

Tax Compliance

Sezione 2: Le quattro aree di funzionamento del Tax Control Framework (TCF)



**CONFINDUSTRIA
VENETO EST**

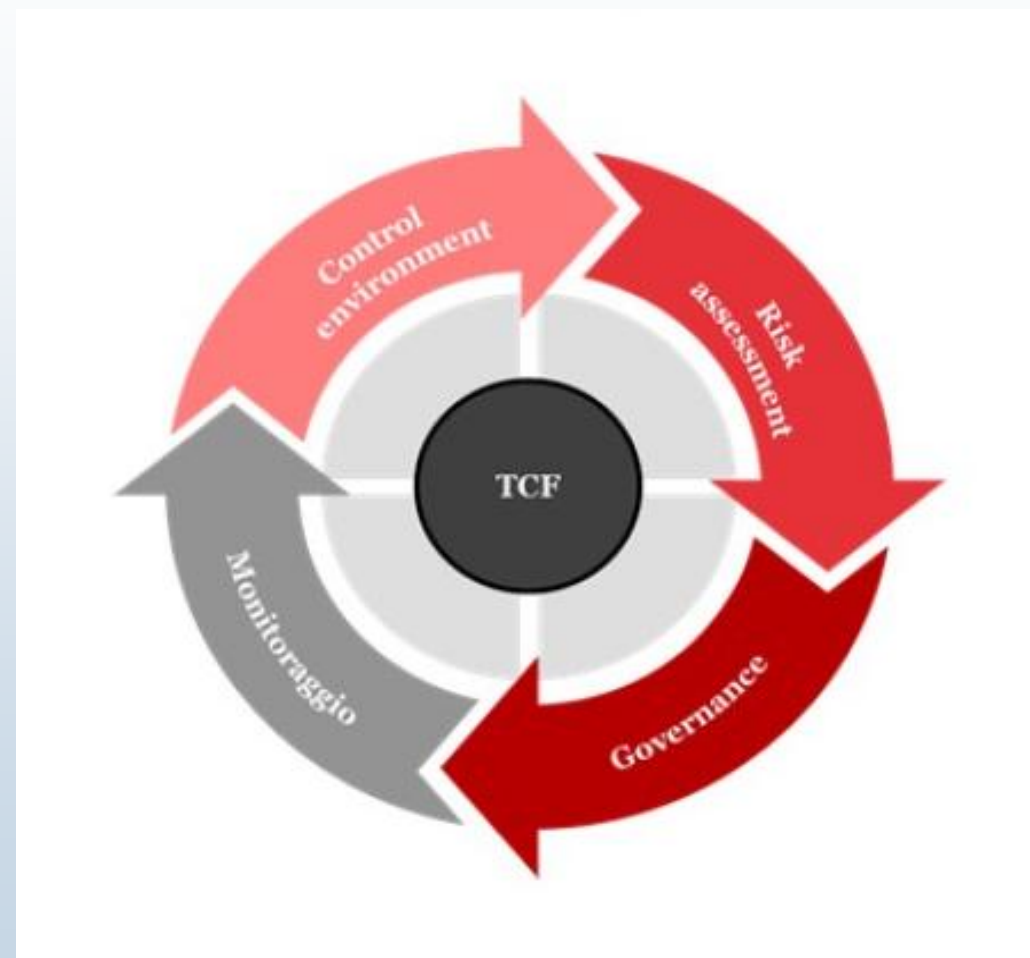
Area Metropolitana
Venezia Padova Rovigo Treviso



studioassociato
PETRANGELI

Cos'è il Tax Control Framework (TCF)?

Il Tax Control Framework o TCF può essere definito come l'insieme di strumenti, strutture organizzative, norme e regole aziendali volti a consentire, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi fiscali, una conduzione dell'impresa tale da minimizzare il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria, ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento.



I Pilastri del COSO Framework

I pilastri intorno ai quali costruire un efficace Tax Control Framework si ispirano ai 5 componenti e 17 principi elaborati dal documento di standard internazionale “Internal Control – Integrated Framework” della “Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission”, in materia di sistemi di controllo interno, c.d. COSO Framework.

I 5 componenti fondamentali sono: Ambiente di controllo, Valutazione del rischio, Attività di controllo, Informazione e comunicazione e Attività di monitoraggio.

