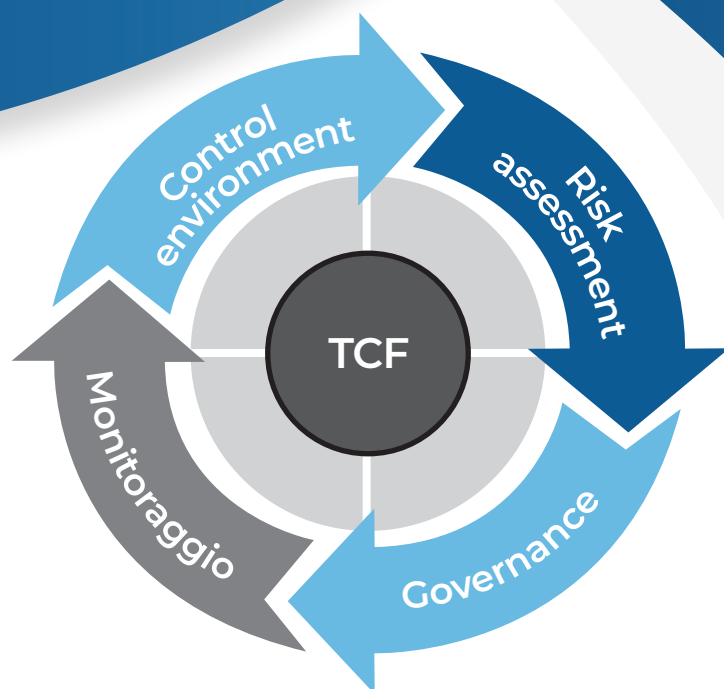


# TAX CONTROL FRAMEWORK (TCF)

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



<b>1.</b>	<b>INTRODUZIONE .....</b>	<b>2</b>
<b>2.</b>	<b>PREMESSA .....</b>	<b>3</b>
2.1.	Le novità in materia di <i>Tax Control Framework</i> .....	3
<b>3.</b>	<b>FINALITÀ DELLE LINEE GUIDA E NOTA METODOLOGICA .....</b>	<b>6</b>
<b>4.</b>	<b>A CHI È RIVOLTO IL DOCUMENTO .....</b>	<b>6</b>
<b>5.</b>	<b>I QUATTRO PILASTRI DEL TAX CONTROL FRAMEWORK .....</b>	<b>7</b>
a)	<i>Ambiente di controllo</i> .....	8
b)	<i>Governance del sistema di controllo</i> .....	9
c)	<i>Processo di Tax risk assessment</i> .....	11
d)	<i>I Meccanismi di aggiornamento e autoapprendimento del TCF (monitoraggio)</i> .....	14
<b>6.</b>	<b>ARCHITETTURA GENERALE DEL TAX COMPLIANCE MODEL .....</b>	<b>15</b>
6.1.	Frontespizio e indice .....	15
6.2.	Obiettivi .....	16
6.3.	Definizioni e acronimi .....	16
6.4.	Principi di riferimento .....	16
6.5.	Ambito di applicabilità .....	17
6.6.	Il Sistema di gestione e controllo dei rischi fiscali .....	19
6.7.	Ruoli e responsabilità in ambito tax control framework .....	24
6.8.	Il processo di Tax Risk Management .....	26
<b>7.</b>	<b>LINEE GUIDA PER LA CERTIFICAZIONE DEI SISTEMI DI CONTROLLO .....</b>	<b>34</b>
<b>8.</b>	<b>LINEE GUIDA PER L'ATTESTAZIONE DELL'EFFICACIA OPERATIVA DEL TCF .....</b>	<b>43</b>

## 1. INTRODUZIONE

Con queste linee guida intendiamo mettere a disposizione degli operatori del settore fiscale un manuale per la gestione del rischio nell'ambito della *Cooperative compliance*.

Si tratta di un documento operativo che, racchiudendo tutta l'esperienza maturata dall'Agenzia in nove anni di gestione del progetto, può essere di supporto alle imprese che stanno valutando di aderire all'adempimento collaborativo.

Ad oggi sono 142 le importanti realtà economiche del nostro Paese che - scegliendo di entrare in questo regime - hanno raccolto la sfida di dotarsi di un adeguato sistema di controllo interno, contribuendo così a promuovere un rapporto di fiducia e trasparenza con l'Amministrazione finanziaria.

L'Istituto della *Cooperative* ha, infatti, innovato il rapporto tra fisco e contribuenti, prevedendo nuove modalità di interlocuzione costante e preventiva, con la possibilità di pervenire a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali, prima della presentazione delle dichiarazioni o dell'assolvimento di altri obblighi tributari.

Con la condivisione delle linee guida vogliamo, quindi, incentivare lo sviluppo di questo dialogo, determinando, di conseguenza, le condizioni per un cambiamento culturale, con l'obiettivo di realizzare insieme un sistema fiscale affidabile e moderno.

Gennaio 2025

## 2. PREMESSA

Sin dai primi anni 2000, in ambito internazionale, si è diffusa la tendenza ad avviare percorsi finalizzati ad anticipare il confronto tra autorità fiscale e contribuenti ad un momento che preceda la presentazione, da parte di questi ultimi, delle dichiarazioni fiscali.

Facendo tesoro di queste esperienze, nel 2008 l'OCSE ha incoraggiato forme di relazione rafforzata tra fisco e contribuenti (c.d. *enhanced relationship*), poi declinate nel 2013 con maggior dettaglio nel Regime di co-operative compliance, la cui porta di accesso viene aperta ai contribuenti dotati di un sistema di controllo interno del rischio fiscale, denominato *Tax Control Framework* o TCF).

Per dare seguito alle raccomandazioni dell'OCSE, anche in Italia il legislatore, con il decreto legislativo 5 agosto 2015 (di seguito anche "**decreto**" o "**d.lgs. 128/2015**"), ha introdotto il Regime dell'Adempimento collaborativo (di seguito anche "**Regime**") che, muovendo dalla presenza presso il contribuente di un adeguato TCF, si pone l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente che miri ad un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti, mediante il passaggio ad un approccio al controllo *ex ante*, rispetto al tradizionale intervento *ex post*. Nell'ambito del nuovo framework, i contribuenti sono incentivati a fornire informazioni spontanee, complete e tempestive e ad assumere comportamenti improntati alla trasparenza e alla collaborazione, a fronte dell'impegno dell'Agenzia delle entrate di rendere l'adempimento fiscale più semplice e supportare le imprese a raggiungere un maggior grado di certezza.

Con i provvedimenti attuativi e i chiarimenti di prassi emanati dall'Agenzia delle entrate tra l'anno 2016 e il 2021 (Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016, n. 54237; Circolare 16 settembre 2016, n. 38; Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, n. 101573; Risoluzione del 22 luglio 2021, n. 49/E), l'istituto è divenuto effettivamente operativo per le imprese italiane di grandi dimensioni secondo le soglie fissate tempo per tempo in via legislativa.

In tale contesto, la legge 9 agosto 2023, n. 111 intitolata "Delega al Governo per la riforma fiscale" (di seguito anche "**legge delega**"), in un quadro più generale di misure volte ad incentivare l'adempimento spontaneo dei contribuenti, ha inteso potenziare il Regime di Adempimento collaborativo con interventi mirati ad ampliare la platea dei contribuenti eleggibili e a rafforzare ulteriormente gli effetti premiali dell'istituto.

Le previsioni della legge delega sono state attuate con il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221 (di seguito anche "**decreto delegato**"), e con il successivo decreto legislativo 5 agosto 2024, n. 108 (di seguito anche "**decreto correttivo**") mediante i quali sono state apportate significative modifiche alla disciplina originaria dell'istituto, ponendo, così, le basi per una nuova fase di sviluppo del Regime.

Con l'attuazione di questi indirizzi il Legislatore ha inteso determinare le condizioni di un cambiamento culturale irreversibile finalizzato al perseguimento del comune obiettivo della realizzazione di un sistema fiscale più affidabile e moderno nell'ambito del quale l'azione repressiva dell'Amministrazione finanziaria si trasforma, per i contribuenti dotati di affidabili sistemi di gestione del rischio fiscale, in attività preventiva basata su forme di cooperazione rafforzata.

### 2.1 Le novità in materia di *Tax Control Framework*

Tra i vari interventi del decreto delegato, assumono un rilievo centrale le disposizioni volte a potenziare l'efficacia del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (o *Tax Control Framework*) e ad agevolarne l'adozione da parte di una platea sempre più ampia di imprese.

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.

In linea con le indicazioni OCSE (*"Co-operative Compliance: A Framework - From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance"* – pubblicato il 29 luglio 2013, di seguito anche **"Co-operative compliance: A Framework 2013"**), il possesso di un adeguato sistema di controllo del rischio fiscale costituisce condizione essenziale di ingresso nel Regime di Adempimento collaborativo (cfr. articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128). L'implementazione di tale sistema consente, infatti, alla Amministrazione finanziaria di riporre una giustificata fiducia (*justified trust*) sulla capacità delle imprese di intercettare e gestire i propri rischi fiscali e di adempiere in modo trasparente e corretto alla obbligazione tributaria.

Il modello di TCF fino ad oggi adottato dalle imprese aderenti può essere definito come un "Modello Aperto", i cui contenuti sono rimessi alle scelte organizzative della società che lo realizza e alle valutazioni dell'Agenzia delle entrate alla quale viene sottoposto.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016, n. 54237 (di seguito anche **"Provvedimento del 14 aprile 2016"**), ha infatti declinato, in un'ottica di alto livello, le caratteristiche essenziali del TCF in conformità con le previsioni del decreto e con le raccomandazioni OCSE contenute nel sopra citato *Report "Co-operative Compliance: A Framework 2013"* e nelle linee guida dettate nell'ambito del documento *"Co-operative Tax Compliance - Building better tax control framework"* pubblicato il 13 maggio 2016 (di seguito **"Guidelines 2016"**)(<sup>1</sup>).

La legge delega è intervenuta sul punto prevedendo la possibilità di "certificare" il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, fermi restando i poteri di controllo dell'Agenzia delle entrate.

La certificazione è funzionale ad una maggiore "standardizzazione" del TCF e al rafforzamento degli effetti premiali connessi all'adesione al Regime, perché un TCF certificato, redatto in base alle presenti Linee guida e caratterizzato da una puntuale individuazione della "Mappa dei Rischi fiscali", costituisce condizione essenziale per l'accesso ai benefici sanzionatori introdotti dal decreto delegato.

Il legislatore ha, inoltre, inteso rafforzare i presidi sulla corretta applicazione degli *standard* contabili, al fine di assicurare la solidità del dato su cui insiste l'obbligazione tributaria, promuovendo l'adozione di un TCF "integrato" con gli altri sistemi azienda-

<sup>1</sup> Tali requisiti sono disciplinati in particolare nel punto 3 del Provvedimento del 14 aprile 2016 e nella Circolare n. 38/E/ del 16 settembre 2016 (di seguito anche **"Circolare n. 38/2016"**), in termini di:

- a) adozione di un documento di strategia fiscale da parte del consiglio di amministrazione della Società;
- b) chiara attribuzione di ruoli e responsabilità alle persone responsabili di funzioni di controllo nell'ambito dell'impresa;
- c) efficaci procedure di rilevazione misurazione e controllo del rischio fiscale;
- d) efficaci procedure di monitoraggio di secondo livello dei controlli così detti di linea svolti dalle funzioni di controllo di primo livello. Tali controlli devono essere affidati a una funzione di "Tax Risk Management" appositamente istituita all'interno dell'impresa, sulla base del modello del "Dirigente Preposto" già adottato nell'ambito dei sistemi di controllo sulla informativa finanziaria-contabile ("modelli ex Legge n. 262 del 2005" o "modelli Sox" [con eventuali opportuni adattamenti nelle imprese di minori dimensioni, non obbligate normativamente all'implementazione di tali modelli]);
- e) adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno;
- f) reporting verso gli organi di gestione, al fine di assicurare il principio del cd. "tone at the top" e una adeguata responsabilizzazione dei vertici aziendali sulle scelte di politica fiscale effettuate dall'impresa

Il quadro regolatorio è completato dalla previsione contenuta nel Provvedimento del 14 aprile 2016 che richiede alle imprese aderenti di redigere una specifica "Mappa dei Rischi" fiscali che riporti l'indicazione dei rischi fiscali potenziali associati ai processi e alle attività aziendali, conosciuti o conoscibili al momento dell'implementazione del sistema e ritenuti in grado di inficiare la corretta operatività fiscale dell'impresa, presente o futura (cd. "rischi adempimento"), nonché i controlli posti a presidio degli stessi.

li di controllo del rischio, al fine di assicurare la conformità dello stesso ai principi contabili adottati dall'impresa.

In attuazione di tali indirizzi l'articolo 1, comma 1, lettera a) del decreto delegato, ha modificato l'articolo 4 del decreto, e ha previsto a carico degli operatori che intendono aderire al Regime l'obbligo di certificazione del sistema integrato di controllo del rischio fiscale, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, nonché l'obbligo di mappatura dei rischi fiscali *“derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente”*.

Ulteriori modifiche sono state, quindi, apportate dal decreto legislativo 5 agosto 2024, n. 108 (di seguito anche **“decreto correttivo”**) contenente *“Disposizioni integrative e correttive in materia di regime di adempimento collaborativo, razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari e concordato preventivo biennale”*.

Quest'ultima disposizione ha, in particolare, introdotto, a carico dei soggetti esonerati dalla presentazione della certificazione - in quanto già ammessi al Regime di Adempimento collaborativo o che hanno presentato istanza antecedentemente alla data di entrata in vigore del decreto delegato - l'obbligo di attestare l'efficacia operativa del sistema di controllo del rischio fiscale, secondo modalità definite con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (c.f.r. articolo 1, comma 3, primo e secondo periodo, del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221, come modificato dal decreto correttivo).

Per favorire la transizione da un “Modello Aperto” a un modello “Certificato” e maggiormente standardizzato è stata, infine, prevista dal medesimo decreto delegato la pubblicazione delle presenti Linee Guida, a cui gli operatori potranno rifarsi per la costruzione e aggiornamento di un TCF che rispetti i seguenti requisiti minimi e per la sua certificazione:

- l'adozione di un documento di Strategia Fiscale, inteso come *“un documento scritto e firmato dagli amministratori di vertice della società contenente un piano di azione di lungo periodo che, sia a livello strategico sia a livello operativo, definisca gli obiettivi della società nella gestione della variabile fiscale”* (Circolare n. 38/2016);
- l'integrazione nel TCF di adeguati controlli in materia di informativa finanziaria-contabile, al fine di assicurare la corretta applicazione, da parte dell'impresa, dei principi contabili adottati, in aderenza a quanto previsto dall'articolo 4, comma 1, del decreto;
- l'ideazione di un modello di *Governance della Tax Compliance* cd. a “tre linee di controllo” (coerente con il modello tracciato, nel settore bancario, dalla Circolare n. 285/2013 della Banca d'Italia);
- la necessaria istituzione di una funzione di monitoraggio di secondo livello (funzione di *“Tax Risk Management”*) a cui affidare l'attività di monitoraggio della effettiva implementazione dei presidi fiscali, che risulti fornita di specifiche competenze fiscali e che sia “segregata”, sotto il profilo organico e funzionale, da quelle cui sono demandati i controlli di primo livello in materia fiscale;
- l'adozione di una *“policy di gestione del rischio interpretativo”* che garantisca l'adozione di efficaci presidi per l'individuazione dei rischi fiscali di natura interpretativa da comunicare all'Agenzia delle entrate nel corso delle interlocuzioni “costanti e preventive”.

Le presenti Linee Guida mirano, pertanto, ad orientare le imprese nella realizzazione di un modello che, nel rispettare i suddetti requisiti essenziali, sia il più possibile aderente al proprio contesto organizzativo.

Il modello non deve, infatti, rappresentare un mero adempimento burocratico, ma deve aderire alle caratteristiche della sua organizzazione, evolversi e cambiare con essa in modo da costituire uno strumento funzionale alla corretta e consapevole gestione della variabile fiscale.

