

## **NOTA METODOLOGICA PER I CONTROLLI SUL COMPANY LEVEL**

*Allegato n. 2 delle Linee guida per la redazione del documento che disciplina il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. Tax Compliance Model - TCM) e per la sua certificazione*

### **1. AMBIENTE DI CONTROLLO**

- 1.1 Principio 1: L'organizzazione dimostra il proprio impegno rispetto ai valori etici e all'integrità
- 1.2 Principio 2: Il Consiglio di Amministrazione dimostra indipendenza dal management e supervisiona lo sviluppo e le performance del TCF
- 1.3 Principio 3: Il management stabilisce, con l'organismo di Vigilanza, le strutture, le linee di reporting, le idonee autorità e responsabilità nel perseguimento degli obiettivi
- 1.4 Principi 4 e 5: L'organizzazione dimostra un impegno per attrarre, sviluppare e trattenere persone competenti in linea con gli obiettivi  
L'organizzazione attribuisce responsabilità adeguate al fine di perseguire gli obiettivi

### **2. VALUTAZIONE DEL RISCHIO**

- 2.1 Principio 6: L'organizzazione specifica gli obiettivi con chiarezza sufficiente a consentire l'identificazione e la valutazione dei rischi
- 2.2 Principi 7 e 9: L'organizzazione identifica i rischi e li analizza per stabilire le modalità di gestione degli stessi. L'organizzazione individua e valuta le modifiche che potrebbero influire in modo significativo sul sistema di TCF
- 2.3 Principio 8: L'organizzazione considera le frodi potenziali nella valutazione dei rischi

### **3. ATTIVITÀ DI CONTROLLO**

- 3.1 Principio 10: L'organizzazione individua e pone in essere le attività di controllo che contribuiscono alla riduzione dei rischi, relativi al raggiungimento degli obiettivi, ad una misura accettabile
- 3.2 Principio 11: L'organizzazione individua e pone in essere attività di controllo basate sulla tecnologia per supportare il raggiungimento degli obiettivi
- 3.3 Principio 12: L'organizzazione pone in essere attività di controllo tramite policy che stabiliscono gli obiettivi e procedure che traducono le policy in azioni

### **4. INFORMAZIONE E COMUNICAZIONE**

- 4.1 Principio 13: L'organizzazione ottiene o genera e utilizza informazione significativa e di qualità
- 4.2 Principio 14: L'organizzazione comunica internamente l'informazione necessaria per sostenere il funzionamento del TCF
- 4.3 Principio 15: L'organizzazione comunica ai soggetti esterni le problematiche relative al sistema di TCF

### **5. ATTIVITÀ DI MONITORAGGIO**

- 5.1 Principio 16: L'organizzazione seleziona, sviluppa, e cura rilevazioni ordinarie e/o mirate per accertare se le componenti del TCF siano presenti e funzionanti
- 5.2 Principio 17: L'organizzazione valuta e comunica le carenze del TCF in modo tempestivo ai soggetti incaricati di intraprendere azioni correttive, tra cui alti dirigenti e Consiglio di Amministrazione, a seconda dei casi

## PREMESSA

Ai fini della valutazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (“*Tax Control Framework*” o “TCF”) del contribuente, è prevista un’analisi dei cinque componenti e dei diciassette principi ad essi associati richiamati nel documento di standard internazionale “*COSO Framework*”, documento di supporto per la valutazione del sistema di controllo interno.

I 5 componenti sono di seguito elencati:

- 1) Ambiente di controllo (*Control Environment*);
- 2) Valutazione del rischio (*Risk Assessment*);
- 3) Attività di controllo (*Control Activities*);
- 4) Informazione e comunicazione (*Information and Communication*);
- 5) Attività di monitoraggio (*Monitoring Activities*).

Nella presente nota metodologica si fa riferimento ai principali documenti interni della società da cui deve emergere il rispetto dei 17 principi, al fine di avere ragionevole certezza che l’architettura del TCF risponda agli standard richiesti dal COSO Framework.

Ogni Componente del COSO Framework è valutato in un singolo capitolo, facendo riferimento ai relativi principi.