Per ciascun componente sono previsti vari principi che guidano l'implementazione efficace del framework.



Ambiente di Controllo e Valutazione del Rischio

1

Ambiente di Controllo

L'ambiente di controllo è l'insieme delle norme, dei processi e delle strutture che forniscono la base per la realizzazione dei controlli interni in tutta l'organizzazione. Il Consiglio di amministrazione e l'Alta Direzione stabiliscono il "Tone at the top" per quanto riguarda l'importanza del controllo interno e gli standard attesi di comportamento.

2

Valutazione del Rischio

Il rischio è definito come la possibilità che un evento si verifichi e che incida negativamente sul raggiungimento degli obiettivi. La valutazione del rischio comporta un processo dinamico ed interattivo per identificare e analizzare i rischi per il raggiungimento degli obiettivi dell'impresa, formando la base per determinare come i rischi devono essere gestiti. Il management valuta i possibili cambiamenti dell'ambiente esterno e interno del proprio modello di business che possono ostacolare la capacità di raggiungere i propri obiettivi.

Ambiente di Controllo e Valutazione del Rischio

1

Ambiente di Controllo

- 1) L'organizzazione dimostra impegno per l'integrità e i valori etici
- 2) Il CdA dimostra indipendenza dal management e supervisiona lo sviluppo e le performance del controllo interno
- 3) Il management stabilisce, con l'organismo di Vigilanza, le strutture, le linee di reporting, le idonee autorità e responsabilità nel perseguimento degli obiettivi
- 4) L'organizzazione dimostra impegno per attrarre, sviluppare e trattenere persone competenti in linea con gli obiettivi
- 5) L'organizzazione investe gli individui responsabili dello loro responsabilità di controllo interno nel perseguimento degli obiettivi

2

Valutazione del Rischio

- 6) L'organizzazione specifica gli obiettivi con chiarezza sufficiente a permettere l'identificazione e la valutazione dei relativi rischi
- 7) L'organizzazione identifica i rischi per il raggiungimento dei propri obiettivi attraverso l'entità e analizza i rischi come base per determinarne la gestione
- 8) L'organizzazione considera il potenziale di frode nella valutazione dei rischi per il raggiungimento degli obiettivi
- 9) L'organizzazione individua e valuta le modifiche che potrebbero influire in modo significativo sul sistema di controllo interno



Attività di Controllo

Le attività di controllo sono il complesso di Azioni stabilite da policy e procedure che devono essere implementate per garantire il raggiungimento degli obiettivi di un sistema di controllo interno. Le attività di controllo sono effettuate a tutti i livelli dell'entità e in diverse fasi all'interno dei processi di business e relativamente all'ambiente tecnologico.

Principio 10

L'organizzazione seleziona e sviluppa le attività di controllo che contribuiscono alla mitigazione dei rischi per il raggiungimento degli obiettivi, a livelli accettabili.