Non sarebbe realistico né auspicabile <sup>(2)</sup> aspettarsi che l'applicazione pratica dei suggerimenti contenuti nelle presenti Linee Guida porti a risultati identici per tutte le imprese, poiché le modalità operative attraverso cui si articola il processo di *risk assessment* all'interno di una organizzazione dipendono dalle caratteristiche della stessa, dagli assetti di *governance*, dalle dimensioni, complessità e dal relativo profilo di rischio.

### 3. FINALITÀ DELLE LINEE GUIDA E NOTA METODOLOGICA

Il presente documento fornisce indicazioni operative sui contenuti e sulle modalità di redazione del *Tax Compliance Model* (di seguito anche "**TCM**"), ossia il documento che definisce le modalità di gestione del processo di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, nonché sui controlli e gli adempimenti che ci si attende vengano posti in essere per la certificazione del TCF.

Nei successivi paragrafi, verranno definiti, in termini generali, i cd. Pilastri del TCF declinando le quattro aree di funzionamento cui si riconducono i *building blocks* del sistema di controllo del rischio fiscale.

Verranno, quindi, riportati in maniera puntuale, i paragrafi e sotto-paragrafi che il documento descrittivo del sistema di controllo (ovvero il TCM) dovrebbe presentare, oltre a una proposta di contenuto minimo *standard* degli stessi. In tale contesto, mediante l'utilizzo di parentesi quadre verranno fornite indicazioni di carattere generale sul contenuto di ciascun paragrafo nonché ulteriori precisazioni e indicazioni relative alla costruzione del *Tax Control Framework* e alla redazione del documento.

Infine, negli ultimi paragrafi verranno descritte le metodologie di valutazione del *Tax Control Framework*, da utilizzare, rispettivamente, ai fini della certificazione prevista dall'articolo 4, comma 1-bis, del decreto e ai fini dell'attestazione dell'efficacia operativa del TCF prevista dall'articolo 1, comma 3, secondo periodo, del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221, come modificato dal decreto correttivo.

### 4. A CHI È RIVOLTO IL DOCUMENTO

Le Linee guida sono rivolte, in primo luogo, alle imprese che, essendo in possesso dei requisiti soggettivi previsti per l'ammissione al Regime di adempimento collaborativo, intendono fare richiesta di adesione (c.d. **Nuovi Istanti**).

Il Regime è riservato:

- ai contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi (cfr. articolo 7, comma 1-bis, del d.lgs. 128/2015):
  - a) a decorrere dal 2024 non inferiore a 750 milioni di euro;
  - b) a decorrere dal 2026 non inferiore a 500 milioni di euro;
  - c) a decorrere dal 2028 non inferiore a 100 milioni di euro;
- ai contribuenti che appartengono a un gruppo di imprese, inteso quale insieme delle società, delle imprese e degli enti sottoposti a controllo comune ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numeri 1) e 2) e comma 2 del codice civile, a condizione che almeno un soggetto del gruppo possieda i requisiti dimensionali indicati nel comma 1-bis e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale debitamente certificato (cfr. articolo 7, comma 1-quater, del d.lgs. 128/2015);
- alle imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle entrate,

<sup>2</sup> Né conforme alle prescrizioni della miglior prassi internazionale, che – come si vedrà più oltre nel documento – richiede che il sistema sia dotato di un certo grado di flessibilità ("*The specific design of the TCF is a matter for the taxpayer and will be adapted to the particular structure of the enterprise, the activities it engages it and the jurisdictions in which it operates*", OCSE, *Cooperative Compliance, A Framework*, 2013).

fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti (di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147) indipendentemente dal volume di affari o di ricavi (cfr. punto 2.1 lettera c) del Provvedimento del 14 aprile 2016);

- ai soggetti che fanno parte del Gruppo IVA di imprese già ammesse al Regime (cfr. articolo 20 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119), indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

I soggetti sopraelencati possono chiedere l'ammissione al Regime anche per il soggetto appartenente al medesimo gruppo che svolga "funzioni di indirizzo" sul sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, pur non in possesso dei requisiti dimensionali (c.d. "*ingresso per trascinamento*", cfr. punti 2.5 e 2.6 del Provvedimento del 14 aprile 2016 e punto 1.4 della Circolare n. 38/2016). Inoltre, è consentito l'ingresso alle stabili organizzazioni di società non residenti che, ad esito della procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata di cui all'articolo 1-bis del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, definiscono in base all'accertamento con adesione i debiti tributari della medesima stabile organizzazione, a prescindere dall'ammontare del volume di affari o dei ricavi della stessa.

Il presente documento si rivolge, anche, ai contribuenti che pur non essendo in possesso dei requisiti per aderire al Regime, intendono optare per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale che abbia i requisiti di cui all'articolo 4 del decreto, dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate.

Inoltre, per la sola parte relativa alle certificazioni, le presenti Linee Guida si rivolgono ai professionisti indipendenti, di cui all'articolo 4, comma 1-ter, del d.lgs.128/2015 che operano ai fini del rilascio della certificazione del sistema di controllo del rischio fiscale (c.f.r. articolo 4, comma 1-bis del decreto) o dell'attestazione della sua efficacia operativa (c.f.r. articolo 1, comma 3, secondo periodo, del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221, come modificato dal articolo 1, comma 2, del decreto correttivo), per gli usi consentiti dalla legge.

Si evidenzia, infine, che i soggetti ammessi o che hanno presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo antecedentemente alla data di entrata in vigore del d.lgs. 221/2023, in possesso di un TCF validato dall'Agenzia delle entrate in sede istruttoria di ammissione (c.d. "**Soggetti già aderenti**"), non sono tenuti a recepire lo schema di TCM proposto dalle Linee Guida. Essi potranno, comunque, utilizzare il presente documento come utile spunto per il miglioramento dei processi interni di gestione del rischio fiscale, avendo cura, ove opportuno, di aggiornare il proprio modello con le *best practices* suggerite nel corpo dello stesso.

## 5. I QUATTRO PILASTRI DEL TAX CONTROL FRAMEWORK

Lo sviluppo di sistemi aziendali basati sulla presenza di un *Tax Control Framework* (TCF) integrato in un più ampio sistema di controllo interno per la gestione di rischi di non conformità, costituisce un elemento essenziale per promuovere la collaborazione e la trasparenza delle imprese con l'Amministrazione finanziaria.

Come sopra ricordato, lo *standard* di riferimento, nel disegno di un sistema di controllo del rischio fiscale, è stato declinato dai lavori multilaterali svolti in sede OCSE (cfr. *Guidelines 2016; Co-operative compliance: A Framework 2013*).

L'OCSE definisce il TCF quale sistema di controllo interno che interessa tutti i processi e le operazioni che possono avere un impatto nella definizione del carico fiscale e che consente all'impresa di individuare, documentare e comunicare all'Amministrazione finanziaria ogni rischio fiscale rilevante in modo appropriato e tempestivo.

È importante che il sistema di controllo interno sia orientato alla gestione del rischio fiscale e che la sua strutturazione e operatività siano efficienti, così da realizzare in maniera efficace gli obiettivi aziendali. È altrettanto importante che il sistema sia dotato di un certo grado di flessibilità tale da poter adattarsi all'evoluzione dei cambiamenti interni ed esterni all'impresa (organizzativi, di business, di legge e regolamenti).

I documenti elaborati dall'OCSE hanno definito i pilastri intorno ai quali costruire un efficace *Tax Control Framework* che dia la possibilità all'impresa di controllare e gestire, in modo consapevole, i propri rischi fiscali. I riferimenti adottati dall'OCSE, nel disegnare i *building blocks* del TCF si ispirano, a loro volta, ai 5 componenti e 17 principi elaborati dal documento di *standard* internazionale, in materia di sistemi di controllo interno, denominato *COSO Framework*.

Nel contesto italiano, i riferimenti adottati dall'OCSE sono stati fatti propri dal legislatore e recepiti nei regolamenti attuativi che regolano l'ammissione al Regime di adempimento collaborativo <sup>(3)</sup>.

Si ripercorreranno di seguito i pilastri del TCF declinando le quattro aree di funzionamento dello stesso, cui si riconducono i *building blocks* elaborati in sede OCSE così come recepiti nei documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate.

In dettaglio le quattro aree di funzionamento del TCF sono:

- **l'Ambiente di controllo**, vale a dire il corpus normativo interno, i principi base sui cui si fonda il TCF, compresa l'adozione di una strategia fiscale;
- **la Governance del sistema di controllo**, ovvero la definizione dei ruoli e delle responsabilità dei soggetti coinvolti nella gestione della variabile fiscale secondo un modello di *Governance* c.d. a "tre linee di controllo";
- **il Processo di Tax risk assessment**, vale a dire 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";
- **i Meccanismi di aggiornamento e autoapprendimento** (monitoraggio) ovvero l'attività di verifica svolta nel continuo volta a valutare l'adeguatezza e l'effettività del TCF.

#### **a) Ambiente di controllo**

Le fondamenta di un efficace TCF sono costituite dall'ambiente di controllo, ovvero 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, in particolare del rischio fiscale ed alla relativa gestione. I lavori OCSE prevedono infatti che la struttura portante di un sistema di controllo del rischio fiscale sia data dalla 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* di una società si concretizza nella capacità del *top management* di:

- a) manifestare in modo chiaro attraverso direttive o codici di comportamento gli standard di condotta;
- b) dimostrare con i comportamenti concreti la propria aderenza a tali valori;
- c) diffondere gli stessi valori a tutti i livelli dell'organizzazione.

Pertanto, elementi caratteristici di un virtuoso ambiente di controllo sono, a titolo di esempio, la presenza di un codice etico, di un codice di condotta, di eventuali *policies* attinenti i codici di comportamento e al sistema sanzionatorio per i comportamenti contrari agli standard di condotta attesi dalla società. È al contempo rilevante la pre-

<sup>3</sup> Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016, n. 54237; Circolare 16 settembre 2016, n. 38.

senza di canali di comunicazione interna come linee per il *whistle-blowing*, che consentano una comunicazione anonima e confidenziale di eventuali comportamenti infedeli o in contrasto con le disposizioni del codice etico o del codice di condotta.

Il *Tone at the top* con specifico riguardo alla gestione del rischio fiscale si traduce, *in primis*, nell'adozione di una strategia fiscale: un documento approvato dai massimi vertici aziendali che definisce gli obiettivi della società in relazione alla variabile fiscale. Tale principio si traduce, anche, nella presa d'atto e nella condivisione, da parte degli organi di gestione, degli impegni contenuti nel Codice di Condotta di cui all'articolo 5, comma 2-bis, del decreto, approvato con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 29 aprile 2024 (di seguito anche "**Codice di Condotta**").

Dal documento di strategia fiscale deve emergere, oltre all'impegno esplicito al rispetto dei doveri prescritti dal Codice di Condotta, la propensione al rischio fiscale dell'impresa, i percorsi operativi da seguire al fine di posizionare la società sui livelli di rischio prescelti e una descrizione dei c.d. *soft controls*.

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. Tale propensione si manifesta nella "disponibilità" ad 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). Uno degli aspetti che condizionano la propensione al rischio fiscale è la particolare attenzione posta dai vertici aziendali all'aspetto reputazionale legato alla tematica fiscale.

I "*soft controls*" contribuiscono ad evitare che il disegno di un efficace TCF resti sulla carta. Si tratta, ad esempio, di codici condotta inerenti all'ambito fiscale, piani di formazione rivolti ai dipendenti, impegno della direzione ad un comportamento fiscalmente corretto, eventuali sanzioni per chi viola le regole del codice di condotta, competenze del personale addetto ai controlli, assenza di obiettivi assegnati ai *manager* volti alla minimizzazione del carico fiscale.

Nell'ambito dei *soft controls* rientra anche la dotazione di specifici sistemi informatici volti a supportare l'organizzazione nello sviluppo e nella implementazione di strategie di gestione e *governance* delle informazioni e garantire la sicurezza e la protezione dei dati e della documentazione fiscale rilevante (si veda al riguardo lo *standard* COBIT 2019 "*Control Objectives for Information and related Technology*").

## **b) Governance del sistema di controllo**

La chiara definizione di una *corporate tax governance* costituisce un requisito essenziale del TCF.

Infatti, per gestire in modo consapevole ed efficace la variabile fiscale e raggiungere gli obiettivi declinati nel documento di Strategia fiscale, occorre stabilire le linee di comando e di riporto, i ruoli e le responsabilità dei soggetti coinvolti nella gestione del processo di *risk management*.

I ruoli e le responsabilità devono essere chiaramente attribuiti e individuati in apposita documentazione aziendale organizzativa, nel rispetto dei principi di separatezza dei compiti e di *escalation* decisionale (in funzione del livello di rilevanza e rischiosità delle scelte adottate), tenendo debitamente in conto le competenze dei relativi assegnatari.

Un ruolo fondamentale nel processo di gestione del rischio fiscale è svolto dai vertici aziendali (Consiglio d'Amministrazione o Amministratore unico) i quali sono chiamati ad assumere funzioni di governo e indirizzo nella gestione del rischio fiscale e le esercitano attraverso l'istituzione e la formalizzazione del *Tax Control Framework*. I vertici

aziendali sono responsabili sia dell'architettura del TCF che del suo corretto funzionamento (*assurance* del TCF).

L'attribuzione dei ruoli e responsabilità deve avvenire nel rispetto del principio di *segregation of duties* che costituisce uno degli elementi portanti di un sistema di controllo interno e che può essere intesa sia in senso orizzontale sia verticale.

In senso orizzontale, secondo il documento emesso dal *Committee of Sponsoring of the Treadway Commission*, noto come *COSO Framework*, la separazione dei compiti consiste nel ripartire compiti e responsabilità tra gli operatori che intervengono nel medesimo processo allo scopo di evitare una eccessiva concentrazione degli stessi, riducendo così la probabilità che si verifichino errori o comportamenti inappropriati o fraudolenti, grazie al controllo che ogni soggetto interessato dal processo può esercitare sull'operato degli altri soggetti coinvolti.

La separazione dei compiti deve essere garantita nell'ambito dei controlli di linea (primo livello) oltre che riflessa nei sistemi informativi aziendali – incluso il sistema contabile o i sistemi che generano dati e informazioni rilevanti ai fini fiscali – in termini di ruoli e responsabilità, poteri di spesa e livelli autorizzativi. Costituiscono utili standard, a tale proposito, la matrice dei conflitti SOD, la Policy per la gestione delle utenze e relativo monitoraggio periodico, ecc..

La segregazione di compiti e responsabilità è attuata in relazione alla natura delle attività, nonché al grado e alla tipologia di rischio associato all'attività medesima, evitando inefficienze organizzative. L'applicazione pratica di tale principio dipende anche dalle risorse, umane e materiali, di cui l'impresa dispone. In tale ottica, in assenza di risorse idonee a garantire un'adeguata ripartizione dei compiti nell'ambito delle diverse linee di controllo, potranno essere definiti e attuati idonei controlli compensativi, anche esterni, volti a ridurre ad un livello accettabile il rischio generato dalla mancata segregazione.

In senso verticale, il principio di separazione dei compiti si risolve nell'esigenza di assicurare la necessaria separatezza tra le funzioni operative e quelle di controllo, al fine di evitare conflitti di interessi.