### 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 TCF e gli standard di comportamento attesi.

Esistono cinque principi che inquadrano tale componente del TCF:

1. L’organizzazione dimostra un impegno per l’integrità e i valori etici;
2. Il consiglio di amministrazione dimostra indipendenza dal management e supervisiona lo sviluppo e le performance del TCF;
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 un impegno per attrarre, sviluppare e trattenere persone competenti in linea con gli obiettivi;
5. L’organizzazione attribuisce responsabilità adeguate al fine di perseguire gli obiettivi.

I principi 4 e 5 sono stati accorpati, in quanto suscettibili di un’analisi congiunta.

#### 1.1 Principio 1: L’organizzazione dimostra il proprio impegno rispetto ai valori etici e all’integrità

Ai fini della verifica del rispetto del principio occorre descrivere, se presente, il codice di condotta adottato dalla Società, le eventuali policies attinenti al codice di comportamento e al sistema sanzionatorio per i comportamenti contrari agli standard di condotta attesi dalla società, nonché le modalità con cui il Top Management manifesta i propri standard di condotta e difonde gli stessi a tutti i livelli organizzativi.

Occorre inoltre esplicitare la presenza di canali di comunicazione interna come linee per il *whistle-blower*, che consentano una comunicazione anonima e confidenziale di eventuali comportamenti infedeli o in contrasto con le disposizioni del codice etico.

### **1.2 Principio 2: Il Consiglio di Amministrazione dimostra indipendenza dal management e supervisiona lo sviluppo e le performance del TCF**

Ai fini della verifica del rispetto del principio, occorre descrivere la composizione del C.d.A. della società, specificando se ci sono amministratori indipendenti rispetto al management e quale sia il ruolo dello stesso C.d.A. in ambito TCF. In caso di *subsidiary*, occorre porre l'accento oltre che alla composizione del C.d.A. italiano anche alla composizione del Board della Casa Madre. È necessario, inoltre, rappresentare la composizione degli eventuali comitati endo-consiliari che hanno un ruolo nel TCF. Se è previsto un comitato endo-consiliare con un ruolo di *assurance* del TCF, si richiede di evidenziare se, nella sua composizione, tale comitato conti, tra i propri componenti, soggetti con competenze fiscali che non ricoprano ruoli operativi all'interno della funzione fiscale dell'organizzazione.

La previsione dei comitati endo-consiliari è auspicabile come controllo compensativo laddove la funzione di Tax Compliance sia individuata all'interno della Funzione/Dipartimento Fiscale. Come da circolare 38/E del 2016 è ammessa la presenza del Tax Director nei comitati endo-consiliari.

### **1.3 Principio 3: Il management stabilisce, con l'organismo di Vigilanza, le strutture, le linee di reporting, le idonee autorità e responsabilità nel perseguimento degli obiettivi.**

In questa sezione occorre descrivere, anche con supporti grafici, l'organigramma della società evidenziando, sinteticamente, il complessivo assetto di *governance*, le linee di comando e di riporto. In particolare, è richiesta una descrizione della composizione della funzione fiscale approfondendo eventualmente i poteri di delega conferiti e la suddivisione delle aree di competenza.

È necessario effettuare un focus specifico sul tema dei ruoli e responsabilità in ambito TCF.

### **1.4 Principi 4 e 5: L'organizzazione dimostra un impegno per attrarre, sviluppare e trattenerne persone competenti in linea con gli obiettivi.**

**L'organizzazione attribuisce responsabilità adeguate al fine di perseguire gli obiettivi.**

Ai fini della verifica del rispetto di questi principi, è necessario descrivere i piani di formazione previsti in materia fiscale e fornire una *overview* sui sistemi di valutazione ed incentivazione del personale addetto alla funzione fiscale, evidenziando l'eventuale presenza di incentivi legati all'abbattimento del *tax rate*. Inoltre, se presente, va descritto il sistema sanzionatorio per l'inservanza delle regole e procedure previste nel TCF.