Principio 11

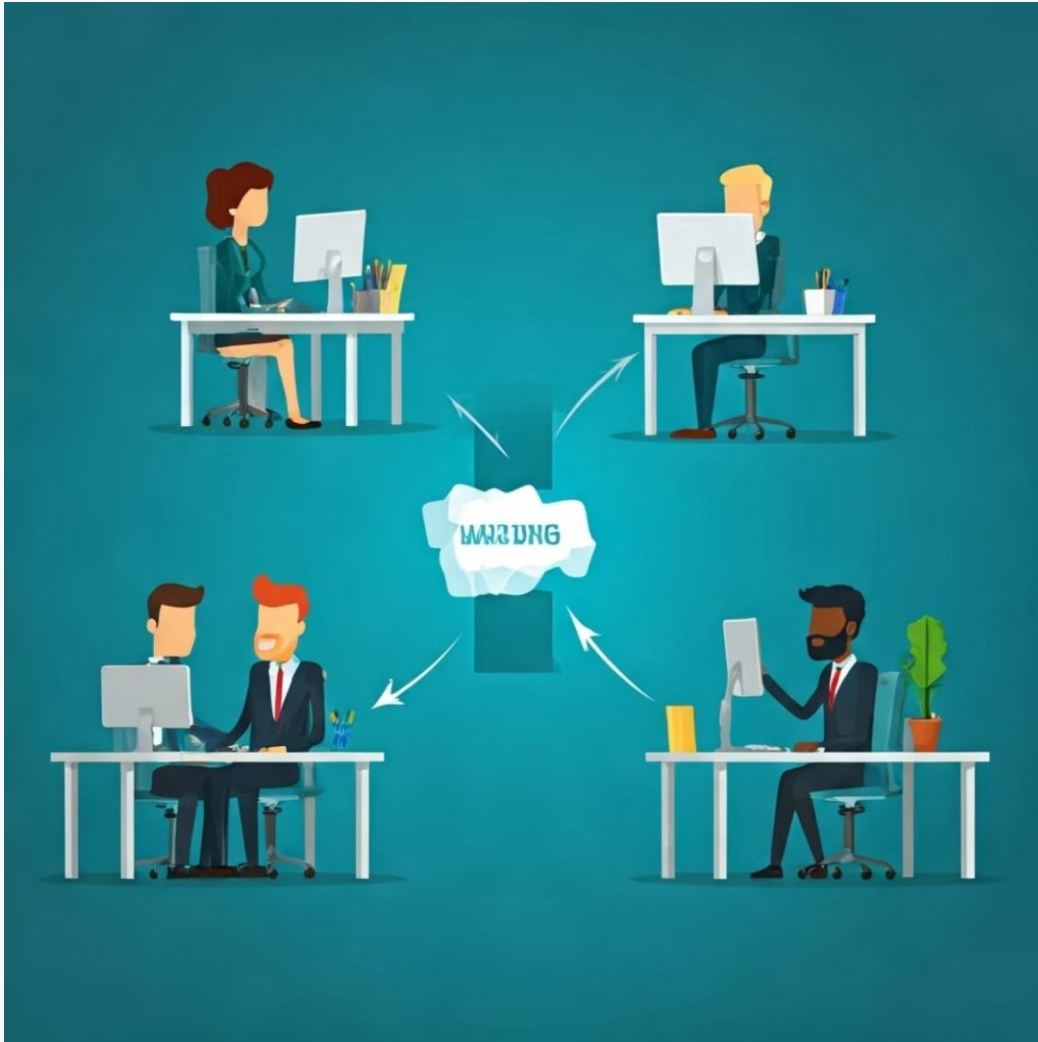
L'organizzazione seleziona e sviluppa attività di controllo generale sulla tecnologia per supportare il raggiungimento degli obiettivi.

Principio 12

L'organizzazione distribuisce le attività di controllo attraverso politiche che stabiliscono cosa ci si aspetta e procedure che mettono in atto tali politiche.



Informazione e Comunicazione



L'informazione è necessaria per l'entità per svolgere i compiti di controllo interno a sostegno della realizzazione dei propri obiettivi. La comunicazione avviene sia internamente che esternamente e fornisce all'organizzazione le informazioni necessarie per effettuare giorno per giorno le attività di controllo interno. La comunicazione consente al personale di comprendere le responsabilità di controllo interno e la loro importanza per il raggiungimento degli obiettivi.

Principi Fondamentali

- 13 L'organizzazione ottiene o genera e utilizza rilevanti informazioni di qualità per sostenere il funzionamento di altri componenti del controllo interno
- 14 L'organizzazione comunica internamente informazioni, compresi gli obiettivi e le responsabilità per il controllo interno, necessarie a sostenere il funzionamento di altri componenti del controllo interno
- 15 L'organizzazione comunica con i soggetti esterni per quanto concerne le questioni che riguardano il funzionamento di altri componenti del controllo interno

Attività di Monitoraggio

Valutazioni continue, valutazioni separate o una combinazione delle due vengono utilizzate per verificare se ciascuna delle cinque componenti del controllo interno, compresi i controlli per attuare i principi all'interno di ogni componente, sono presenti e funzionanti. I risultati sono valutati e le carenze sono comunicate in modo tempestivo all'alta direzione e al consiglio.

