvedono a implementare le necessarie azioni di miglioramento; la funzione di Tax Risk Management monitora l'effettiva implementazione dell'azione di miglioramento al fine di verificare la risoluzione del gap emerso

Approccio integrato al TCF

In linea con le principali leading practice (es. Linee Guida OCSE), nonché con i più recenti orientamenti normativi e dell'Agenzia delle Entrate, il Tax Control Framework costituisce **una componente del più ampio Sistema di Controllo Interno e Gestione dei Rischi della Società**

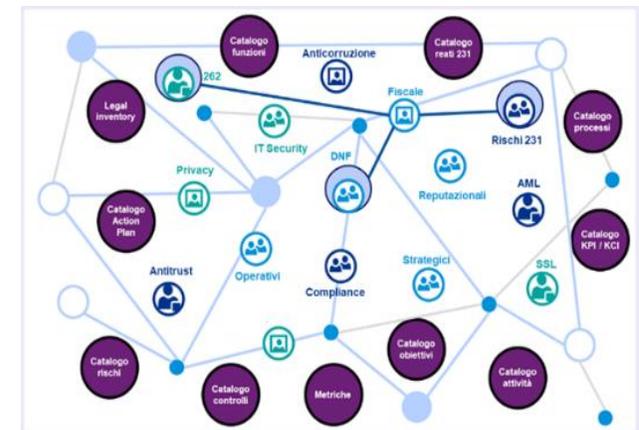


- Il TCF deve
 - assicurare la **mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali**
 - rilevare, misurare, gestire e controllare i **rischi fiscali, compresi quelli derivanti dai principi contabili** applicati dal contribuente
 - **integrarsi nel sistema di governo e di controllo interno dell'azienda**
- È necessario definire adeguati meccanismi di **coordinamento e collaborazione con le altre funzioni di controllo** (es. Compliance, Dirigente Preposto, ecc.) al fine di evitare possibili sovrapposizioni o, al contrario, lacune nell'azione di controllo
- Il **Tax Control Framework** richiede un'**evoluzione del modello di gestione rischio di non conformità** alle normative di natura fiscale anche con riferimento al settore finanziario

In tale ottica, il Tax Control Framework potrà essere **progressivamente integrato con gli ulteriori modelli di controllo interno** eventualmente in essere presso la Società

In particolare, un **modello di gestione dei rischi fiscali integrato** consente di:

- **efficientare il portafoglio dei controlli** della Società, ottimizzando i presidi a copertura dei rischi sottostanti
- **rafforzare il sistema di controllo interno**, mediante presidi di controllo che consentano di coprire in maniera efficace più rischi correlati a diversi ambiti
- **uniformare gli strumenti e gli approcci metodologici** utilizzati dai diversi compliance specialist all'interno dell'azienda
- **sfruttare le sinergie** derivanti dall'integrazione con gli altri compliance specialist, in particolar modo nelle **attività di monitoraggio**, al fine di evitare ridondanze e concentrarsi su eventuali aspetti esclusi dalle analisi





Grazie

Andrea Fasan
Partner, KPMG

M +39 049 8239611
afasan@kpmg.it
[LinkedIn](#)

Giorgio Dal Corso
Associate Partner, KPMG

M +39 045 8114111
gdalcorso@kpmg.it
[LinkedIn](#)

Gloria Camurri
Senior Manager, KPMG

M +39 02 676441
gcamurri@kpmg.it
[LinkedIn](#)



Alcuni o tutti i servizi qui descritti potrebbero non essere consentiti per gli Audit Client di KPMG e per le entità agli stessi affiliate o correlate.



kpmg.com/socialmedia

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. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.

© 2024 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Limited, società di diritto inglese. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi utilizzati su licenza dalle entità indipendenti dell'organizzazione globale KPMG.