## **2. Valutazione del rischio**

Ogni organizzazione deve affrontare una serie di rischi provenienti da fonti esterne e interne. 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 iterativo che ha lo scopo di identificare e valutare i rischi connessi al raggiungimento degli obiettivi. Gli obiettivi di un efficace Tax Control Framework contemperano il corretto adempimento degli obblighi tributari e la minimizzazione di eventuali controversie con il Fisco in merito ai rischi di natura interpretativa.

Ci sono quattro principi relativi alla valutazione del rischio:

6. L'organizzazione specifica gli obiettivi con chiarezza sufficiente a consentire l'identificazione e la valutazione dei rischi;
7. L'organizzazione identifica i rischi e li analizza per stabilire le modalità di gestione degli stessi;

8. L'organizzazione considera le frodi potenziali nella valutazione dei rischi;
9. L'organizzazione individua e valuta le modifiche che potrebbero influire in modo significativo sul sistema di TCF.

Il principio n. 9 è accorpato con il principio n. 7 in quanto suscettibili di analisi congiunta.

### **2.1 Principio 6: L'organizzazione specifica gli obiettivi con chiarezza sufficiente a consentire l'identificazione e la valutazione dei rischi**

Al fine di verificare il rispetto di tale principio, occorre descrivere gli obiettivi della Società nella gestione della variabile fiscale elencati nella strategia fiscale (operativi, di reporting e di compliance), con esplicitazione del *risk appetite*, vale a dire la propensione al rischio fiscale dell'impresa ovvero il livello di rischio (fiscale) considerato accettabile nel perseguimento dei suoi obiettivi strategici. Tale propensione si manifesta nella "disponibilità" a adottare comportamenti che potrebbero comportare contestazioni di natura fiscale (compresa la volontà di non porre in essere comportamenti che integrino schemi di pianificazione fiscale aggressiva).

È necessario indicare quale rilevanza è attribuita all'aspetto reputazionale legato alla tematica fiscale e quali *policies* relative alle "*uncertain tax position*" sono state adottate.

Vanno esplicitati i piani di allocazione delle risorse finalizzati al raggiungimento degli obiettivi operativi in relazione alla variabile fiscale e delle risorse assegnate alle funzioni di controllo (fiscale).

Infine, occorre descrivere, se presente, il sistema di controllo adottato sulla corretta informativa contabile (ad es. se la Società è soggetta a normative che prevedono controlli interni, quali la L. 262/05 o la Sarbanes-Oxley Act (SOX)).

In assenza di tale sistema, occorre dare un riscontro sulla predisposizione di specifici presidi contabili "integrati" nel TCF.

### **2.2 Principi 7 e 9: L'organizzazione identifica i rischi e li analizza per stabilire le modalità di gestione degli stessi. L'organizzazione individua e valuta le modifiche che potrebbero influire in modo significativo sul sistema di TCF.**

Al fine di verificare il rispetto di tale principio, è necessario descrivere il perimetro di operatività del TCF (se è impostato per *legal entity* o per unità di business, se riguarda solo la/e società coinvolte nell'adempimento collaborativo o l'intero gruppo) e il processo d'individuazione e mappatura dei rischi (es. rischi adempimento vs rischi interpretativi, rischi routinari vs rischi non routinari), così come riportato nel Tax Compliance Model adottato dalla società, con evidenza dei ruoli e delle responsabilità nell'attività di individuazione dei rischi di tipo processo/adempimento e di tipo evento/interpretativo (non routinario) e delle forme di presidio poste in essere (ad es. escalation decisionale, hallmarks...).

Vanno descritte, inoltre, le policy formalizzate a presidio dei rischi "evento/interpretativo" con l'esplicitazione della responsibility/accountability. La policy di rischio evento deve essere in linea con le Linee Guida per la policy di gestione del rischio interpretativo (cfr. *All. 1 alle Linee guida per la redazione del documento che disciplina il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. Tax Compliance Model - TCM) e per la certificazione del sistema*).

Occorre descrivere, altresì, i fattori interni ed esterni considerati per identificare e stimare l'impatto del rischio identificato.