Principio 16

L'organizzazione seleziona, sviluppa ed esegue valutazioni continue e/o separate per accertare se i componenti del controllo interno sono presenti e funzionanti

Principio 17

L'organizzazione valuta e comunica le carenze di controllo interno in modo tempestivo a quelle parti responsabili per intraprendere azioni correttive, tra cui gli alti dirigenti e il consiglio di amministrazione, a seconda dei casi



LE QUATTRO AREE DI FUNZIONAMENTO DEL TCF

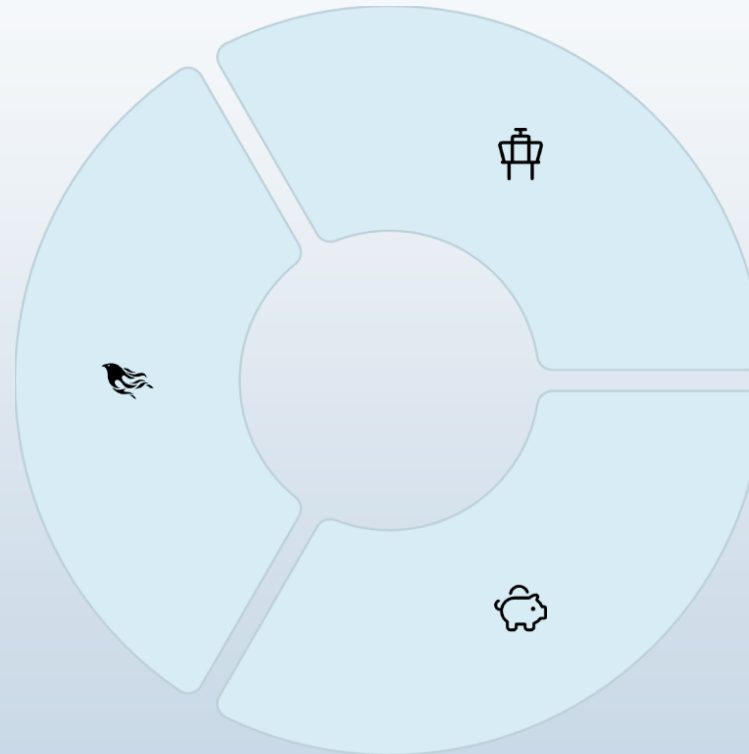
- **Control Environment (Ambiente di controllo):** è il corpus normativo interno, ossia l'insieme di regole e di principi base su cui si fonda il TCF, compresa l'adozione di una strategia fiscale.
- **Governance del sistema di controllo:** attraverso un modello di Tax Compliance (Model **TCM**) si definiscono i ruoli e le responsabilità dei soggetti coinvolti nella gestione della variabile fiscale secondo un modello di Governance c.d. a «tre linee di controllo».
- **Processo di Tax Risk Assessment:** l'insieme di norme, regole e processi aziendali volti a consentire l'identificazione, la misurazione e la gestione dei rischi fiscali, intesi nella duplice accezione di “rischi adempimento” e “rischi interpretativi”.
- **Monitoraggio costante (Meccanismi di aggiornamento e autoapprendimento):** l'attività di verifica svolta nel continuo volta a valutare l'adeguatezza e l'effettività del TCF (controlli periodici e attività di testing sull'adeguatezza e sull'efficacia del TCF, nonché a prevedere azioni correttive e implementarlo. L'attività deve essere portata a conoscenza, attraverso un'apposita relazione, a comitati endoconsiliari, ove previsti, e al CdA).

Le suddette quattro aree si ispirano ai 5 componenti e 17 principi elaborati dal documento di standard internazionale, in materia di sistemi di controllo interno, denominato «COSO Framework».

TCF e Sistemi di Controllo Esistenti

Il TCF non parte da zero. Si integra con framework di controllo già noti e consolidati:

Modello 262



Internal audit e altri sistemi di controllo interno.

Modello 231

La sfida è integrare la gestione del rischio fiscale nel sistema di Enterprise Risk Management (ERM) già esistente.

Area 1: Control Environment

Le fondamenta di un efficace TCF sono l'insieme delle norme, dei processi e delle strutture che forniscono la base per la realizzazione dei controlli interni in tutta l'organizzazione.

Il TCF deve essere implementato in un ambiente eticamente orientato al controllo del rischio fiscale e alla relativa gestione, con condivisione valoriale, in capo ai vertici societari, della volontà di essere in controllo del rischio fiscale (c.d. principio del "Tone at the top").