In ossequio a tale principio il processo di *tax risk management* elaborato nel TCF deve articolarsi in modello c.d. a tre linee di controllo: la prima linea, appannaggio delle funzioni operative che gestiscono direttamente i processi in cui si annidano i rischi fiscali (come tali *owner* dei controlli di primo livello); la seconda, attribuita ad una funzione indipendente di *tax risk management*, che non svolge le attività di linea fiscalmente rilevanti ma che verifica periodicamente il disegno e l'effettività dei controlli di primo livello disegnati nel TCF; la terza, tipicamente svolta dalle funzioni audit dell'azienda o attribuita ad una funzione di *assurance* esterna, al fine di garantire la consistenza del sistema nel complesso. Si avranno pertanto:

- **controlli di primo livello**, o “controlli di linea”, diretti a verificare l'applicazione dei processi e delle procedure aziendali nell'ottica della completa aderenza alle norme fiscali applicabili. Tali controlli sono attuati dalle funzioni operative relativamente ai processi e alle procedure di loro pertinenza e quindi, oltre che dalle funzioni di business o organizzative, dalla funzione fiscale con specifico riguardo agli adempimenti tributari di propria competenza e all'attività di consulenza da essa svolta nei confronti delle altre unità operative della società.
- **controlli di secondo livello**, diretti alla valutazione dell'efficacia e dell'effettività dei controlli di primo livello. Tali controlli sono demandati ad una funzione che assicuri un elevato grado di indipendenza rispetto a quelle che effettuano il controllo di primo livello. La funzione di controllo di secondo livello può essere affidata ad una unità inserita nella funzione fiscale, purché non svolga attività di linea fiscalmente rilevanti, e sia “segregata”, sotto il profilo organico e funzionale, da quelle cui sono

demandati gli adempimenti e la consulenza in materia fiscale. In aggiunta, a seconda dei casi, per garantire il pieno rispetto del principio di *segregation of duties* potranno prevedersi specifici presidi compensativi, secondo le indicazioni fornite nella Circolare n. 38/E del 16 settembre 2016. Infine, ove le risorse aziendali non permettano una adeguata segregazione o in tutti i casi in cui ciò sia ritenuto opportuno, è anche ipotizzabile l'esternalizzazione in *outsourcing* di tale funzione;

- **controlli di terzo livello**, di competenza di una funzione interna o di un ente esterno, hanno l'obiettivo di valutare periodicamente l'adeguatezza del sistema di controllo dei rischi in generale e quindi, nello specifico anche di quelli fiscali, in termini di disegno ed effettivo funzionamento, attraverso valutazioni indipendenti. Possono essere affidati all'*Internal Audit* o a una funzione di *assurance* esterna.

Da ultimo, ma non per importanza, 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*.

Oltre alle ordinarie attività di reporting tra funzioni aziendali e funzione fiscale, volte a favorire un pieno e costante coinvolgimento di quest'ultima nelle decisioni di *business*, è altresì necessario che rispetto agli *input* forniti dai vertici aziendali, attraverso l'adozione della strategia fiscale, giunga ad essi un *reporting* periodico contenente informazioni su tutte le attività svolte, sulle criticità rilevate e sulle azioni di rimedio implementate. Ciò affinché il *top management* disponga delle informazioni necessarie a svolgere il proprio ruolo di *assurance* sul disegno, l'implementazione e l'effettività del TCF.

### c) Processo di *Tax risk assessment*

Il Tax risk assessment è un processo cruciale nella costruzione di un sistema di controllo del rischio fiscale. Esso è costituito da tutte le attività volte a identificare e a valutare le azioni o gli eventi il cui verificarsi o la cui assenza potrebbero compromettere parzialmente o totalmente il raggiungimento dell'obiettivo di minimizzazione del rischio fiscale della società.

L'*output* di tale processo è la mappatura dei rischi fiscali, dei processi su cui questi insistono e dei controlli disegnati a presidio dei rischi. La puntuale declinazione della mappatura dei rischi fiscali dell'impresa è richiesta non solo in sede di primo disegno del TCF, ma anche nell'aggiornamento periodico cui devono essere sottoposti i rischi e i controlli riportati nelle matrici, alla luce delle novità fiscali e delle modifiche che riguardano l'organizzazione e i processi aziendali: uno dei requisiti di adeguatezza del TCF è infatti l'adattabilità rispetto al mutare del contesto, tanto normativo (ambiente esterno), quanto di business (ambiente interno).

Si possono distinguere diverse attività nell'ambito del *Tax risk assessment*:

- identificazione e/o aggiornamento dell'elenco dei processi aziendali fiscalmente rilevanti;
- identificazione e/o aggiornamento dei rischi fiscali legati associati a ciascun processo;
- misurazione dei rischi fiscali tramite metodologie che ne stimino l'impatto potenziale e la probabilità di accadimento;
- identificazione e/o aggiornamento dell'elenco dei soggetti/funzioni aziendali responsabili della gestione dei rischi fiscali e, quindi, dell'implementazione dei presidi di controllo.
- analisi delle (eventuali) novità connesse all'evoluzione della normativa e relativi impatti sui processi aziendali;
- analisi delle (eventuali) evoluzioni del business, dell'organizzazione e, in generale, per identificare i rischi fiscali emergenti.

L'identificazione e la valutazione del rischio fiscale è effettuata in primo luogo a livello "inerente", ovvero non tenendo conto dell'esistenza e dell'effettiva operatività di tecniche di controllo specifiche finalizzate a eliminare il rischio stesso o a ridurlo a un livello accettabile, in secondo luogo a livello di rischio "residuo" ovvero considerando tali azioni di trattamento.

La mappatura deve, inoltre, contenere l'identificazione di eventuali opportunità di miglioramento del processo, con riferimento ai principali controlli, agli aspetti organizzativi, alle procedure e all'impianto normativo interno.

Si fa presente, al riguardo, che la legge delega per la riforma del sistema fiscale ha previsto che il TCF deve essere "integrato" con gli altri sistemi di controllo del rischio di cui l'impresa si è dotata.

In attuazione di tale previsione, il decreto delegato ha modificato l'articolo 4 del d.lgs 128/2015 prevedendo, espressamente, l'obbligo di adozione di un sistema di controllo dei rischi fiscali *"integrato (...) anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente"*. L'integrazione nel TCF di specifici presidi di controllo in materia di informativa finanziaria contabile diviene così un requisito essenziale del sistema.

Tale *standard* si assumerà rispettato da tutte le imprese che già adottano, o adotteranno in futuro, sistemi di controllo sull'informativa finanziaria contabile previsti dalla legge 28 dicembre 2005, n. 262 (di seguito anche "Modello 262" o dal *Sarbanes Oxley Act* statunitense (di seguito anche "Modello Sox"), dandone evidenza nel TCF.

Per le imprese che non adottano o non intendono adottare i sopra menzionati modelli (o altri modelli analoghi), verranno valutate, caso per caso, e in ragione delle situazioni specifiche dei singoli operatori, ulteriori modalità di integrazione dei controlli in materia di informativa finanziaria contabile nell'ambito del TCF che assicurino un'adeguata mappatura dei rischi contabili e dei controlli posti a presidio dei medesimi.

Ciò posto, nel processo di *Tax risk assessment*, sono individuate le seguenti aree nelle quali il rischio fiscale può manifestarsi e deve, pertanto, essere intercettato e gestito:

**1) Rischi fiscali di adempimento**, ossia i rischi di non eseguire correttamente gli adempimenti fiscali previsti dalla normativa secondo le regole che la stessa prescrive. Si tratta di rischi di *compliance* alle norme, di natura operativa, che insistono sia sui processi di business (come rischi di non eseguire correttamente tutti i passaggi operativi necessari a garantire la correttezza, completezza e validità dei dati rilevanti ai fini fiscali), sia sulle fasi specifiche di adempimento fiscale (dalla fase di raccolta dati alla fase di predisposizione delle dichiarazioni/versamenti delle imposte/comunicazioni all'autorità fiscale). Tipicamente la mitigazione di tali rischi, per la fase di adempimento, è assicurata direttamente dalla funzione fiscale, mentre, per i rischi che insistono sui processi di *business*, la mitigazione è offerta, in genere, dai presidi posti in capo alle funzioni operative e di *business*.

La mitigazione dei rischi fiscali che derivano dai principi contabili applicati dal contribuente (c.f.r. articolo 4, comma 1 del d.lgs. n. 128/2015) è invece assicurata, alternativamente:

- a) dall'implementazione di un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria/contabile (Modello 262", "Modello Sox" o altro modello analogo) dotato, a sua volta, di una adeguata mappatura dei rischi associati ai processi contabili (e dei relativi presidi), in grado di interagire, ove necessario, con il TCF;
- b) in assenza di tale modello, dalla predisposizione di specifici presidi contabili "integrati" nel TCF, mediante la formalizzazione di controlli chiave standard sui principali processi operativi e rischi *financial* associati, opportunamente evidenziati, unitamente ai relativi rischi, nella *Risk and Control Matrix* del TCF (vedi infra "Mappa dei rischi fiscali adempimento").

**2) Rischi fiscali interpretativi**, ossia rischi che attengono all'applicazione di tutte le 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. I rischi interpretativi possono ad esempio generarsi dal recepimento di novità fiscali provenienti dalle diverse fonti dell'ordinamento tributario (normativa, giurisprudenziale, prassi, *soft law* internazionale, etc.); consulenza fiscale svolta a favore delle altre funzioni aziendali; analisi della fiscalità di operazioni non routinarie, per tali intendendosi le operazioni, anche di natura straordinaria, ritenute strategiche, in quanto connotate da ampi impatti sull'operatività di business e/o da significativi effetti patrimoniali, economici, finanziari, la cui complessità richiede un opportuno *assessment* sulle eventuali implicazioni di natura tributari; le scelte interpretative connesse alla gestione delle attività di adempimento fiscale.

I rischi fiscali adempimento sono riepilogati nella "Mappa dei rischi fiscali adempimento" (di seguito anche "RCM"). La mappa è normalmente redatta per processo aziendale e per ogni attività di cui questo si compone alle quali, ove quantificabile, è associato un valore economico. A tale riguardo, il valore economico può anche intendersi più propriamente riferito ai rischi fiscali associati ad ogni processo ciò nel presupposto che la valorizzazione delle attività ovvero dei processi trova indubbiamente la sua più appropriata espressione nella valorizzazione quantitativa dei rischi, oltreché qualitativa. Nel corpo della RCM, oltre all'indicazione dei rischi e dei controlli posti a presidio degli stessi, si dà inoltre evidenza dei *risk owner* o *process owner* (di norma i responsabili delle unità che gestiscono il processo o il segmento di processo o l'attività su cui risiede il rischio), dei *control owner* (soggetti responsabili dell'effettuazione del controllo) e di eventuali opportunità di miglioramento dei presidi implementati. In ottemperanza a quanto previsto dall'articolo 4, comma 1, del d.lgs. n. 128/2015, come modificato dal decreto attuativo, la RCM contiene anche l'indicazione dei presidi relativi ai rischi fiscali che "*derivano dai principi contabili applicati dal contribuente*". Tali presidi, unitamente ai relativi rischi saranno evidenziati, alternativamente:

- a) in caso di adozione di un autonomo sistema di controllo della informativa finanziaria contabile, nella relativa matrice dei rischi e controlli, a sua volta richiamata nella RCM del TCF, mediante l'inserimento di uno specifico campo in cui vengono segnalati i rischi che discendono dal processo di mappatura operato ai fini del Modello 262 o Modello Sox;
- b) In caso di mancata adozione del sopra indicato sistema direttamente nella RCM del TCF.

I rischi fiscali interpretativi sono invece gestiti tramite una specifica procedura ("Policy di gestione del Rischio interpretativo") volta a identificare i rischi connessi all'interpretazione della normativa fiscale (che insistono tipicamente su operazioni non routinarie, processi di aggiornamento normativo, erogazione di consulenza fiscale interna e processi di adempimento). La procedura deve, in estrema sintesi, assicurare la tempestiva rilevazione dei rischi fiscali interpretativi, la loro misurazione, gestione e controllo, prevedendo meccanismi di *escalation* autorizzativa interni che permettano di modulare specifiche forme di presidio, fino all'interlocuzione obbligatoria con l'Agenzia delle entrate. Nella gestione del rischio interpretativo è altresì importante che tutte le fattispecie intercettate con le relative analisi siano 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 una apposita repository (da intendersi come archivio informatico strutturato) che può essere denominata "Mappa dei rischi interpretativi" (per maggiori dettagli sul processo di gestione del rischio interpretativo si rinvia alle allegate "Linee Guida per la policy di gestione del rischio interpretativo" – Allegato n. 1).

Un caso particolare attiene poi al **rischio di frode fiscale** ovvero il rischio di incorrere

in fenomeni di frode fiscale in conseguenza di condotte fraudolente poste in essere da soggetti terzi, intendendosi per tali persone fisiche, società o enti di qualsiasi natura, diversi dall'impresa, anche se a quest'ultima legati da rapporti di lavoro dipendente, di partecipazione, di collaborazione, di natura commerciale o altro.

I rischi fiscali rientranti in tale categoria devono essere attentamente mappati e presidiati, anche attraverso l'implementazione di un Modello di organizzazione e di gestione di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 (di seguito anche "**Modello 231**") opportunamente integrato con il TCF.

Per i soggetti aderenti al Regime di Adempimento collaborativo, tali rischi sono sempre oggetto di comunicazione all'Agenzia delle entrate, seppure senza indicazione dei soggetti terzi interessati (ove imposto dal rispetto della normativa in materia di segreto istruttorio), nel contesto del comportamento collaborativo e trasparente cui l'impresa è tenuta in ragione dell'ammissione al Regime.

#### **d) I Meccanismi di aggiornamento e autoapprendimento del TCF (monitoraggio)**

Il monitoraggio è l'insieme di tutte quelle attività volte a verificare che il sistema di controllo interno sia correttamente disegnato e operativo. Sulla base degli esiti di questa attività, riferita a un arco temporale sufficientemente ampio, al fine di assicurare l'affidabilità dei risultati ottenuti, il *management* esprime il proprio giudizio sull'efficacia del sistema di controllo alla data di chiusura del periodo.

Il monitoraggio sull'efficacia operativa dei controlli è svolto tramite attività di *testing* ed ha la finalità di:

- verificare che i controlli operino coerentemente al loro disegno;
- verificare che gli *owner* dei controlli possiedano l'autorità, le competenze necessarie e i mezzi adeguati a porre efficacemente in atto il controllo;
- evidenziare, laddove vengano riscontrate criticità, dei piani di miglioramento.

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.

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

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

quando effettuare i *test*: ossia in quale periodo è più indicato svolgere le attività di *testing*, in considerazione della frequenza e del periodo dell'anno in cui è svolto il controllo e del livello di confidenza che si ritiene necessario per valutare adeguato il funzionamento del controllo per l'intero periodo di riferimento;

come effettuare i *test*: ossia quali tipologie di *testing* e quali modalità di esecuzione si intende seguire per verificare l'adeguatezza del controllo;

quante transazioni sottoporre a *testing*: ossia la selezione della dimensione del campione e la definizione del numero di transazioni da testare.

Le tipologie di *test* che possono essere svolte per valutare l'adeguatezza di un controllo si distinguono fondamentalmente tra il "*Test of Design*" (ToD) e il "*Test of Effectiveness*" (ToE).

- 1) "*Test of Design*": la valutazione del disegno del controllo prevede l'analisi da parte del tester di elementi quali la corretta descrizione del controllo, 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 possano determinare violazioni di norme tributarie. La metodologia principale con cui è svolto il *Test of Design* è il “*walkthrough test*”, ossia la procedura di test che prevede che per una singola transazione esemplificativa venga ripercorso il flusso di processo seguito dal *control owner* in fase di svolgimento del controllo. Il *Test of Design* permette di ottenere una comprensione approfondita del flusso delle transazioni e delle modalità con cui è svolto un controllo; tuttavia fornisce solo una limitata “*assurance*” sul fatto che il controllo abbia di fatto operato efficacemente nel continuo.

- 2) “*Test of Effectiveness*”: 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. Le tecniche di monitoraggio in questo caso possono prevedere test cosiddetti diretti (elencate in ordine crescente di affidabilità: richiesta informazioni, osservazione dell’esecuzione del controllo, ispezione delle evidenze del controllo, ri-esecuzione del controllo) 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) potenzialmente in grado di individuare un anomalo funzionamento dell’attività di controllo che suggeriscono l’opportunità di avviare successive attività di test diretti. Il *Test of Effectiveness* è svolto generalmente su più transazioni selezionando, ove possibile, un campione di transazioni considerato significativo per valutare se il controllo abbia di fatto operato efficacemente nel continuo o meno.

Una volta effettuati i test, la funzione incaricata del monitoraggio valuta l’efficacia dei controlli di primo livello sulla base degli esiti delle verifiche svolte e del numero di eccezioni eventualmente riscontrate in fase di verifica.

Tutte le eccezioni, indipendentemente dalla frequenza o causa, possono essere indicative di una mancata efficacia di un controllo. Per tale motivo, chi svolge le attività di *testing* deve esaminare le eccezioni riscontrate per poter valutare se il controllo testato è efficace o meno.