È anche necessario rappresentare quali sono i fattori esterni e i fattori interni che la Società considera nel processo di identificazione del rischio e come vengono intercettati e valutati i cambiamenti nell'ambiente esterno e interno.

Va indicato se il processo di identificazione dei rischi sia autonomo rispetto al sistema di controllo interno della Società o se derivi dal sistema di controllo interno adottato dalla Società e successivamente tarato per la variabile fiscale.

Successivamente, è necessario descrivere il processo di misurazione del rischio fiscale adottato e le modalità di gestione e presidio dei rischi identificati. Tale descrizione sarà utile per comprendere la mappa dei rischi come rappresentata dalla società che costituisce il documento di output del processo di risk assessment.

### **2.3 Principio 8: L'organizzazione considera le frodi potenziali nella valutazione dei rischi**

Al fine di verificare il rispetto di tale principio, occorre descrivere, se presenti, le policy adottate dalla Società in tema di prevenzione delle frodi, con particolare attenzione alle frodi fiscali. In particolare, va indicato come la Società considera le segnalazioni fraudolente, le possibili perdite di beni e la corruzione derivante da vari modi in cui possono verificarsi le frodi e dalle cattive condotte.

Se adottato, è necessario descrivere l'applicazione delle linee guida del Modello 231/2001 o illustrare le modalità di gestione di regalie e ospitalità, conflitti di interessi, antiriciclaggio, attività e contributi politici, normativa antitrust, osservanza della legislazione sugli scambi commerciali, management override.

## **3. Attività di controllo**

Le attività di controllo sono rappresentate dalle azioni, che attraverso policy e procedure, aiutano a garantire che le direttive del management per attenuare i rischi relativi al raggiungimento degli obiettivi vengano applicate. Le attività di controllo vengono eseguite a tutti i livelli dell'organizzazione, in tutte le fasi del business e nell'ambiente tecnologico. Esse possono essere preventive o successive possono consistere in attività automatizzate o manuali. La separazione dei compiti (*segregation of duties*) è tipicamente basata sulla selezione e sviluppo delle attività di controllo. Dove la separazione delle funzioni non è praticabile, il management seleziona e sviluppa attività di controllo alternative.

Ci sono tre principi relativi alle attività di controllo:

10. L'organizzazione individua e pone in essere le attività di controllo che contribuiscono alla riduzione dei rischi, relativi al raggiungimento degli obiettivi, ad una misura accettabile;
11. L'organizzazione individua e pone in essere attività di controllo basate sulla tecnologia per supportare il raggiungimento degli obiettivi;
12. L'organizzazione pone in essere attività di controllo tramite policy che stabiliscono gli obiettivi e procedure che traducono le policy in azioni.

### **3.1 Principio 10: L'organizzazione individua e pone in essere le attività di controllo che contribuiscono alla riduzione dei rischi, relativi al raggiungimento degli obiettivi, ad una misura accettabile**

Al fine di verificare il rispetto di tale principio, occorre descrivere le modalità con cui il management determina per quali processi aziendali ritenuti fiscalmente rilevanti si reputa opportuno attivare un controllo. Partendo dalla mappa dei processi (approccio *process based*), è necessario che la Società illustri i criteri di valutazione dei rischi fiscali attribuiti ai singoli processi e i controlli di primo livello adottati a presidio di tali rischi. Occorre evidenziare le caratteristiche dei controlli e gli accorgimenti adottati al fine di assicurare il rispetto della *segregation of duties* orizzontale, nell'ambito dei singoli controlli tra le funzioni operative e quelle di controllo, e verticale, tra chi si occupa di controlli di primo livello e chi si occupa dei controlli di secondo livello. Laddove il processo di identificazione sia stato risk-based è sempre richiesta una riconciliazione tra rischio individuato e relativo processo aziendale/fiscale.

### 3.2 Principio 11: L'organizzazione individua e pone in essere attività di controllo basate sulla tecnologia per supportare il raggiungimento degli obiettivi

Al fine di verificare il rispetto di tale principio, occorre descrivere gli applicativi informatici adottati a supporto dell'attività di controllo e gli eventuali applicativi informatici "in house" che supportano le attività di controllo.