Il Tone at the Top

Il Tone at the Top di una società si concretizza nella capacità del top management di:

- Manifestare in modo chiaro attraverso direttive o codici di comportamento gli standard di condotta
- Dimostrare con i comportamenti concreti la propria aderenza a tali valori
- Diffondere gli stessi valori a tutti i livelli dell'organizzazione aziendale



Elementi di un virtuoso ambiente di controllo



Codice etico e di condotta

Documenti formali che stabiliscono gli standard di comportamento attesi



Policies comportamentali

Linee guida specifiche per garantire comportamenti conformi



Sistema sanzionatorio

Conseguenze per comportamenti contrari agli standard di condotta



Canali di comunicazione

Linee per il whistle-blowing che consentano comunicazioni anonime e confidenziali

La strategia fiscale

Il Tone at the top si traduce, in primis, nell'adozione di una strategia fiscale: un documento approvato dai vertici aziendali che definisce gli obiettivi della società in relazione alla variabile fiscale, con presa d'atto e condivisione degli impegni contenuti nel Codice di Condotta.



Propensione al rischio fiscale

Livello di rischio che il contribuente è disposto ad assumere



Percorsi operativi

Modalità per posizionare la società sui livelli di rischio prescelti



Soft controls

Descrizione dei meccanismi di controllo non strutturati

Propensione al rischio fiscale

La "propensione al rischio fiscale dell'impresa" consiste nel livello di rischio (fiscale) che il contribuente è disposto ad assumere nel perseguimento dei suoi obiettivi strategici.

Include:

- Volontà di non porre in essere comportamenti che integrino schemi di pianificazione fiscale aggressiva
- Attenzione posta dai vertici aziendali all'aspetto reputazionale



I Soft Controls

Codici di condotta

Linee guida comportamentali nell'ambito fiscale

Formazione

Piani di formazione per i dipendenti

Impegno della direzione

Comportamento fiscalmente corretto dei vertici

Sistema sanzionatorio

Sanzioni per chi viola le regole del codice di condotta

Competenze del personale

Adeguate preparazione del personale addetto ai controlli

Sistemi informatici

Supporto tecnologico per la governance delle informazioni fiscali e per garantire la sicurezza e la protezione dei dati

Area 2: Governance del sistema di controllo

Per gestire la variabile fiscale e raggiungere gli obiettivi declinati nel documento di Strategia fiscale, occorre:

Linee di comando e riporto

Definizione chiara della struttura gerarchica e dei flussi informativi

Ruoli e responsabilità

Attribuzione precisa dei compiti ai soggetti coinvolti nella gestione del processo di risk management

Questi elementi devono essere:

- Documentati in apposita documentazione aziendale
- Definiti nel rispetto dei principi di separatezza dei compiti e di escalation decisionale in funzione del livello di rilevanza e rischio



Ruolo dei vertici aziendali

I vertici aziendali (Consiglio d'Amministrazione) sono chiamati ad assumere funzioni di:

- Governo e indirizzo nella gestione del rischio fiscale
- Istituzione del Tax Control Framework
- Formalizzazione delle procedure
- Verifica del corretto funzionamento del sistema



Il principio di segregation of duties

Separazione orizzontale

Ripartire compiti e responsabilità tra gli operatori che intervengono nel medesimo processo per evitare una eccessiva concentrazione degli stessi. La separazione dei compiti deve essere garantita nell'ambito dei controlli di linea (primo livello) e riflessa nei sistemi informativi aziendali (es. Policy per gestione delle utenze e monitoraggio periodico).

Riduce errori o comportamenti inappropriati grazie al controllo reciproco tra i soggetti coinvolti.

Separazione verticale

Separatezza tra le funzioni operative e quelle di controllo.

Garantisce l'indipendenza delle funzioni di controllo rispetto a quelle operative.



Modello a tre linee di controllo

Prima linea

Controlli di linea svolti dalle funzioni operative che gestiscono i processi in cui si annidano i rischi fiscali.

Seconda linea

Controlli svolti da una funzione (Tax Risk Officer) con elevato grado di indipendenza (segregata sotto il profilo organico e funzionale dalle funzioni a cui sono affidati i controlli di primo livello).

Terza linea

Controlli svolti dall'Internal Audit o da una funzione di assurance esterna.

Il modello a tre linee di controllo è coerente con il modello tracciato nel settore bancario dalla circolare n. 285/2013 della Banca d'Italia.