Gli eventuali controlli che dall’attività di *testing* dovessero risultare “non efficaci” sono sottoposti a un processo di valutazione delle carenze coerentemente con le metriche/metodologie di valutazione definite. 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 infatti sono valutate in funzione del potenziale impatto sul rispetto della normativa tributaria nelle dichiarazioni fiscali. Le informazioni sulle carenze identificate e valutate sono peraltro 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.

## 6. ARCHITETTURA GENERALE DEL TAX COMPLIANCE MODEL

### 6.1 Frontespizio e indice

*[Il frontespizio del Tax Compliance Model deve contenere la data di approvazione e la data di efficacia del documento, l’eventuale data di revisione, i nominativi dei soggetti redigenti e dei soggetti responsabili dell’approvazione del documento, gli estremi della certificazione rilasciata dal professionista qualificato. Il documento dovrebbe contenere i seguenti paragrafi essenziali:]*

- *Obiettivi*
- *Definizioni e acronimi*

- *Principi di riferimento*
- *Ambito di applicabilità*
- *Linee di indirizzo del sistema di gestione e controllo dei rischi fiscali*
- *Ruoli e responsabilità*
- *Processo di tax risk management*

## 6.2 Obiettivi

*[Il presente paragrafo deve indicare gli obiettivi del Tax Compliance Model, in genere riconducibili all'esigenza di (i) descrivere il sistema di controllo del rischio fiscale adottato, le sue modalità di funzionamento e gli attori coinvolti, (ii) consentire agli stakeholders, interni ed esterni, una maggiore comprensione delle modalità di gestione delle imposte all'interno dell'impresa (iii) delineare l'approccio adottato dalla Società nella gestione delle attività e degli obblighi fiscali.*

*Di seguito una proposta di contenuto minimo essenziale di tale paragrafo]*

Il *Tax Compliance Model* definisce le linee guida, organizzative e di *governance*, del *Tax Control Framework* e disciplina i ruoli e le responsabilità delle funzioni aziendali nella gestione del TCF stesso. Il documento definisce altresì le modalità di gestione del processo di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi (c.d. *processo di tax risk management*).

Le strutture organizzative e le funzioni aziendali della Società/Gruppo *[indicare denominazione della/e Società in perimetro]* si attengono alle previsioni del TCM, per garantire il presidio del rischio fiscale.

*[Nella redazione del presente paragrafo inserire eventuali specificità della Società nonché una elencazione di massima degli organi e delle funzioni aziendali coinvolte nel processo].*

## 6.3 Definizioni e acronimi

*[In questo paragrafo deve essere fornita la definizione dei termini specifici e degli acronimi e abbreviazioni utilizzati nel documento].*

## 6.4 Principi di riferimento

*[In questo paragrafo devono essere elencati i principi cardine del sistema di controllo del rischio fiscale adottato dall'impresa, ovvero dei principi idonei a garantire all'organizzazione un presidio costante sui rischi fiscali e la promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.*

*A titolo esemplificativo e non esaustivo si riportano di seguito alcuni principi essenziali cui deve ispirarsi un efficace TCF].*

## Conformità alle leggi e coerenza con il quadro di riferimento generale

Il TCF è definito nel rispetto delle normative applicabili, sia europee che nazionali ed in coerenza con il quadro di riferimento interno e best practice nazionali e internazionali.

## Sistema integrato

Il Sistema di controllo del rischio fiscale (TCF) è integrato nel più ampio contesto aziendale, a tutti i livelli. L'interazione con gli altri sistemi di controllo del rischio viene

realizzata attraverso l'integrazione tra i diversi strumenti di controllo tenuto conto del dimensionamento della società e dell'organizzazione della stessa, nonché della maturità del sistema di controllo interno e attraverso la previsione di appositi flussi informativi tra le diverse funzioni aziendali di controllo interno, affinché le stesse possano beneficiare degli esiti delle verifiche condotte ognuna per gli ambiti di rispettiva competenza. In aderenza a quanto previsto dall'articolo 4, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 è prevista, inoltre, l'integrazione nel TCF di adeguati controlli in materia di informativa finanziaria-contabile, al fine di assicurare la corretta applicazione, da parte dell'impresa, dei principi contabili adottati.

*[fornire maggiori informazioni sul processo di integrazione del TCF con altri sistemi di controllo del rischio, ove presenti (ad es. Modello 231). Con particolare riferimento alla mappatura dei rischi derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente descrivere l'interazione tra TCF e il Sistema di controlli in materia di informativa finanziaria-contabile adottato dall'impresa (ad esempio Modello 262 o Modello Sox), ove presente, ovvero in assenza di tale modello, descrivere le iniziative adottate al fine di dotare l'impresa di specifici presidi contabili "integrati" nel TCF, mediante l'esecuzione di controlli chiave standard sui principali processi operativi e rischi financial associati]*

### **Responsabilizzazione management (accountability)**

Il Management della Società/Gruppo nell'ambito delle funzioni ricoperte e nel conseguimento dei correlati obiettivi, partecipa attivamente alle attività del TCF e garantisce l'adeguatezza dello stesso per le attività di competenza, contribuendo al suo corretto funzionamento.

### **Cultura del rischio e del controllo**

La Società/Gruppo diffonde la cultura del rischio fiscale e del controllo, intesa come l'insieme delle norme di comportamento che determinano la capacità collettiva e dei singoli di identificare, misurare e mitigare i rischi fiscali attuali e futuri dell'organizzazione.

### **Separazione dei compiti (c.d. segregation of duties)**

Il TCF prevede segregazione di compiti e responsabilità tra unità organizzative distinte o all'interno delle stesse, al fine di evitare situazioni in cui una singola persona possa contemporaneamente avere la responsabilità di diverse fasi approvative, esecutive e di controllo in merito ad un medesimo processo, trovandosi nella posizione potenziale di rivedere e approvare un errore o una irregolarità.

*[L'applicazione del principio di separazione delle attività costituisce uno degli elementi portanti del sistema di controllo interno e può essere intesa sia in senso orizzontale sia verticale.*

*In senso orizzontale, secondo il documento emesso dal Committee of Sponsoring of the Treadway Commission (c.d. COSO Framework), la separazione dei compiti consiste nel ripartire compiti e responsabilità tra gli operatori che intervengono nel medesimo processo allo scopo di evitare una eccessiva concentrazione degli stessi, riducendo così la probabilità che si verifichino errori o comportamenti inappropriati o fraudolenti, grazie al controllo che ogni soggetto interessato dal processo può esercitare sull'operato degli altri soggetti coinvolti.*

*La segregazione di compiti e responsabilità è attuata in relazione alla natura delle attività, nonché al grado e alla tipologia di rischio associato all'attività medesima, evitando inefficienze organizzative. In assenza di risorse idonee a garantire un'adeguata ripartizione dei compiti nell'ambito delle linee di controllo, verranno definiti e attuati idonei controlli compensativi, anche esterni, volti a ridurre ad un livello accettabile il rischio generato dalla mancata segregazione.*

*In senso verticale, il principio di separazione dei compiti si risolve nell'esigenza di as-*

*sicurare la necessaria separatezza tra le funzioni operative e quelle di controllo, al fine di evitare conflitti di interessi (vedi anche Circolare Banca d'Italia n. 285 del 17 dicembre 2013)]*

### **Comunicazione e flussi informativi**

Il sistema garantisce che a ogni organo/struttura siano rese disponibili le informazioni necessarie per adempiere alle proprie responsabilità, incluse quelle in materia di TCF nonché in merito al TCF.

La Funzione fiscale viene costantemente coinvolta a monte delle decisioni di *business* suscettibili di interessare la variabile fiscale, favorendo un'interazione critica per l'assunzione di decisioni consapevoli in relazione ad ogni aspetto della vita aziendale suscettibile di interessare la variabile fiscale.

### **Formazione e competenze specialistiche**

Per assicurare l'indipendenza delle funzioni aziendali di controllo, tali funzioni dispongono dell'autorità, delle risorse e delle competenze necessarie per lo svolgimento dei loro compiti. Il personale preposto alle diverse attività risulta adeguato per numero, esperienza, competenze tecnico-professionali e aggiornamento.

La Società/Gruppo promuove la diffusione di una cultura aziendale orientata alla *compliance* e alla gestione del rischio e cura la formazione del personale maggiormente coinvolto nelle attività e nei processi rilevanti ai fini del *Tax Control Framework* attuando e formalizzando specifici piani di formazione, con lo scopo di garantire l'effettiva conoscenza da parte delle funzioni aziendali delle logiche, dei principi e dei presidi previsti dal *Tax Control Framework*.

### **Ciclo di autoapprendimento**

Il sistema prevede efficaci procedure di monitoraggio che, attraverso un ciclo di autoapprendimento, consentano l'individuazione di eventuali carenze o errori nel funzionamento dello stesso e la conseguente attivazione delle necessarie azioni correttive.

### **Adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno**

Il sistema assicura un costante adeguamento ai principali cambiamenti che riguardano l'impresa, ivi comprese le modifiche della legislazione fiscale. A tal fine, la Società attua un costante monitoraggio dell'evoluzione normativa fiscale e dei processi di *business*.

### **Tracciabilità**

Il *framework* garantisce la tracciabilità delle attività e dei documenti inerenti, assicurandone l'individuazione e la ricostruzione delle fonti, degli elementi informativi e dei controlli eseguiti che supportano le attività. Inoltre assicura la conservazione della documentazione di supporto, nel rispetto dei termini di legge, utilizzando, laddove disponibili, i sistemi informativi dedicati.

## **6.5 Ambito di applicabilità**

*[In questo paragrafo occorre definire l'ambito di applicabilità del Tax Compliance Model inteso sia con riferimento alle articolazioni interne alla Società (e.g. Divisioni, Funzioni), sia con riferimento agli eventuali altri soggetti appartenenti al Gruppo societario in caso di TCF di Gruppo integrato. Di seguito una proposta di contenuto minimo essenziale]*

Il presente documento si applica alle Funzioni aziendali competenti e interessate di [indicare la denominazione della/e Società o delle Divisioni in perimetro o del Gruppo], coinvolte nel processo di *Tax Risk Management*. Una volta approvata la presente Linea Guida viene diffusa, ad opera del Responsabile della Funzione Fiscale, ai re-

sponsabili dei settori di *business* e ai responsabili delle Funzioni di *staff*.

*[In caso di TCF di Gruppo integrato, indicare, altresì, le modalità attraverso cui il TCF di capogruppo è recepito dalle altre entità in perimetro, evidenziando, ad esempio, se e con quali modalità l'impresa che esercita l'attività di direzione e coordinamento sul TCF svolge funzioni centralizzate e/o funzioni ad elevata specializzazione verso le altre società del gruppo, anche attraverso specifici contratti, ovvero se è prevista o meno una mappa di rischi integrata per tutte le società in perimetro].*

## 6.6 Il Sistema di gestione e controllo dei rischi fiscali

*[In questo paragrafo devono essere fornite informazioni di carattere generale sull'architettura del sistema di controllo, con particolare riguardo alle (i) fonti normative interne ed esterne, (ii) alle interazioni con gli altri sistemi di controllo, (iii) all'assetto di governance del TCF, (iv) alle modalità di aggiornamento del TCF e di gestione dei dati e (v) alla formazione del personale deputato all'esecuzione dei controlli.*

*In relazione al primo punto occorre evidenziare le specificità del TCF della Società illustrando il contesto aziendale di gestione del rischio (in senso ampio) in cui il framework fiscale si inserisce e di cui costituisce parte integrante, non mancando di indicare i documenti che compongono la cornice normativa interna e quindi, oltre alla strategia fiscale (i cui riferimenti in merito ai contenuti sono da individuarsi nella Circolare n. 38/E del 16 settembre 2016, domanda 2.1), altri documenti quali, ad esempio, il Codice di condotta e il Codice Etico. Si precisa che il contesto normativo interno deve necessariamente contemplare la presenza di presidi in materia di informativa finanziaria-contabile (standard richiesto dalla normativa) nonché di presidi specialistici volti a prevenire violazioni che comportano la commissione di reati fiscali, quali ad esempio, l'adozione di un modello di organizzazione e di gestione di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 - Modello 231.*

*In relazione a tale aspetto occorre porre in evidenza i punti di interazione tra il TCF e gli altri sistemi di controllo del rischio a vario scopo utilizzati. Con particolare riguardo ai rischi e ai controlli in materia di informativa finanziaria contabile, vanno evidenziate le iniziative adottate al fine di ottemperare all'obbligo di dotarsi di un TCF integrato "anche in ordine" alla "mappatura" dei rischi fiscali "derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente". A tali fini nel caso in cui la Società adotti un sistema di controllo in materia di informativa finanziaria-contabile, autonomo rispetto al TCF, devono essere illustrate le modalità di interazione degli strumenti di controllo dei due sistemi. Nel caso in cui la Società non sia dotata di un sistema ad hoc sull'informativa finanziaria, devono, invece, essere descritte le iniziative intraprese al fine di integrare il TCF di specifici presidi contabili.*

*I documenti che regolano i sistemi di controllo che interagiscono con il TCF <sup>(4)</sup> verranno allegati al TCM.*

*In relazione al terzo punto occorre illustrare l'assetto di governance del TCF che deve basarsi sul modello a "tre linee di controllo" tracciato dalla Circolare 38/E del 16 settembre 2016 (risposta 2.3) e dalla Circolare della Banca d'Italia n. 285 del 17 dicembre 2013, avendo cura di illustrare le accortezze approntate per assicurare la necessaria separatezza tra le funzioni operative e quelle di controllo, al fine di evitare conflitti di interessi.*

*In relazione al quarto e al quinto punto andranno evidenziate le modalità di aggiornamento del TCM e della "Mappa dei rischi fiscali adempimento", le procedure volte ad assicurare la conservazione dei dati e la tracciabilità delle scelte adottate, nonché le*

<sup>4</sup> Quali ad esempio il Modello 231, il Modello 262, Modello Sox, ovvero Policy/Procedure in ambito IT o Matrice ITGC, in particolare per i controlli chiave relativi a *User Access*, *Change Management* e *Infrastructure Management*, ove presenti.

*attività di comunicazione e formazione rivolte al personale dipendente.*

*A titolo meramente esemplificativo e non esaustivo si riporta di seguito uno schema che illustra il contenuto essenziale di tale paragrafo].*

### **Premessa**

Al fine di conseguire gli obiettivi definiti e di assicurare una gestione fiscale allineata al documento di Strategia fiscale (Allegato n. 1), la Società si impegna a promuovere e mantenere un adeguato sistema di controllo interno a presidio del rischio fiscale, attraverso il disegno e l'applicazione di un efficace *Tax Control Framework (TCF)*. Il *Tax Control Framework* è inteso 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 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.

Il presente *Tax Compliance Model* e, più in generale, l'impianto complessivo del *Tax Control Framework*, sono ispirati ai principi di *best practice* in materia di Sistema di Controllo Interno e Gestione dei Rischi e alle più rilevanti normative, regolamentazioni e linee guida nazionali e internazionali in materia di gestione del rischio fiscale, tra cui:

- il documento “*Internal Control – Integrated Framework*” della “*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*” (c.d. *COSO Framework*);
- il Report OCSE “*Co-operative Compliance: a Framework from enhanced relationship to co-operative compliance*”;
- il Report OCSE “*Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*”;
- il Titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128;
- il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016, n. 54237 contenente le “*Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al Regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n.128*”;
- la Circolare n. 38/E del 16 settembre 2016.
- Le Linee Guida per la redazione del documento che disciplina il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, pubblicate sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate.

### **Corpus normativo interno**

La Società/Gruppo istituisce e mantiene un corpo procedurale normativo interno, composto da documenti emessi internamente o recepiti dalla Società/Gruppo, in cui sono formalizzati gli obiettivi, le caratteristiche e le attività di gestione del processo fiscale, così come le attività di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Il corpo normativo rilevante ai fini del *Tax Control Framework* è rappresentato dai seguenti documenti.