### 3.3 Principio 12: L'organizzazione pone in essere attività di controllo tramite policy che stabiliscono gli obiettivi e procedure che traducono le policy in azioni

Al fine di verificare il rispetto di tale principio occorre descrivere le modalità con cui il management stabilisce le attività di controllo applicate ai processi aziendali, le modalità di redazione e divulgazione degli strumenti normativi interni del TCF (policy e procedure) e l'ordine gerarchico degli stessi.

È necessario evidenziare, in particolare, la presenza dei controlli posti a presidio dei rischi fiscali, con le modalità di definizione della *responsability/accountability* del controllo (*control owner*) e dei tempi di esecuzione dei controlli di primo e di secondo livello, nonché delle azioni correttive in presenza di *deficiency*.

Infine, occorre illustrare le modalità di aggiornamento delle procedure adottate, con le tempistiche, le responsabilità e l'archiviazione del processo di aggiornamento delle *deficiency* rilevate e delle azioni correttive poste in essere.

## 4. Informazione e Comunicazione

L'informazione è necessaria all'impresa per assumere la responsabilità del TCF al fine di sostenere il conseguimento degli obiettivi. Il management ottiene o genera e usa informazioni rilevanti e di qualità provenienti sia da fonti esterne che interne.

La comunicazione è il processo continuo e iterativo che fornisce, condivide e ottiene l'informazione necessaria. La comunicazione interna è il mezzo con cui l'informazione viene diffusa all'interno dell'organizzazione, scorrendo verso l'alto, verso il basso e attraverso l'impresa. Essa consente al personale di ricevere dal senior management il messaggio chiaro che le responsabilità del controllo devono essere considerate con la giusta attenzione. La comunicazione esterna ha due caratteristiche: da un lato consente la comunicazione verso l'interno di informazione esterna significativa, dall'altro fornisce informazione a soggetti esterni rispondendo così alle loro aspettative e richieste.

Ci sono tre principi relativi alle attività di informazione e comunicazione:

13. L'organizzazione ottiene o genera e utilizza informazione significativa e di qualità;
14. L'organizzazione comunica internamente l'informazione necessaria per sostenere il funzionamento del TCF;
15. L'organizzazione comunica ai soggetti esterni le problematiche relative al sistema di TCF.

### 4.1 Principio 13: L'organizzazione ottiene o genera e utilizza informazione significativa e di qualità

Al fine di verificare il rispetto di tale principio, è necessario descrivere le modalità e gli strumenti attraverso cui la funzione fiscale interagisce e riceve le necessarie informazioni dalle funzioni di business per assicurare l'allineamento delle attività di controllo con le specifiche caratteristiche dell'impresa e con i mutamenti organizzativi, nonché il processo di comunicazione interna adottato per l'individuazione dei rischi interpretativi e non routinari.

Più in generale, è richiesto di evidenziare i processi, gli strumenti e i controlli utilizzati per generare e acquisire dall'interno e dall'esterno dell'organizzazione dati significativi ai fini del governo del rischio fiscale.

#### 4.2 Principio 14: L'organizzazione comunica internamente l'informazione necessaria per sostenere il funzionamento del TCF

Al fine di verificare il rispetto di tale principio, è necessario descrivere la modalità con cui avviene la comunicazione del Tax Compliance Model ad ogni responsabile in materia di controlli all'interno dell'organizzazione per area di interesse.

In particolare, va evidenziato come viene assicurata la trasmissione del Tax Compliance Model a tutti coloro che direttamente o indirettamente intervengono nel processo di risk assessment e controllo.

Infine, occorre descrivere come è disciplinata la circolarità dell'informazione a livello *bottom-up*, ad esempio come viene coinvolto il C.D.A. all'interno dell'organizzazione in merito alle tematiche fiscali e con riferimento alla relazione annuale agli organi di gestione.

#### 4.3 Principio 15: L'organizzazione comunica ai soggetti esterni le problematiche relative al sistema di TCF

Al fine di verificare il rispetto di tale principio, occorre descrivere tutte le tipologie di comunicazione adottate nel processo di interlocuzione continuativa con l'Amministrazione Finanziaria (a titolo meramente esemplificativo, le modalità di comunicazione all'Ufficio competente delle carenze significative emerse dall'attività di monitoraggio).