Controlli di primo livello

Caratteristiche

- Diretti a verificare l'applicazione dei processi e delle procedure aziendali.
- Orientati alla completa aderenza alle norme fiscali
- Attuati dalle funzioni operative

Responsabili

- Funzioni di business o organizzative
- Funzione fiscale per gli adempimenti tributari di propria competenza.
- Funzione fiscale per l'attività di consulenza da essa svolta.

Controlli di secondo e terzo livello

Controlli di secondo livello

- Diretti alla valutazione dell'efficacia dei controlli di primo livello
- Svolti da una funzione (Tax Risk Officer) indipendente
- Possono essere affidati ad un'unità della funzione fiscale, purché "segregata"

Controlli di terzo livello

- Valutano periodicamente l'adeguatezza del sistema di controllo
- Verificano il disegno ed effettivo funzionamento
- Affidati all'Internal Audit o a una funzione di assurance esterna

Flussi informativi

La governance del sistema di controllo del rischio fiscale deve prevedere un costante flusso informativo tra le varie funzioni coinvolte nel processo di risk assessment:



Reporting tra funzioni

Attività di reporting tra funzioni aziendali e funzione fiscale per il coinvolgimento di quest'ultima nelle decisioni di business



Reporting ai vertici

Reporting periodico ai vertici aziendali contenente informazioni sulle attività svolte, criticità rilevate e azioni di rimedio implementate

Area 3: Processo di Tax risk assessment

Il Tax risk assessment è un processo costituito dalle attività volte a identificare e a valutare le azioni o gli eventi il cui verificarsi o la cui assenza potrebbero compromettere l'obiettivo di minimizzazione del rischio fiscale della società.

Output del processo

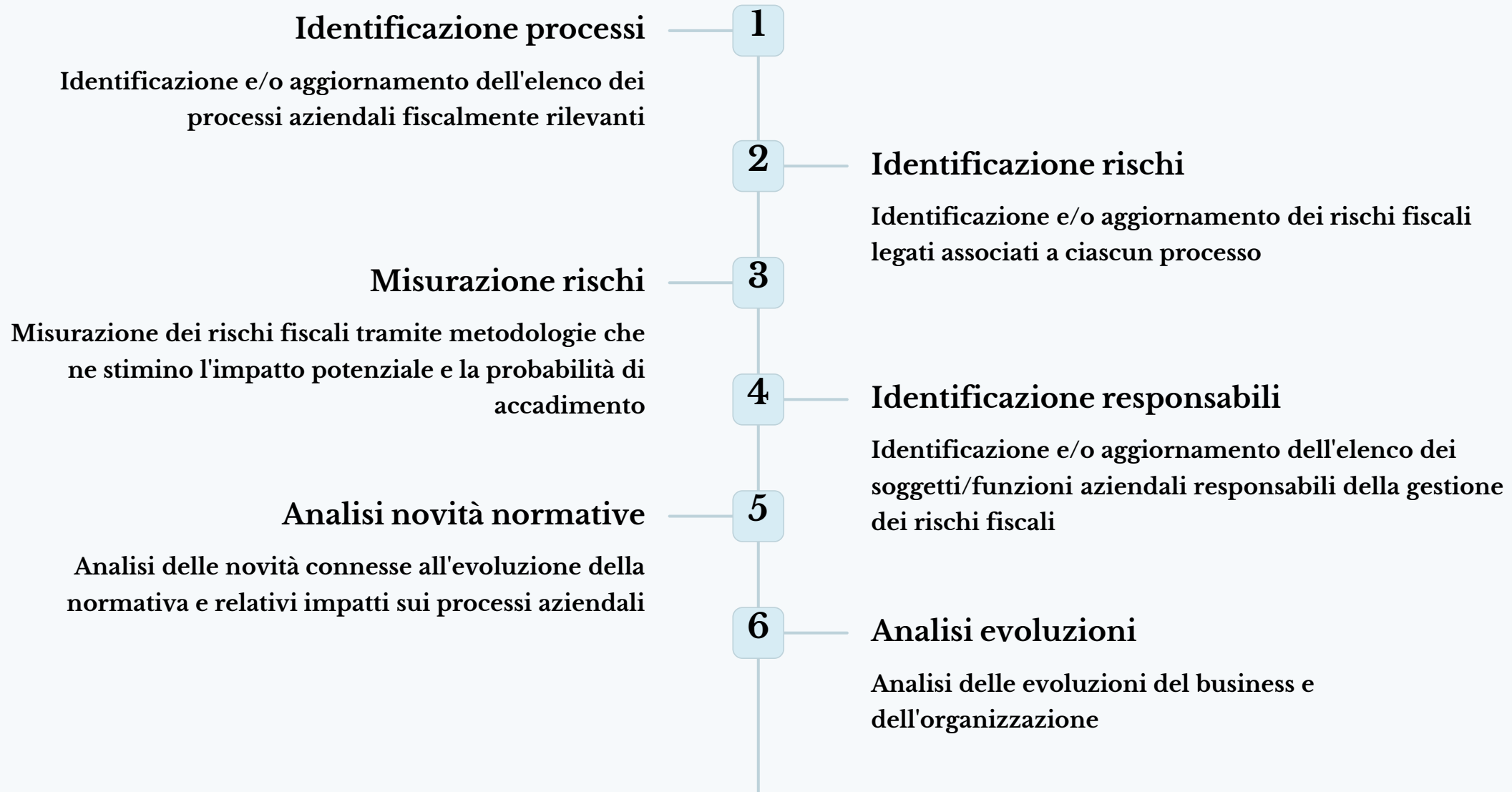
Mappatura dei rischi fiscali, dei processi su cui questi insistono e dei controlli disegnati a presidio dei rischi.