*[indicare i documenti che costituiscono la cornice normativa interna del TFC, quali ad esempio:*

- *la Strategia Fiscale;*
- *il codice Etico e di Condotta;*
- *il Tax Compliance Model;*
- *eventuali Modelli relativi a sistemi di controllo integrati con il TCF o ad esso serventi (ad esempio Modello 231, Modello 262, Policy e procedure in ambito IT ecc...);*
- *la Risk and Control Matrix integrata da eventuali policy, procedure e istruzioni operative.]*

## Governance del TCF

Il TCF della *Società/Gruppo* è impostato sul Modello a “tre linee di controllo” tracciato dalla Circolare 38/E del 16 settembre 2016 (risposta n. 2.3) e dalla Circolare della Banca d'Italia n. 285 del 17 dicembre 2013.

Tale Modello prevede l'articolazione delle responsabilità su tre livelli di controllo, seguendo principi di:

- separazione dei compiti;
- integrazione con i processi di *business*;
- competenza ed esperienza.



Il **primo livello di controllo** collabora con la funzione che svolge il secondo livello di controllo [*funzione di Tax Risk Management*] nell'identificazione e valutazione dei rischi fiscali di competenza in relazione ai quali, attua le specifiche azioni di trattamento.

Il primo livello di controllo è diretto a verificare l'applicazione dei processi e delle procedure aziendali nell'ottica della completa aderenza alle norme fiscali applicabili. Tale controllo è attuato dalle funzioni operative relativamente ai processi e alle procedure di loro pertinenza e quindi, oltre che dalle funzioni di *business* o organizzative, dalla Funzione fiscale, con specifico riguardo agli adempimenti tributari di propria competenza e all'attività di consulenza da essa svolta nei confronti delle altre unità operative della società.

Il **secondo livello di controllo** identifica, monitora e valuta i rischi fiscali, propone le linee guida sul relativo sistema di controllo e verifica l'adeguatezza, l'efficacia e l'effettività dei controlli di primo livello.

*[Tale controllo è demandato ad una funzione che assicuri un elevato grado di indipendenza rispetto a quelle che effettuano il controllo di primo livello, la cd funzione di "Tax Risk Management". A mero titolo esemplificativo, l'esecuzione di tali attività può essere affidata ad una unità fornita di specifiche competenze fiscali, appartenente alla funzione di compliance, (come già accade, ad esempio, nel settore bancario in adozione del modello tracciato nella Circolare del 17 dicembre 2013, n. 285 della Banca d'Italia) o a una unità inserita nella funzione fiscale, ma "segregata", sotto il profilo organico e funzionale, da quelle cui sono demandati gli adempimenti e la consulenza in materia fiscale. In tale ultimo caso dovranno essere previsti specifici presidi compensativi, quali ad esempio l'istituzione di comitati rischi di natura endo-consiliare o manageriale o altri organi analoghi, nel cui ambito siano individuabili competenze specialistiche*

*in materia fiscale. Infine, ove le risorse aziendali non permettano una adeguata segregazione o in tutti i casi in cui ciò sia ritenuto opportuno, è anche ipotizzabile l'esternalizzazione in outsourcing di tale funzione]*

Il **terzo livello di controllo** fornisce *assurance* complessiva sul disegno e sul funzionamento del Sistema di Controllo Interno e di Gestione dei Rischi, all'interno del quale ricade, anche, il *Tax Control Framework*.

*[Il controllo di terzo livello, svolto da una funzione interna, tipicamente la funzione di Internal Audit, o da un ente esterno, ha l'obiettivo di valutare periodicamente l'adequatezza del sistema di controllo dei rischi in generale e quindi, nello specifico anche di quelli fiscali, in termini di disegno ed effettivo funzionamento, attraverso valutazioni indipendenti. Le valutazioni espresse dalla funzione di controllo di terzo livello rappresentano un contributo qualitativo professionale sull'affidabilità del sistema nel suo complesso].*

### **Integrazione con le altre funzioni di controllo**

Il presidio del rischio fiscale rientra nel sistema dei controlli interni aziendali; in funzione di ciò, tutte le funzioni preposte alla mitigazione dei rischi aziendali, ognuna per gli ambiti di propria competenza, collaborano per presidiare efficacemente anche tale rischio e i suoi potenziali effetti.

In particolare, la Società/Gruppo ha istituito un sistema integrato finalizzato a perseguire i seguenti obiettivi:

- riduzione delle sovrapposizioni metodologiche/organizzative tra le diverse funzioni di controllo;
- condivisione delle metodologie con cui le diverse funzioni di controllo effettuano le valutazioni;
- miglioramento della comunicazione tra le funzioni di controllo e gli organi aziendali;
- riduzione del rischio di informazioni "parziali" o "disallineate";
- capitalizzazione delle informazioni e delle valutazioni delle diverse funzioni di controllo.

*[indicare le modalità di integrazione e interazione tra i sistemi di controllo adottati dalla Società e tra le corrispondenti figure aziendali di controllo quali, a titolo di esempio, la Funzione Fiscale (per il TCF), la Funzione di compliance o di Risk Management se presente, il Dirigente Preposto (se la Società adotta un Modello 262), l'Organismo di Vigilanza (se la Società adotta un Modello 231)]*

*Fornire, in particolare, maggiori informazioni sull'eventuale Sistema di controlli in materia di informativa finanziaria-contabile adottato dall'impresa e sugli accorgimenti adottati per assicurare l'integrazione di tale modello con il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.*

### **Aggiornamento del TCF**

Il presente *Tax Compliance Model* è mantenuto costantemente aggiornato a cura della Funzione *[indicare la funzione responsabile per l'aggiornamento del TCF, tipicamente la funzione di Tax Risk Management o la Funzione fiscale]* che, ove ne riscontri la necessità assicura tempestivamente le modifiche, l'integrazione e la ri-emissione del documento.

Le principali motivazioni che potrebbero determinare la necessità di aggiornamento del *Tax Compliance Model* sono:

- sopravvenuti cambiamenti significativi nel quadro della normativa tributaria e/o nell'organizzazione e nelle attività della Società/Gruppo;

- eventi di rischio verificatisi con conseguenti violazioni della normativa tributaria, che ne abbiano dimostrato la non efficacia ai fini della prevenzione dei rischi fiscali. A tali fini la *Società/Gruppo*:

- monitora costantemente:
  - l'evoluzione della normativa fiscale vigente, fornendo una regolare informazione e formazione aziendale per assicurarne la conoscibilità a tutti i livelli attraverso periodici interventi di *deployment*;
  - i processi aziendali di rilevanza fiscale per garantire la conformità degli stessi ai requisiti di *compliance* previsti dalla normativa fiscale vigente;
  - l'evoluzione organizzativa al fine di garantire la corretta assegnazione di responsabilità in materia di gestione del rischio fiscale;
  - adegua i sistemi informatici ed i processi aziendali interessati da tali mutamenti normativi e/o organizzativi nonché i relativi controlli;

Il TCF prevede, inoltre, un processo di monitoraggio finalizzato a verificare l'efficacia del modello di controllo in essere e la corretta applicazione delle regole fiscali nelle fasi di processo che originano e gestiscono dati rilevanti ai fini fiscali.

Le risultanze del monitoraggio di secondo livello consentono di individuare opportunità di miglioramento del TCF e di definire conseguentemente un piano di azioni correttive volte al miglioramento continuo del medesimo.

*[fornire ogni altra informazione utile alla descrizione delle modalità di aggiornamento e degli attori coinvolti]*

### **Gestione dei dati e conservazione della documentazione**

La *Società/Gruppo* utilizza specifici sistemi informatici volti a supportare l'organizzazione nello sviluppo e implementazione di strategie di gestione e *governance* delle informazioni e garantire la sicurezza e la protezione dei dati e della documentazione fiscale rilevante.

*[fornire maggiori informazioni su Policy/Procedure in ambito IT o Matrice ITGC, in particolare per i controlli chiave relativi a User Access, Change Management e Infrastructure Management, ove presenti]*

Tutte le funzioni aziendali competenti sono tenute alla conservazione dei dati e dei documenti a rilevanza fiscale nel caso in cui vi sia un obbligo di legge, un obbligo contrattuale o un requisito normativo interno che imponga la conservazione del documento, ovvero possa costituire una prova utile a supportare una posizione fiscale (es. nota / parere in relazione ad una consulenza fiscale esterna, interpellati).

*[fornire ogni altra informazione utile a descrivere i processi interni che assicurano la tracciabilità delle attività e dei documenti inerenti la gestione del rischio fiscale nonché la ripercorribilità delle valutazioni/motivazioni sottese alle scelte interpretative adottate e l'individuazione dei soggetti chiamati ad avallare le decisioni attinenti a fattispecie che generano rischi fiscali].*

### **Comunicazione e formazione**

La *Società/Gruppo* riconosce che il presidio del rischio fiscale si realizza anche attraverso la diffusione di una cultura aziendale improntata ai principi di onestà, correttezza e rispetto dello spirito e della lettera delle norme.

A tali fini, la Funzione *[indicare la funzione responsabile, tipicamente la Funzione di Tax Risk Management o la Funzione fiscale]* garantisce, attraverso i mezzi ritenuti più opportuni (ad es. sito internet aziendale, apposite brochure, ecc.) la loro diffusione e conoscenza al personale della *Società/Gruppo*.

La *Società/Gruppo* non prevede meccanismi di incentivazione ai *manager* che com-

prendono obiettivi legati alla riduzione della pressione fiscale.

La Funzione *[indicare la funzione responsabile, tipicamente la Funzione di Tax Risk Management o la Funzione fiscale]* cura anche la formazione del personale maggiormente coinvolto nelle attività e nei processi rilevanti ai fini del *Tax Control Framework*. La Società/Gruppo attua e formalizza specifici piani di formazione, con lo scopo di garantire l'effettiva conoscenza delle logiche, dei principi e degli specifici punti di controllo previsti dal *Tax Control Framework* da parte delle funzioni aziendali.

*[fornire ogni altra informazione utile a descrivere i processi di formazione e aggiornamento del personale dipendente e i processi di valutazione della performance]*

## 6.7 Ruoli e responsabilità in ambito tax control framework

*[Il presente paragrafo deve contenere una descrizione dei compiti e delle responsabilità affidate ai diversi attori coinvolti nel processo di Tax Risk Management.*

*A titolo esemplificativo e senza pretesa di esaustività si riporta di seguito uno schema che illustra il contenuto essenziale del paragrafo]*

L'assetto organizzativo adottato in ambito *Tax Control Framework* e la relativa assegnazione di ruoli e responsabilità è stata definita in coerenza con il Modello a "tre linee di controllo".

Di seguito, si descrivono le responsabilità assunte e le attività svolte dai diversi attori in ambito *Tax Control Framework*.

### Organo di governo

*Indicare l'organo al quale è attribuito il ruolo di governo del Tax Control Framework, tipicamente il Consiglio di Amministrazione ovvero un specifico Comitato endo-consiliare]* svolge un ruolo di governo e indirizzo nella gestione del rischio fiscale. In particolare:

- definisce e approva la Strategia fiscale;
- istituisce e formalizza il *Tax Control Framework*;
- valuta l'adeguatezza dell'assetto organizzativo in ambito di gestione del rischio fiscale, per assicurare che ruoli e responsabilità siano chiaramente identificati;
- assicura la supervisione complessiva sull'adeguato funzionamento del *framework*, attraverso l'analisi periodica di adeguata reportistica sul rischio fiscale.

### Funzioni operative (c.d. "Risk Owner")

Il *management* responsabile delle linee operative rappresenta il "primo livello di controllo" nella gestione del rischio fiscale, mettendo in atto, nell'adempimento delle proprie attività, i c.d. "controlli di linea" finalizzati al corretto svolgimento delle attività operative, incluse quelle con riflessi sugli adempimenti fiscali. Gli "owner" dei rischi fiscali sono presenti all'interno di tutti i processi aziendali, in quanto, in linea teorica, qualsiasi operazione effettuata in un qualsiasi processo di *business* potrebbe incidere direttamente o indirettamente sulla variabile fiscale.

In particolare, le funzioni operative nell'ambito del processo di gestione del rischio fiscale svolgono le seguenti attività:

- collaborano con la funzione di *Tax Risk Management* *[i.e. la funzione che svolge il controllo di secondo livello]* nell'identificazione e valutazione dei rischi fiscali di competenza, assicurandone la gestione e attuano specifiche azioni di trattamento, ove necessario;
- identificano e supervisionano, con il supporto della funzione di *Tax Risk Management*, i piani di azione e le ulteriori misure messe in atto per rimediare a eventuali carenze emerse dalle attività di monitoraggio e *testing* dei controlli a presidio del rischio fiscale.

Per quanto riguarda il processo fiscale, inteso come l'insieme di attività svolte per assicurare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria, i *risk owner* sono identificati nelle funzioni operative a riporto del Responsabile della Funzione fiscale (si rinvia al punto "Responsabile della Funzione fiscale").

*[Indicare eventuali ulteriori attività svolte dalle funzioni operative nell'ambito del primo livello di controllo].*

### **Funzione fiscale**

La Funzione fiscale coordina e assicura, attraverso la propria struttura, l'adeguato svolgimento degli adempimenti di natura fiscale e coordina le attività di primo livello di controllo svolte dalle funzioni fiscali operative.

Con riferimento al processo di *Tax Risk Management*, la Funzione fiscale:

- contribuisce, in relazione al processo di identificazione, valutazione e gestione del rischio fiscale, allo svolgimento delle attività di competenza della funzione di *Tax Risk Management*;
- assicura, in coordinamento con le altre funzioni preposte, la valutazione delle operazioni con potenziale impatto fiscale e delle operazioni non-routine, supportando il vertice aziendale nella valutazione del relativo livello di rischio fiscale sottostante, al fine di garantire che tali transazioni siano gestite in maniera adeguata, preventiva e sistematica; a tal fine, le funzioni operative che propongono le operazioni suddette sono tenute a comunicarle al Responsabile della Funzione fiscale;
- contribuisce, in relazione al processo di valutazione delle carenze identificate nell'ambito del monitoraggio e *testing* dei controlli, alle attività di competenza della funzione di *Tax Risk Management*;
- valuta, in coordinamento con la funzione di *Tax Risk Management*, le opportunità di miglioramento del *Tax Control Framework*, in relazione agli eventuali aggiornamenti da sottoporre all'attenzione dell'Organo di governo;

*[Descrivere eventuali altre attività svolte dal Responsabile della Funzione fiscale].*

### **Funzione di *Tax Risk Management* (secondo livello di controllo)**

La Funzione di *Tax Risk Management* è responsabile del cd. controllo di secondo livello. In particolare, tale funzione è responsabile operativamente del disegno, dell'implementazione e dell'aggiornamento del TCF. In particolare:

- assicura la definizione, l'aggiornamento e la diffusione dei documenti che formano il sistema normativo interno relativo al TCF;
- monitora, in coordinamento con le altre funzioni preposte, la normativa di carattere fiscale e le evoluzioni dei requisiti di legge in ambito TCF, al fine di assicurare l'aggiornamento della Mappa dei Rischi Fiscali;
- assicura, in collaborazione con i *risk owner* di processo, le attività di identificazione e misurazione dei rischi fiscali e la rilevazione dei controlli rilevanti a presidio di tali rischi;
- predispone il piano di monitoraggio dei controlli di secondo livello;
- garantisce lo svolgimento delle attività di monitoraggio ("*Test of design*" e "*Test of effectiveness*") dei controlli a presidio del rischio fiscale;
- garantisce supporto ai *risk owner* di processo nell'identificazione e supervisione dei piani di azione messi in atto per rimediare a eventuali carenze emerse dalle attività di monitoraggio;
- garantisce il coordinamento dei flussi informativi con le altre unità coinvolte nel processo;
- assicura la predisposizione della reportistica prevista dal processo di *Tax Risk Management* verso i *Risk Owner* (funzioni operative), le altre funzioni di controllo, l'organo di gestione e l'Agenzia delle Entrate;

- redige, con cadenza almeno annuale, la relazione di cui all'articolo 4, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 per gli aspetti di propria competenza;
- supporta il Responsabile della Funzione fiscale, per gli aspetti di competenza inerenti il TCF, nelle interlocuzioni con l'Agenzia delle entrate;
- mantiene i rapporti e partecipa costantemente al dialogo con l'Agenzia delle entrate per gli aspetti inerenti il *Tax Control Framework*; anche con il supporto del Responsabile della Funzione fiscale.