### 5. Attività di monitoraggio

Monitoraggio continuo (*ongoing evaluation*), Monitoraggio mirato (*separate evaluation*), o una combinazione di entrambi, sono utilizzati per accertare se ciascuna delle cinque componenti del TCF siano presenti e funzionanti.

Le *ongoing evaluation*, allestite per processi operativi, a diversi livelli dell'organizzazione, forniscono informazioni tempestive.

Le *separate evaluation*, condotte periodicamente, variano in portata e frequenza in base alla valutazione dei rischi, all'efficacia delle rilevazioni ordinarie, e altre considerazioni sulla gestione.

I risultati sono valutati sulla base di criteri stabiliti dalle autorità di regolamentazione, dagli organismi normativi o dal Management/C.D.A., e le carenze sono comunicate al Management ed al consiglio di amministrazione a seconda dei casi.

Ci sono due principi relativi alle attività di informazione e comunicazione:

16. L'organizzazione seleziona, sviluppa, e cura rilevazioni ordinarie e/o mirate per accertare se le componenti del TCF siano presenti e funzionanti;
17. L'organizzazione valuta e comunica le carenze del TCF in modo tempestivo ai soggetti incaricati di intraprendere azioni correttive, tra cui alti dirigenti e consiglio di amministrazione, a seconda dei casi.

#### 5.1 Principio 16: L'organizzazione seleziona, sviluppa, e cura rilevazioni ordinarie e/o mirate per accertare se le componenti del TCF siano presenti e funzionanti

Al fine di verificare il rispetto di tale principio, è necessario descrivere le attività di monitoraggio previste nel Tax Control Framework, facendo riferimento separatamente alle *ongoing evaluation*, che monitorano la presenza e il funzionamento dei controlli di primo livello nell'ambito delle operazioni ordinarie di gestione del business (a mero titolo esemplificativo: Control Owner Confirmation, Review eseguito da un operatore), alle *separate evaluation* (monitoraggio nel continuo/mirato - controlli di secondo livello) e le attività di controllo di terzo livello.

Nello specifico, vanno illustrate le tipologie e la frequenza dei test eseguiti, i criteri di selezione e l'attività di valutazione degli esiti degli stessi test e vanno evidenziate le competenze, fiscali e non, del personale addetto in tema di monitoraggio/audit.

**5.2 Principio 17: L'organizzazione valuta e comunica le carenze del TCF in modo tempestivo ai soggetti incaricati di intraprendere azioni correttive, tra cui alti dirigenti e Consiglio di Amministrazione, a seconda dei casi**

Al fine di verificare il rispetto di tale principio, l'attività di monitoraggio può individuare questioni meritevoli di attenzione. Possono essere riscontrate lacune, potenziali o reali (carenze o *deficiency*), in qualche aspetto del sistema del TCF, che potrebbero influenzare negativamente la capacità del soggetto di conseguire i propri obiettivi di minimizzazione del rischio fiscale. Una carenza o *deficiency* di un controllo può essere identificata in diverse fasi del processo di risk management:

- a) *deficiencies* riscontrate durante l'esecuzione del controllo e/o del monitoraggio;
- b) *deficiencies* rilevate durante i periodici audit interni;
- c) *deficiencies* identificate da fonti esterne, ad esempio audit esterni o verifiche delle autorità fiscali.

È necessario descrivere il sistema di valutazione delle *deficiency* riportato nel Tax Compliance Model.

In particolare, occorre descrivere la modalità di comunicazione delle carenze rilevate in sede di monitoraggio al CdA, agli organi di governo e ai soggetti incaricati di intraprendere azioni correttive. Vanno descritte, inoltre, le modalità di comunicazione delle carenze rilevanti all'Amministrazione finanziaria. Occorre descrivere, infine, come sono disciplinati gli *action plans* implementati per rimediare alle carenze riscontrate (ciclo di auto-apprendimento).