Aggiornamento

La mappatura dei rischi fiscali è soggetta ad aggiornamento periodico alla luce delle novità fiscali e delle modifiche organizzative e dei processi aziendali.



Attività del processo di Tax risk assessment



Aree di Manifestazione del Rischio Fiscale

Rischi fiscali di adempimento

Il rischio di non eseguire correttamente gli adempimenti fiscali previsti dalla normativa secondo le regole prescritte e nei tempi dettati dalla legge.

È definito "rischio fiscale" il rischio di operare in violazione di norme tributarie ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

Rischi interpretativi

Rischi che attengono alle questioni fiscali di natura meramente interpretativa/valutativa passibili di una diversa lettura da parte delle società aderenti al Regime e dell'autorità fiscale ("policy di gestione del rischio interpretativo").



Rischi fiscali di adempimento

Definizione

Si tratta di rischi di compliance alle norme, di natura operative, che insistono sia sui processi di business, sia sulle fasi specifiche di adempimento fiscale.

Mitigazione

- Per la fase di adempimento: assicurata direttamente dalla funzione fiscale
- Per i rischi sui processi di business: presidi posti in capo alle funzioni operative e di business

La mitigazione dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili è assicurata dall'implementazione di un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria/contabile (“Modello 262”, “Modello Sox” o altro modello analogo) o da specifici presidi contabili "integrati" nel TCF, mediante la formalizzazione di controlli chiave standard nella Risk and Control Matrix del TCF.



Rischi fiscali interpretativi

Definizione

Rischi che attengono all'applicazione delle disposizioni fiscali e scaturiscono sia dalle incertezze ermeneutiche sulle fattispecie normative astratte, sia dall'incerta qualificazione dei casi di specie in rapporto ai presupposti normativi.

Origini

- Recepimento di novità fiscali
- Consulenza fiscale svolta a favore delle altre funzioni aziendali
- Analisi della fiscalità di operazioni non routinarie
- Scelte interpretative connesse alla gestione delle attività di adempimento fiscale

Mappa dei rischi fiscali

I rischi fiscali di adempimento sono riepilogati nella "Mappa dei rischi fiscali adempimento" ("RCM").

Struttura della RCM

- Redatta per processo aziendale
- Per ogni attività è associato un valore economico riferito ai rischi fiscali
- Indicazione dei controlli posti a presidio dei rischi
- Evidenza dei risk owner o process owner
- Identificazione dei control owner

Integrazione con altri modelli

- Indicazione dei presidi relativi ai rischi fiscali derivanti dai principi contabili
- Richiamo alla matrice dei rischi del Modello 262 o Sox
- In assenza di tali modelli, inclusione diretta nella RCM del TCF



Gestione dei rischi interpretativi

Policy di gestione

I rischi fiscali interpretativi sono gestiti tramite una specifica procedura ("Policy di gestione del Rischio interpretativo") volta a identificare i rischi connessi all'interpretazione della normativa fiscale.