*[Descrivere nel dettaglio le ulteriori attività svolte e le ulteriori responsabilità assunte dalla funzione cui è demandato il secondo livello di controllo. In caso di funzione interna alla Società, chiarire il posizionamento nell'ambito dell'organigramma aziendale. Laddove la Funzione che svolge il secondo livello di controllo dovesse posizionarsi all'interno della Funzione fiscale, descrivere nel dettaglio i meccanismi che la Società ha identificato al fine di applicare in maniera efficace e completa il principio della separazione dei compiti. Descrivere, altresì, come e perché si ritiene che il meccanismo compensativo individuato possa permettere di raggiungere tale ultimo obiettivo. Nel caso di soggetto esterno, l'incarico non deve essere stato conferito dal soggetto responsabile della Funzione fiscale].*

#### **Internal Audit [o altra funzione, interna o esterna, incaricata di svolgere il ruolo di terzo livello di controllo]**

*[Descrivere nel dettaglio le attività svolte e le responsabilità assunte dalla funzione cui è demandato il terzo livello di controllo. In caso di funzione interna alla Società, chiarire il posizionamento nell'ambito dell'organigramma aziendale. Nel caso di soggetto esterno, l'incarico non deve essere stato conferito dal soggetto responsabile della funzione fiscale].*

#### **Altre funzioni di gestione dei rischi e compliance, Organismi e Comitati**

*[Descrivere le responsabilità e l'attività svolta da eventuali altre strutture organizzative dedicate alla gestione dei rischi e alla compliance, oppure da organismi e comitati variamente denominati. Solo a titolo di esempio si potrebbe trattare di strutture che svolgono specifiche attività di controllo nell'ambito del più complessivo modello di gestione dei rischi di gruppo, oppure attività relative al presidio del rischio legale e di non conformità ai sensi del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 e della Legge n. 262 del 2005].*

#### **Soggetti esterni**

*[Descrivere il ruolo svolto da eventuali soggetti esterni. A titolo di esempio, evidenziare se la Società si avvale di Centri Servizi o di consulenze esterne da parte di professionisti esperti nelle materie fiscali e di controllo interno. Al riguardo, descrivere le motivazioni della scelta effettuata (ad esempio, dimensionamento delle strutture fiscali, analisi fiscali in caso di dubbi interpretativi di maggior rilevanza, rafforzare l'indipendenza e la correttezza delle scelte effettuate)].*

### **6.8 Il processo di Tax Risk Management**

*[In questo paragrafo deve essere descritto il processo di tax risk management che sovraintende la gestione del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria, ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.*

*Detto processo si articola generalmente in sei sotto-processi che ne garantiscono l'aggiornamento e il miglioramento continuo: (i) identificazione dei rischi; (ii) valutazione/misurazione dei rischi; (iii) attività di controllo (iv) monitoraggio (v) valutazione delle carenze (vi) reporting.*

Nel disegno del TCF, vanno individuate le seguenti aree nelle quali il rischio fiscale può manifestarsi e deve pertanto, essere intercettato e gestito:

**1. Rischi fiscali di adempimento**, ossia il rischio di non eseguire correttamente gli adempimenti fiscali previsti dalla norma secondo le regole che la stessa prescrive. Si tratta di rischi di compliance alle norme, di natura operativa, che insistono sia sui processi di business (come rischi di non eseguire correttamente tutti i passaggi operativi necessari a garantire la correttezza, completezza e validità dei dati rilevanti ai fini fiscali), sia sulle fasi specifiche di adempimento fiscale (dalla fase di raccolta dati alla fase di predisposizione delle dichiarazioni/versamenti delle imposte/comunicazioni all'autorità fiscale). Tipicamente la mitigazione di tali rischi, per la fase di adempimento, è assicurata direttamente dalla Funzione fiscale, mentre, per i rischi che insistono sui processi di business, la mitigazione è offerta dai presidi in capo alle funzioni operative e di business. Le informazioni relative alla gestione dei "Rischi fiscali di adempimento" sono riportate nella Mappa dei rischi fiscali adempimento (o RCM).

Per quanto attiene ai rischi fiscali che derivano dai principi contabili applicati dal contribuente, la mitigazione degli stessi è invece assicurata, alternativamente:

- a) dall'implementazione di un sistema di controllo in materia di informativa finanziaria/contabile (Modello 262", "Modello Sox" o altro modello analogo) dotato, a sua volta, di una adeguata mappatura dei rischi associati ai processi contabili (e dei relativi presidi), in grado di interagire, ove necessario, con il TCF (mediante l'inserimento nella relativa RCM di uno specifico campo in cui vengono segnalati i rischi che discendono dal processo di mappatura operato ai fini del sistema sull'informativa finanziaria/contabile);
- b) in assenza di tale modello, dalla predisposizione di specifici presidi contabili "integrati" nel TCF, mediante la formalizzazione di controlli chiave standard sui principali processi operativi e rischi finanziari associati, opportunamente evidenziati, unitamente ai relativi rischi, nella RCM del TCF.

**2. Rischi interpretativi**, ossia rischi che attengono all'applicazione di tutte le 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.

Nel contesto del TCF, si riconosce, quale fonte dei rischi interpretativi:

- il recepimento delle novità fiscali provenienti dalle diverse fonti dell'ordinamento tributario (normativa, giurisprudenziale, prassi, soft law internazionale, etc.);
- la consulenza fiscale svolta a favore delle altre funzioni aziendali;
- l'espletamento degli adempimenti fiscali. In tale ambito sono ricomprese le scelte interpretative connesse alla gestione delle attività di adempimento fiscale (i.e. scelte interpretative che di volta in volta sono intraprese nella predisposizione delle dichiarazioni, nell'individuazione della base imponibile, nella determinazione dell'imposta e che già non ricadono nel processo di consulenza alle funzioni di business);
- l'analisi della fiscalità di operazioni non routinarie, per tali intendendosi le operazioni, anche di natura straordinaria, ritenute strategiche, in quanto connotate da ampi impatti sull'operatività di business e/o da significativi effetti patrimoniali, economici, finanziari, la cui complessità richiede un opportuno assessment sulle eventuali implicazioni di natura tributaria.

Per ciascuna di tali categorie di rischio devono essere descritte, nell'ambito del TCM, le regole, gli strumenti e le procedure adottate dal Tax Control Framework per rilevare, misurare e gestire, nelle aree in cui si manifestano, i rischi corrispondenti, riportate in una specifica policy (Policy di gestione del rischio interpretativo). Le informazioni relative alla gestione di tale categoria di rischi sono poi riportate in una apposita repository documentale denominata "Mappa dei rischi interpretativi".

*A titolo esemplificativo e senza pretesa di esaustività si riporta di seguito uno schema di sintesi che illustra il contenuto essenziale del paragrafo]*

### Premessa

Al fine di assicurare una corretta gestione del rischio fiscale, la Società/Gruppo ha istituito un processo dinamico di *Tax Risk Management*, 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 di *Tax Risk Management* prevede lo svolgimento delle seguenti attività secondo una logica di autoapprendimento:



*[indicare la Funzione responsabile per ciascuna delle suddette fasi]*

Nel disegno del TCF, sono individuate le seguenti aree nelle quali il rischio fiscale può manifestarsi e deve, pertanto, essere intercettato e gestito:

- Rischi fiscali di adempimento**, ossia il rischio di non eseguire correttamente gli adempimenti fiscali previsti dalla normativa secondo le regole che la stessa prescrive. È definito "rischio fiscale" il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.
- Rischi interpretativi**, ossia 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. Per questa specifica tipologia di rischio si rinvia alla specifica "*policy di gestione del rischio interpretativo*"



*[Nel seguito del documento occorre illustrare separatamente, ovvero per ciascuna delle due categorie (adempimento e interpretativo), il processo di Tax Risk Management approntato per rilevare, valutare e gestire i relativi rischi rinviando, per quanto attiene*

*alla gestione del rischio interpretativo, alla specifica policy, la cui adozione costituisce uno standard necessario per i contribuenti aderenti al Regime di adempimento collaborativo.*

*Le informazioni descritte nei successivi paragrafi sono riportate nelle corrispondenti Mappa dei rischi fiscali adempimento e Mappa dei rischi interpretativi, la cui redazione e aggiornamento è generalmente a cura dalla funzione deputata ai controlli di secondo livello].*

## **Le attività di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi di adempimento**

### Identificazione dei rischi fiscali

Il TCF consente la rilevazione dei rischi fiscali di adempimento attraverso l'aggiornamento continuo della Mappa dei Rischi fiscali adempimento. La funzione di *Tax Risk Management*, in collaborazione con le funzioni operative, identifica i rischi fiscali associati ai processi aziendali. Per ciascun rischio fiscale identificato sono tracciate le informazioni relative al comparto impositivo (Imposizione diretta, Imposizione indiretta, Altri tributi) e la tipologia di tributo su cui il rischio ha impatto (es. IRES, IRAP, IVA, etc.).

*[Illustrare l'approccio utilizzato nella fase di individuazione dei rischi fiscali – risk based o process based – e specificare la frequenza e la modalità di aggiornamento della Mappa dei rischi.*

*Illustrare, inoltre, le sinergie esistenti tra la mappatura dei processi e dei rischi in ambito TCF con quella effettuata da altri sistemi di controllo quali, ad esempio, il sistema di controllo della informativa finanziaria/contabile (ad esempio Modello 262 o Modello Sox), il sistema ex decreto legislativo n. 231 del 2001 ecc...*

*In particolare, nell'ottica della "integrazione" del TCF con gli altri sistemi di controllo (incluso, soprattutto, il Sistema di controllo sulla informativa finanziaria), deve essere assicurato l'inserimento di uno specifico campo nella RCM in cui viene segnalato se il rischio discende dal processo di mappatura proprio del TCF ovvero dal processo di mappatura operato ai fini di altro sistema (ad esempio Modello 262), ove il controllo soddisfi contemporaneamente più normative].*

### Valutazione dei rischi fiscali

Per ciascuno dei rischi fiscali come sopra identificati viene effettuata una valutazione del c.d. rischio inerente, ovvero il rischio connesso ai processi aziendali indipendentemente dai presidi di controllo adottati dalla Società/Gruppo.

Il rischio inerente è definito dalla combinazione tra probabilità e impatto. L'impatto tiene conto di variabili di tipo qualitativo e di tipo quantitativo. Il livello di rischio inerente è valutato secondo una specifica scala di valutazione.

Le metriche di valutazione dei rischi fiscali sono contenute nel documento allegato

*[Nella valutazione dei rischi fiscali la Società dovrà considerare:*

- 1. la probabilità di accadimento (individuando delle specifiche metriche, ad esempio da "improbabile" a "molto probabile");*
- 2. l'impatto del rischio, tenendo conto di driver quali-quantitativi che, a titolo di esempio, potrebbero essere costituiti dal valore economico/impatto finanziario sottostante, dal livello di complessità e variabilità delle norme fiscali di riferimento, dall'impatto reputazionale, dal rischio di incorrere in violazioni aventi rilevanza penale. Il livello di rischio inerente deve essere misurato secondo la scala di valutazione adottata dalla Società (es. basso, medio, alto, critico)].*

Attività di gestione e controllo

Successivamente alla fase di identificazione e valutazione del livello di rischio inerente, vengono individuati i controlli, intesi come misure di trattamento del rischio poste in essere per mitigare il livello di rischio inerente.

Il rischio di adempimento viene prevalentemente gestito e mitigato mantenendo il modello operativo e l'impianto dei presidi procedurali ed informatici sempre aggiornato e adeguato rispetto alle variazioni che nel corso del tempo possono intervenire, sia per ragioni di natura interna (ad es. cambi di operatività) sia per ragioni di natura esterna (aggiornamenti normativi) e/o a seguito dell'attività di controllo.

La gestione dei rischi fiscali di adempimento è affidata in prima istanza alle funzioni operative e di *business* nell'operatività delle quali il rischio può manifestarsi. Le funzioni operative e di business svolgono i controlli e gestiscono i presidi di loro competenza riportati nella normativa aziendale e nella Mappa dei Rischi fiscali adempimento (i controlli relativi agli adempimenti fiscali vengono gestiti direttamente dalle unità operative incardinate presso la Funzione Fiscale), monitorando l'eventuale manifestazione degli eventi di rischio e coinvolgendo la Funzione fiscale nei casi in cui la gestione del rischio lo preveda.

Le funzioni operative e di business si attengono alle indicazioni fornite dal *Tax Risk Manager* in merito alle necessità di modifica/integrazione dei presidi previsti nei processi aziendali.

I controlli possono agire preventivamente sulle cause scatenanti del rischio o successivamente, al verificarsi dell'evento, intervenendo sulle loro conseguenze.

Per ciascun controllo vengono identificati:

- il soggetto aziendale ("*control owner*") responsabile della effettiva implementazione del presidio;
- la periodicità/frequenza con cui è svolto il controllo;
- l'eventuale riferimento alle procedure della Società in cui sia data evidenza delle modalità di esecuzione dei controlli fiscalmente rilevanti.

La funzione di *Tax Risk Management* è responsabile di curare l'aggiornamento periodico, all'interno della Mappa dei Rischi fiscali di adempimento, dei presidi di controllo individuati.

*[Indicare le modalità e la periodicità con cui i controlli vengono sottoposti a revisione, con l'obiettivo di verificare:*

- la corrispondenza della descrizione dei controlli e la relativa periodicità, rispetto alle attività operative svolte;*
- la correttezza degli owner indicati per ciascun controllo;*
- la completezza delle procedure aziendali applicabili al processo;*
- l'eventuale necessità di introdurre nuovi presidi di controllo, a fronte di nuovi rischi mappati].*

Per ogni presidio individuato, la funzione di *Tax Risk Management* effettua una valutazione di adeguatezza rappresentativa della sostanziale idoneità del presidio medesimo a mitigare il rischio identificato. Il grado di adeguatezza dei controlli viene valutato su specifici livelli *[specificare la scala di valutazione del livello di maturità dei presidi (ad esempio da un livello massimo di maturità: "presidio efficace" ad un livello minimo: "presidio inadeguato")]*. Il giudizio viene espresso in funzione dell'attitudine del controllo a raggiungere l'obiettivo per il quale è stato disegnato.

Effettuata la valutazione sull'efficacia e sul livello di maturità dei controlli, viene determinato il livello di rischio residuo dei rischi fiscali individuati.

Il rischio residuo è inteso come il livello di rischio a cui è esposta la Società/Gruppo in

considerazione dell'esistenza e dell'efficacia delle azioni di trattamento in essere.

La valutazione del rischio residuo è ottenuta combinando la valutazione del rischio inerente con la valutazione sull'efficacia dei controlli interni in essere.

*[Specificare le modalità con cui la Società combina il livello di maturità dei presidi con il rischio inerente al fine di determinare il livello di rischio residuo].*

## **Le attività di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi di natura interpretativa**

### Identificazione dei rischi fiscali

La rilevazione dei rischi fiscali di natura interpretativa è effettuata nell'ambito della gestione dei processi di aggiornamento rispetto alle novità fiscali, di erogazione della consulenza fiscale, di predisposizione degli adempimenti fiscali e nella gestione delle operazioni non routinarie. Per le caratteristiche dei processi da adottare nell'aggiornamento normativo e per le attività di rilevazione dei rischi fiscali di natura interpretativa derivanti dall'erogazione della consulenza e dalla gestione delle operazioni non routinarie, la Funzione Fiscale rileva le relative fattispecie suscettibili di generare rischi fiscali interpretativi tramite le procedure descritte nella *"Policy di gestione del rischio interpretativo"*, cui si rinvia. Le richieste di consulenza, i dubbi interpretativi emersi in sede di predisposizione degli adempimenti fiscali e le novità fiscali valutate come significative confluiscono all'interno della *"Mappa dei rischi fiscali interpretativi"*, mantenuta a cura della Funzione Fiscale.

Nella *"Policy di gestione del rischio interpretativo"* sono riportate le regole di dettaglio per la gestione dei rischi interpretativi.

### Valutazione dei rischi fiscali

I rischi fiscali di natura interpretativa sono misurati secondo criteri di rilevanza, certezza, sindacabilità e materialità adottando strumenti e metodologie che consentono di ripercorrere le valutazioni effettuate e di rendere oggettive le condizioni di sussistenza di tale tipologia di rischi. Le metodologie e gli strumenti per la misurazione dei rischi interpretativi sono illustrati nella *"Policy di gestione del rischio interpretativo"*, cui si rinvia.

### Attività di gestione e controllo dei rischi

La gestione dei rischi di natura interpretativa è realizzata tramite l'adozione dei presidi idonei a intercettare in modo preventivo tali rischi e a mitigarne gli effetti.

A tal fine, la Società/Gruppo adotta forme di interlocuzione preventiva con l'Amministrazione finanziaria e assicura che l'assunzione di eventuali rischi di natura interpretativa sia effettuata secondo logiche prudenziali e condivisa dalle funzioni aziendali in ragione dei livelli di esposizione al rischio misurati.

Si rimanda alla *"Policy di gestione del rischio interpretativo"* per dettagli circa i presidi previsti nel contesto del TCF e per le modalità di interlocuzione con l'Agenzia delle entrate.

## **Il Monitoraggio del sistema di controllo del rischio fiscale**

*[Le best practices internazionali prevedono che le attività di monitoraggio si compongano di due tipi di valutazioni: valutazioni continuative (ongoing) e valutazioni indipendenti (separate), a seconda che la competenza per lo svolgimento di tali attività sia assegnata a funzioni aziendali che svolgono l'attività di monitoraggio all'interno o al di fuori del processo operativo o di business.]*

*Le valutazioni continuative sono generalmente definite come operazioni routinarie, integrate nei processi, condotte in tempo reale e che reagiscono alle condizioni di cambiamento (interne/esterne).*

*Le valutazioni indipendenti sono invece periodiche e non sono integrate nei processi. Vengono tipicamente svolte dalle funzioni che operano nell'ambito del secondo livello di controllo oppure affidate a soggetti esterni alla Società.*

*Chiarire se nell'ambito del TCF oltre al monitoraggio indipendente sono previste attività di monitoraggio continuativo e, in tale ultimo caso, illustrare le modalità di svolgimento di tali attività].*

Il monitoraggio indipendente sull'efficacia operativa dei controlli, svolto tramite attività di *testing*, ha la finalità di:

- verificare che i controlli siano stati attuati e abbiano operato coerentemente al loro disegno;
- verificare che i controlli posti in essere abbiano operato efficacemente ed evidenziare, laddove vengano riscontrate criticità, dei piani di miglioramento;
- verificare che gli owner dei controlli possiedano l'autorità, le competenze necessarie e i mezzi adeguati a porre efficacemente in atto il controllo.

La responsabilità delle attività di monitoraggio dei controlli è attribuita alla funzione di *Tax Risk Management* con il compito di effettuare un processo di selezione dei controlli da testare e di stabilire:

- quando effettuare i test: ossia in quale periodo è più indicato svolgere le attività di *testing*, in considerazione della frequenza e del periodo dell'anno in cui è svolto il controllo e del livello di confidenza che si ritiene necessario per valutare adeguato il funzionamento del controllo per l'intero periodo di riferimento;
- come effettuare i test: ossia quali tipologie di *testing* e quali modalità di esecuzione si intende seguire per verificare l'adeguatezza del controllo;
- quante transazioni sottoporre a *testing*: ossia la selezione della dimensione del campione e la definizione del numero di transazioni da testare.

Le tipologie di test che possono essere svolte per valutare l'adeguatezza di un controllo si distinguono fondamentalmente tra il "*Test of design*" e il "*Test of effectiveness*":

- "*Test of design*": 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 determinerebbero violazioni di norme tributarie.
- "*Test of operating effectiveness*": prevede lo svolgimento di procedure di test finalizzate a valutare se il controllo ha operato come previsto e se è effettivamente stato svolto in maniera corretta.

Una volta effettuati i test, la funzione di *Tax Risk Management* valuta l'efficacia dei controlli sulla base degli esiti delle verifiche svolte e del numero di eccezioni eventualmente riscontrate in fase di verifica.

Tutti gli errori o le eccezioni riguardanti i controlli a presidio dei rischi fiscali devono essere analizzati e valutati per determinare se rappresentano una indicazione di inefficacia del controllo.

Al fine di garantire la tracciabilità delle attività e delle verifiche svolte, la funzione di *Tax Risk Management* deve archiviare le informazioni relative alle procedure di *testing* eseguite sui controlli in ambito, i risultati raggiunti e la documentazione di supporto ottenuta e analizzata, anche al fine di consentire che le attività possano essere ripercorse.

*[Indicare i criteri di selezione dei controlli da testare, i quali possono essere diretti, ad esempio, in via prioritaria ai rischi fiscali (residui) valutati come "alti" o "medio-alti". Per tali rischi, la funzione deputata ai controlli di secondo livello deve analizzare i pre-*

*sidi in essere e selezionare quelli più significativi da testare su base annuale. Il modello deve tuttavia prevedere un piano di monitoraggio su un orizzonte temporale pluriennale – es. triennale - al termine del quale tutti i controlli in essere dovranno essere testati].*

### **La Valutazione delle carenze e i piani di azione**

Gli eventuali controlli che dall'attività di *testing* dovessero risultare non efficaci sono sottoposti a un processo di valutazione delle carenze, al fine di valutarne la materialità. Una carenza di controllo (o "*control deficiency*") esiste quando il disegno o l'operatività di un controllo non garantisce un adeguato presidio del rischio fiscale sottostante.

In tutti i casi in cui è rilevata una carenza di controllo viene definito un piano di azione, finalizzato a rimediare alla carenza.

I piani di azione possono riguardare il disegno dei controlli e/o l'efficacia operativa degli stessi e devono dare evidenza delle attività specifiche da intraprendere al fine di correggere la carenza identificata, gli *owner* responsabili di assicurare che tali attività siano implementate e del termine entro cui le stesse devono essere completata.

La funzione di *Tax Risk Management* deve assicurare che i *control owner* effettuino l'avanzamento dei piani di azione e il rispetto delle tempistiche di implementazione.

*[Nell'ambito del TCM, la Società deve illustrare le metriche di valutazione delle carenze riscontrate ad esito delle attività di testing, in base alla loro rilevanza (es. carenze "minori", "significative" o "materiali").]*

### **Attività di reporting**

Con cadenza almeno annuale, a valle delle attività di *testing* e di monitoraggio dei piani di azione, la funzione di *Tax Risk Management* predispone l'invio ai singoli *Risk Owner* di un report contenente la sintesi delle verifiche svolte, gli esiti e le eventuali carenze identificate e i piani di azione per gli ambiti di competenza.

Al fine di permettere all'organo di gestione di svolgere il proprio ruolo di supervisione, la funzione di *Tax Risk Management* deve predisporre, con cadenza almeno annuale una relazione contenente:

- gli esiti del processo di monitoraggio periodico dell'adeguatezza e dell'effettiva applicazione del TCF (ivi inclusi gli eventuali piani di azione definiti a seguito delle verifiche);
- l'eventuale individuazione di nuovi rischi fiscali, variazioni nella valutazione dei rischi, nuovi processi rilevanti, ecc.
- le eventuali proposte di modifiche significative al TCF;
- eventuali ulteriori informazioni che si ritengono utili *[es. analisi delle novità normative di riferimento e degli interventi di prassi; interlocuzioni con l'Agenzia delle entrate; piano di attività per l'anno successivo; ecc.]*

La relazione per l'organo di gestione viene trasmessa anche all'Agenzia delle entrate.

*[Illustrare l'eventuale flusso informativo verso altre funzioni aziendali di controllo].*

*[Allegare al TCM i seguenti documenti – a titolo esemplificativo]*

#### **ALLEGATI**

1. *Strategia fiscale*
2. *Modello 231 o altro modello analogo (ove presente)*
3. *Modello di controllo in materia di informativa finanziaria contabile (ove presente)*
4. *Policy di gestione del rischio interpretativo*
5. *Modello di definizione delle metriche di valutazione dei rischi fiscali*
6. *Organigramma societario*
7. *Organigramma della funzione fiscale]*

## 7. LINEE GUIDA PER LA CERTIFICAZIONE DEI SISTEMI DI CONTROLLO

In linea con i principi ispiratori della legge delega, l'articolo 1, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221, nel modificare l'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, introducendo i commi 1-*bis*, 1-*ter* ed 1-*quater*, ha previsto l'obbligo di certificazione del sistema di controllo del rischio fiscale.

La certificazione ha la funzione di attestare, tramite avvocati e commercialisti indipendenti e con qualificata esperienza, iscritti nell'apposito elenco tenuto dal Consiglio Nazionale Forense e dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, che l'impresa sia dotata di un efficace TCF, integrato anche in ordine alla "mappatura" dei rischi fiscali *"derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente"*, il quale risponde ai requisiti di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (e ai relativi provvedimenti attuativi) ed è impostato in modo coerente con le presenti Linee Guida.

In base a quanto previsto dal Decreto interministeriale del 12 novembre 2024 n. 212 - Regolamento recante disciplina di requisiti, compiti e adempimenti dei professionisti abilitati alla certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (di seguito "D.M. Certificazioni"), la certificazione deve essere personalmente redatta dal professionista indipendente, ha durata triennale e va aggiornata alla scadenza del triennio (articolo 7, comma 1 e 6 del D.M. Certificazioni).

In base a quanto previsto dall'articolo 4, comma 1-*ter* del decreto e dall'articolo 6, comma 10, del D.M. Certificazioni, il professionista incaricato può anche avvalersi delle competenze e capacità professionali di altri professionisti in possesso dei requisiti di onorabilità e indipendenza previsti dall'articolo 2, comma 1 e dall'articolo 4 del D.M., a loro volta iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili e, per le materie di competenza, di consulenti del lavoro, fermo restando che la certificazione è redatta e sottoscritta dal professionista abilitato, incaricato al rilascio della certificazione.

Ciò premesso, nel rinviare al D.M. Certificazioni, per la disciplina relativa ai requisiti di indipendenza, onorabilità e professionalità richiesti ai professionisti abilitati, si descriverà di seguito una metodologia di valutazione dei sistemi di controllo, sulla base delle indicazioni normative e delle *"best practices"* internazionali, che potrà essere validamente utilizzata ai fini della certificazione del TCF e del suo periodico aggiornamento.

### Premessa

Il certificatore deve valutare se il sistema di controllo del rischio fiscale (TCF) del contribuente che intende aderire al Regime di adempimento collaborativo o al Regime opzionale, fornisca una ragionevole certezza agli stakeholders di riferimento, ivi inclusa l'amministrazione finanziaria<sup>5</sup>, riguardo a una gestione consapevole e affidabile della variabile fiscale.

A tali fini, la presente metodologia prevede di valutare il sistema dei controlli interni su due livelli (c.f.r. articolo 6, comma 2 del D.M. Certificazioni):

- **A livello di controlli generali (c.d. *Company level*)** – *processi di controllo relativi alla generalità dei rischi fiscali*. Si pone a questo livello l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative (e relative responsabilità operative) volte ad assicurare l'efficiente ed efficace gestione del processo di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (in altre parole le regole contenute nel sopra descritto *"Tax Compliance Model"*).

Senza pretesa di esaustività si pongono a questo livello:

- 1) i processi di controllo che prevengono rischi diversi dal rischio fiscale ma con impatto diretto sul ciclo fiscale come, ad esempio, la promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà (cd. *soft control*);
- 2) i processi di controllo "fiscali" riferibili alla prevenzione di rischi di natura interpre-

<sup>5</sup> Cfr. il sesto "Building Block" del TCF in *"Cooperative Compliance: Building better tax control framework"*, OCSE: *"Assurance Provided: The tax control framework should be capable of providing assurance to stakeholders, including external stakeholders such as a tax administration, that tax risks are subject to proper control and that outputs such as tax returns can be relied upon."*

tativa o connessi ad operazioni c.d. “non routinarie”: ad esempio, la previsione di una policy di gestione del rischio interpretativo o di procedure interne che prevedano un coinvolgimento della funzione fiscale nell’ambito dei processi “*business development*” al fine di valutare *ex ante* le possibili conseguenze fiscali delle nuove iniziative di *business*.

I processi generali di controllo danno una garanzia generale di buon funzionamento del TCF. In altri termini, se i processi generali di controllo rispettano i requisiti previsti dal *COSO Framework* (cfr. paragrafo successivo) ci sono tutte le condizioni per aspettarsi che i rischi fiscali siano gestiti in modo professionale ed affidabile.

- **A livello di controlli di singolo rischio (c.d. *Activity level*)** – *processi di controllo volti a mitigare singoli rischi*. Si pongono a questo livello l’insieme delle *policies* e delle procedure dirette a gestire i rischi compresi nella “mappa dei rischi fiscali adempimento”, quali ad esempio, le procedure che regolano la redazione della documentazione nazionale dei prezzi di trasferimento, l’effettuazione di controlli di effettività e congruità delle transazioni (c.d. controlli antifrode) ecc...

I processi specifici di controllo forniscono una garanzia di efficace gestione dei singoli rischi fiscali contenuti nella RCM.

Per ognuno dei livelli si prevedono tre fasi di approfondimento (c.f.r. articolo 6, comma 3 del D.M. Certificazioni):

1. definizione del perimetro – identificazione dei processi di controllo chiave generali e specifici per la prevenzione dei rischi fiscali;
2. valutazione dell’impostazione del sistema – valutazione dei processi di controllo selezionati secondo i requisiti previsti dalla norma interna e dagli standard internazionali, anche attraverso interviste agli attori coinvolti e “*walkthrough*” documentali (cd. *ToD – Test of Design*);
3. valutazione di efficacia – valutazione dell’efficacia operativa del sistema di controllo interno attraverso procedure di test finalizzate a verificare che i controlli abbiano operato nel continuo e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta (cd. *ToE – Test of Effectiveness*).

Si prevede di analizzare inizialmente il livello generale (*Company level*) e, successivamente, il livello specifico (*Activity level*).

Al termine della seconda fase (sia sul livello generale che su quello specifico), il certificatore è in grado di valutare se il TCF risponde ai requisiti di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, ed è impostato in modo coerente con le presenti Linee Guida, fornendo una ragionevole certezza riguardo alla gestione consapevole e affidabile della variabile fiscale da parte dell’impresa e, quindi, di rilasciare la “prima certificazione”, valevole ai fini dell’ammissione del contribuente al Regime di Adempimento collaborativo (c.f.r. articolo 6, comma 4, del D.M. Certificazioni).

Dopo la prima certificazione, la fase n. 3 si svolge con cadenza almeno triennale ai fini dell’aggiornamento della certificazione stessa (“aggiornamento della certificazione” - c.f.r. articolo 6, comma 5, del D.M. Certificazioni) <sup>(6)</sup>.

### Fonti utilizzate

Nello sviluppo della presente metodologia sono state utilizzate le seguenti fonti (in ordine gerarchico):

- il decreto legislativo n. 128 del 5 agosto 2015, il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, la Circolare n. 38/E del 16 settembre 2016;
- i documenti OCSE “*Cooperative Compliance: Building better tax control framework*” (2016) e “*Co-operative Compliance: A Framework*” (2013);

<sup>6</sup> In linea con quanto chiarito nella circolare 38/E del 2016, domanda 2.4, in base alla quale: “A norma dell’articolo 7, comma 2, del decreto, il regime di adempimento collaborativo si applica al periodo d’imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all’Agenzia delle entrate; pertanto, il contribuente che si trovi nella situazione descritta nella domanda potrà essere ammesso al regime, con decorrenza dal periodo di imposta 2016, in quanto in possesso di un sistema di controllo del rischio fiscale completo in tutti i suoi elementi e quindi “in grado di garantire all’impresa un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali”. L’efficacia in concreto dei singoli controlli sarà valutata dall’ufficio nel corso della procedura”.

– il documento “*Internal Control – Integrated Framework*” della “*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*” (**c.d. COSO Framework**), richiamato dall'OCSE come standard di riferimento <sup>(7)</sup>.