Obiettivi della procedura

- Tempestiva rilevazione dei rischi
- Misurazione, gestione e controllo
- Meccanismi di escalation interni
- Interlocazione con l'Agenzia delle entrate

Tutte le fattispecie intercettate con le relative analisi devono essere archiviate al fine di ripercorrere, anche su richiesta dell'Agenzia delle entrate, le valutazioni effettuate per ciascuna fattispecie e le conseguenti scelte interpretative adottate. Tale attività di reporting darà luogo ad un apposito archivio informatico strutturato, denominato "Mappa dei rischi interpretativi".

Rischi di frode fiscale

I rischi di incorrere in fenomeni di frode fiscale in conseguenza di condotte fraudolente poste in essere da soggetti terzi, devono essere:

- Attentamente mappati
- Presidiati attraverso l'implementazione di un "Modello 231" integrato con il TCF



Tali rischi sono sempre oggetto di comunicazione all'Agenzia delle entrate, seppure senza indicazione dei soggetti terzi interessati.



Area 4: Monitoraggio del TCF

Definizione

Il monitoraggio è l'insieme delle attività volte a verificare che il sistema di controllo interno sia correttamente disegnato e operativo.

Sulla base degli esiti di questa attività, il management esprime il proprio giudizio sull'efficacia del sistema di controllo alla data di chiusura del periodo.

Finalità

- Verificare che i controlli operino coerentemente al loro disegno.
- Verificare che gli owner dei controlli possiedano l'autorità e le competenze necessarie.
- Evidenziare piani di miglioramento in caso di criticità.

Il testing

La responsabilità delle attività di monitoraggio dei controlli è svolta dalla funzione incaricata del controllo di secondo livello che effettua l'attività di *testing* sia sul disegno sia sull'efficacia dei controlli più significativi.

Sulla base degli esiti del testing, le eventuali carenze riscontrate sono valutate in termini di significatività al fine di predisporre raccomandazioni per la chiusura dei rilievi ed eventuali piani di azioni volti a risolvere le criticità emerse.





Piano di monitoraggio

L'individuazione dei controlli di primo livello da testare presuppone un processo di selezione, c.d. piano di monitoraggio, che si effettua con cadenza annuale.

Selezionato l'insieme dei controlli di primo livello da testare, la funzione incaricata del monitoraggio definisce:

- Quando effettuare il *test*
- Come effettuare il *test*
- Quante transazioni sottoporre al *testing*

Le tipologie di *test* si distinguono tra il «*Test of Design*» (ToD) e il «*Test of Effectiveness*» (ToE)

Tipologie di test di monitoraggio

Test of Design (ToD)

Valutazione del disegno del controllo che prevede l'analisi di elementi quali:

- Corretta descrizione del controllo
- Adeguatezza del disegno a prevenire violazioni di norme tributarie

Metodologia principale: "walkthrough test" su una singola transazione esemplificativa

Test of Effectiveness (ToE)

Procedure di test finalizzate a valutare se il controllo:

- Ha operato nel continuo
- È stato svolto in maniera corretta

Tecniche: test diretti (richiesta informazioni, osservazione, ispezione, riesecuzione) o test indiretti mediante verifiche operate nel corso delle normali attività di business (es. Controllo di gestione, controllo qualità) volte a rilevare eventuali indizi (es. Indicatori di performance, report, eccezioni).

Svolto su un campione significativo di transazioni

In tutti i casi in cui è rilevata una carenza di controllo deve essere definito un *action plan*, finalizzato a rimediare alla carenza individuata. Le carenze identificate sono valutate in funzione del potenziale impatto sul rispetto della normativa tributaria nelle dichiarazioni fiscali. Le informazioni su tali carenze e gli eventuali impatti sulla corretta liquidazione delle imposte sono oggetto di rappresentazione agli organi di gestione nella fase di reporting e sono riportate nella Relazione annuale agli organi di gestione che i soggetti aderenti al Regime di Adempimento collaborativo devono trasmettere all'Agenzia delle entrate.

Tax Risk Management

Il Tax Risk Management è, quindi, un processo dinamico articolato in sei sotto-processi, che ne garantiscono il miglioramento continuo e l'adattabilità ai principali cambiamenti che riguardano la struttura e il modello di business dell'impresa o le eventuali modifiche alla legislazione fiscale.

Il processo prevede lo svolgimento delle attività secondo una logica di autoapprendimento, creando un ciclo continuo di miglioramento.