<sup>7</sup> Il *Framework* stabilisce **cinque componenti** del controllo interno e **diciassette principi** che rappresentano i concetti fondamentali associati ai componenti. Questi componenti e principi di controllo interno sono adatti a tutte le entità. Tutti i diciassette principi sono applicabili a ciascuna categoria di obiettivi di un sistema di controllo interno (obiettivi operativi, di *reporting* e di *compliance*), nonché agli obiettivi ed ai sotto-obiettivi all'interno di una categoria. Di seguito si riporta una sintesi di ciascuna delle cinque componenti del controllo interno e dei principi relativi ai componenti.

**Componente n. 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 di 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.

Ci sono cinque principi relativi all'ambiente di controllo:

1. l'organizzazione dimostra 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 controllo interno;
3. il management stabilisce, con l'organismo di vigilanza, le strutture, le linee di *reporting*, le idonee autorità e responsabilità nel perseguimento di 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 delle loro responsabilità di controllo interno nel perseguimento degli obiettivi.

**Componente n. 2) Valutazione del rischio.** La valutazione del rischio comporta un processo dinamico e 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.

Ci sono quattro principi relativi alla 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 identifica e valuta le modifiche che potrebbero influire in modo significativo sul sistema di controllo interno.

**Componente n. 3) 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.

Ci sono tre principi relativi alle attività di controllo:

10. l'organizzazione seleziona e sviluppa le attività di controllo che contribuiscono alla mitigazione dei rischi per il raggiungimento degli obiettivi, a livelli accettabili;
11. l'organizzazione seleziona e sviluppa attività di controllo generale sulla tecnologia per supportare il raggiungimento degli obiettivi;
12. l'organizzazione distribuisce le attività di controllo attraverso politiche che stabiliscono cosa ci si aspetta e procedure che mettono in atto tali politiche.

**Componente n. 4) 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.

Ci sono tre principi relativi all'Informazione e alla Comunicazione:

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.

**Componente n. 5) 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.

Ci sono due principi relativi all'attività di monitoraggio:

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

- il regolamento emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, in attuazione dell'articolo 4, comma 1 *quater*, del decreto, ("D.M. Certificazioni")

Inoltre, considerando che:

- il *COSO Framework* è ampiamente utilizzato per verificare i controlli interni e attestarne l'efficacia in bilancio ai fini SoX;
- la *Securities and Exchange Commission* e altri organismi qualificati hanno pubblicato documenti riguardanti il metodo che il management dovrebbe utilizzare per testare il sistema dei controlli interni utilizzando il COSO;
- tali documenti dovrebbero quindi rappresentare delle "best practices" nella valutazione del sistema dei controlli interni utilizzando il *COSO Framework*, ove ritenuto opportuno, in ragione della complessità organizzativa, sono stati utilizzati anche documenti emessi dalla SEC e i relativi documenti interpretativi del "The Institute of Internal Auditors" USA.

### Definizione dei criteri di valutazione del sistema di controllo

Come già anticipato, il certificatore valuta l'idoneità del TCF su due diversi livelli (generale e specifico) e in diverse fasi del ciclo di valutazione (verifica del design, di esistenza e di efficacia) e, in ognuna di queste valutazioni, utilizza i seguenti criteri di valutazione.

Nello specifico, nel corso dell'analisi delle fonti evidenziate al paragrafo precedente, si è riscontrato che:

- è possibile declinare i requisiti richiesti dalla normativa interna <sup>(8)</sup> e dalla prassi internazionale <sup>(9)</sup> all'interno dei requisiti richiesti dal *COSO Framework* <sup>(10)</sup>;

<sup>8</sup> Paragrafo "3 Requisiti essenziali del sistema di controllo fiscale" del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016 (di seguito anche "Provvedimento").

<sup>9</sup> Cfr. "Essential features of a Tax Control Framework" indicate nel documento OCSE "Cooperative Compliance: Building better tax control framework" citato.

<sup>10</sup> In particolare:

- al punto 3.3 lettera a) del Provvedimento "Strategia fiscale" nonché al punto 3.3 primo capoverso è possibile abbinare i Principi 1 e 6 del "COSO FRAMEWORK";
- al punto 3.3 lettera b) del Provvedimento "Ruoli e responsabilità" è possibile abbinare i Principi 2, 3 e 4 e 5 del "COSO FRAMEWORK";
- al punto 3.3 lettera c) del Provvedimento "Procedure (1. rilevazione del rischio..)" è possibile abbinare i Principi 6, 12, 13 e 7 del "COSO FRAMEWORK";
- al punto 3.3 lettera c) del Provvedimento "Procedure (2. misurazione del rischio..)" è possibile abbinare il Principio 6 e 7 del "COSO FRAMEWORK";
- al punto 3.3 lettera c) del Provvedimento "Procedure (3. Gestione e controllo del rischio..)" è possibile abbinare i Principi 7 e 10 del "COSO FRAMEWORK";
- al punto 3.3 lettera d) del Provvedimento "Monitoraggio" è possibile abbinare i Principi 3, 16 e 17 del "COSO FRAMEWORK";
- al punto 3.3 lettera e) del Provvedimento "Adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno" è possibile abbinare il Principio 9 del "COSO FRAMEWORK";
- al punto 3.3 lettera f) del Provvedimento "Relazione agli organi di gestione" è possibile abbinare i Principi 13, 14 e 17 del "COSO FRAMEWORK";
- al punto 3.4 del Provvedimento "flussi informativi accurati" è possibile abbinare i Principi 13 e 14 del "COSO FRAMEWORK";

I principi 11 e 15 del "COSO FRAMEWORK" non sono abbinabili mentre il principio n. 8 ("The organization considers the potential for fraud in assessing risks to the achievement of objectives") è assente nel Provvedimento ma da tenere comunque in debita considerazione.

Per ciò che concerne invece gli "Essential Features of Tax Control Framework" declinati nel documento OCSE del 13 maggio 2016 "Co-operative Tax Compliance: Building better tax control frameworks":

- al punto *Tax Strategy Established* è possibile abbinare i Principi 1, 2 e 6 del "COSO FRAMEWORK";
- al punto *Applied Comprehensively* è possibile abbinare i Principi 7, 10 e 12 del "COSO FRAMEWORK";
- al punto *Responsibility Assigned* è possibile abbinare il Principio 3 del "COSO FRAMEWORK";
- al punto *Governance Documented* è possibile abbinare i Principi 12 e 14 del "COSO FRAMEWORK o";
- al punto *Testing Performed* è possibile abbinare i Principi 10 e 16 del "COSO FRAMEWORK";
- al punto *Assurance Provided* è possibile abbinare il Principio 17 del "COSO FRAMEWORK".

– sono disponibili strumenti (*checklist*, *format* ecc.) di notevole qualità tecnica per la verifica dei requisiti del *COSO Framework* <sup>(11)</sup>.

Conseguentemente, nella verifica dell'idoneità del sistema di controllo il certificatore verificherà la presenza dei requisiti "*COSO*" riscontrando così indirettamente la presenza dei requisiti stabiliti dalla norma interna e dalla prassi internazionale.

In ogni caso, i requisiti previsti dalla normativa interna (ad es.: presenza di una strategia fiscale) sono da considerarsi essenziali e tutti i requisiti previsti nel *COSO* sono interpretati alla luce della norma interna e della prassi internazionale sul TCF.

### **Definizione delle fasi di valutazione del sistema di controllo**

Il certificatore suddivide in tre fasi il ciclo di valutazione del TCF sia per organizzare il lavoro che per mantenere chiarezza metodologica.

#### **1. *Definizione del perimetro***

Per "definizione del perimetro" si intende l'identificazione dei processi di controllo rilevanti sia a livello generale che a livello specifico.

A livello di controlli generali (*Company level*), lo scopo di questa fase è accertare che i documenti descrittivi del processo di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e i relativi *output* (Strategia fiscale, *Tax Compliance Model*, Policy di Gestione del rischio interpretativo, Mappa dei processi e Mappa dei rischi fiscali adempimento) siano presenti e contengano tutte le informazioni rilevanti ai fini della valutazione.

Particolare attenzione andrà rivolta al processo di mappatura dei rischi fiscali nonché dei rischi derivanti dai principi contabili adottati dall'impresa.

In questa fase il certificatore utilizzerà i criteri generali desumibili dalle fonti di riferimento (Provvedimenti, Circolare, Linee Guida ecc.) e le informazioni specifiche ritraibili dall'analisi del singolo contribuente quali (cd. "analisi desk"):

- documentazione contabile (bilanci) e strategica (analisi di settore);
- documentazione riguardante controlli esterni svolti ad altri fini sul contribuente (come, ad esempio, le risultanze di precedenti verifiche fiscali svolte);
- documentazione riguardante le attività svolte dai revisori legali, dal collegio sindacale e dagli organismi di vigilanza, nonché dai soggetti deputati al controllo di terzo livello, come la funzione di *Internal Audit*;
- documentazione da allegare all'istanza di accesso al Regime (ad es. mappa dei processi aziendali), integrando, eventualmente, l'analisi con specifiche interviste al personale dipendente, al fine di accertare che:
- i rischi fiscali dell'impresa siano stati adeguatamente mappati (suggerendo, se del caso, eventuali integrazioni alla mappa dei rischi fiscali adempimento);
- non vi siano carenze informative della mappa dei processi.

Il certificatore dovrà attestare che la RCM sia stata redatta secondo il *format* e lo *standard* declinato nelle "*Linee guida per la compilazione della mappa dei rischi e dei controlli fiscali*" e che contenga tutte le informazioni rilevanti.

Per quanto concerne il riscontro dell'avvenuta mappatura dei rischi fiscali "*derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente*" (c.f.r. articolo 4, comma 1, del d.lgs n. 128/2015), il certificatore verificherà che il TCF risulti integrato con adeguati controlli in materia di informativa finanziaria-contabile, al fine di assicurare la corretta applica-

<sup>11</sup> Il terzo volume del documento "*Internal Control – Integrated Framework*" è interamente dedicato a strumenti e *format* per la valutazione della presenza dei requisiti.

zione, da parte dell'impresa, dei principi contabili adottati. Tale standard si intenderà rispettato, alternativamente:

- 1) nei casi in cui l'impresa abbia adottato un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria/contabile (Modello 262<sup>12</sup>, "Modello Sox" o altro modello analogo) dotato, a sua volta, di una adeguata mappatura dei rischi associati ai processi contabili (e dei relativi presidi), in grado di interagire, ove necessario, con il TCF (mediante l'inserimento nella relativa RCM di uno specifico campo in cui vengono segnalati i rischi che discendono dal processo di mappatura operato ai fini del sistema sull'informativa finanziaria/contabile);
- 2) in assenza di tale modello, in tutti i casi in cui l'impresa abbia predisposto specifici presidi contabili "integrati" nel TCF, mediante la formalizzazione di controlli chiave *standard* sui principali processi operativi e rischi *financial* associati, opportunamente evidenziati, unitamente ai relativi rischi, nella *Risk and Control Matrix* del TCF.

A livello di controlli di singolo rischio (*Activity level*), al fine di individuare i processi "specifici" rilevanti, il certificatore seleziona i rischi significativi consultando la mappa dei rischi fiscali adempimento ed effettuando, se necessario, un'ulteriore mappatura partendo dal bilancio, dai precedenti fiscali e dall'esame di altre informazioni utili raccolte attraverso, ad esempio, le interviste al personale dipendente. Successivamente identifica i processi di controllo significativi da sottoporre a controllo utilizzando, a seconda dei casi, un approccio

*process based* - parte dalla mappa dei processi e dei rischi fiscali e individua quelli per materialità più rilevanti;

*risk based* - parte dall'esame del bilancio, dei precedenti fiscali e dalle altre informazioni utili, individua i rischi fiscali più rilevanti e risale, quindi, ai relativi processi.

## 2. *Valutazione dell'impostazione (fase rilevante ai fini della "prima certificazione")*

Sia sul livello generale che sui rischi specifici il certificatore verifica la presenza a livello "documentale" di tutti i requisiti richiesti nei processi di controllo selezionati.

Come anticipato, la valutazione sul livello generale (*Company level*) è effettuata confrontando il processo di *risk assessment* del contribuente con i diciassette principi e i cinque componenti del *COSO Framework*, al fine di valutare se tutti i principi o i principi ritenuti significativi ai fini dell'attività di gestione del rischio fiscale, siano stati rispettati. In allegato alle presenti linee guida è riportata una Nota Metodologica per i controlli sul *Company level* (allegato n. 2).

La valutazione sul livello di singolo rischio (*Activity level*) ha, invece, ad oggetto l'adeguatezza delle specifiche linee di controllo selezionate (c.d. matrici di controllo) ad assicurare l'integrità degli adempimenti fiscali e la corretta determinazione delle imposte.

In questa fase, le attività che integrano il processo selezionato sono valutate in relazione al "disegno" dei relativi presidi posti (*Test of Design - ToD*) in essere dall'impresa, ossia sulla capacità del "design del controllo" di mitigare il rischio inerente relativo<sup>(12)</sup>.

Le attività che integrano il processo selezionato, ai fini dell'*Activity level*, sono valuta-

<sup>12</sup> Il cd. "*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 determinerebbero violazioni di norme tributarie.

La metodologia principale con cui è svolto il Test of Design è il "walkthrough", ossia la procedura di test che prevede che per una singola transazione esemplificativa venga ripercorso il flusso di processo seguito dal *Control Owner* in fase di svolgimento del controllo.

Il Test of Design permette di ottenere una comprensione approfondita del flusso delle transazioni e delle modalità con cui è svolto un controllo.

Per maggiori dettagli sulle modalità di svolgimento del ToD si veda quanto chiarito al paragrafo 4 lettera d) delle presenti Linee Guida.

te secondo il seguente ordine:

- a. *processo di business*, ove è analizzata la completezza della descrizione delle attività che compongono il processo di business al fine di cogliere gli aspetti rilevanti ai fini fiscali;
- b. *rischio fiscale "inerente"*, ove è esaminata la congruità e completezza dei rischi fiscali individuati dalla società in relazione al processo di business (rischi inerenti);
- c. *presidi di controllo*, ove è valutata l'idoneità dei presidi istituiti in relazione ai rischi fiscali individuati e l'opportunità di inserirne di nuovi, nonché la presenza di efficaci procedure di monitoraggio di secondo livello sui rischi mappati.

Al termine di questa fase, il certificatore può effettuare una valutazione dell'impostazione del TCF ossia sulla capacità del "design" dei processi di controllo (generali e specifici) di mitigare i rischi inerenti relativi e, in presenza di eventuali carenze, richiedere integrazioni.

Considerata la qualità delle fonti documentali utilizzate si ritiene possibile rilasciare, al termine di questa fase, la certificazione valevole ai fini dell'ammissione del contribuente al Regime, qualora il TCF sia giudicato idoneo.

Coerentemente con quanto sopra illustrato, il giudizio di idoneità va rilasciato:

- a) sia in relazione alla completa e corretta mappatura dei rischi fiscali, ivi inclusi quelli che derivano dai principi contabili adottati dall'impresa (Fase 1 – definizione del perimetro);
- b) sia in relazione alla rispondenza del processo di *Tax Risk Management* approntato dal contribuente e della relativa *Governance* ai diciassette principi e i cinque componenti del *COSO Framework* (Fase 2 – *company level*);
- c) sia in relazione all'idoneità delle singole linee di controllo selezionate ad assicurare l'integrità degli adempimenti fiscali e la corretta determinazione delle imposte (Fase 2 – *Activity level*).

### 3. Valutazione di efficacia operativa dei controlli (fase rilevante ai fini del "aggiornamento della certificazione")

Con cadenza almeno triennale il certificatore aggiorna la valutazione effettuando gli opportuni controlli di efficacia operativa (c.d. *Test of Operating Effectiveness - ToE*) dei controlli generali e di singolo rischio (c.f.r. articolo 6, comma 5, del D.M. Certificatori).

Il *Test of Operating Effectiveness* 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 principali aspetti che vengono presi in considerazione in fase di *Test of Operating Effectiveness* sono i seguenti:

- *il controllo è ed è stato operativo nel continuo?*
- *il controllo opera ed ha operato come disegnato (Insight into design/existence)?*
- *c'è evidenza del controllo riscontrabile in maniera puntuale e continuativa?*
- *il controllo è riuscito a mitigare il rischio che doveva mitigare ("Insight into existence/effectiveness")?*

Diversamente dal ToD, il *Test of Operating Effectiveness* è svolto su più transazioni selezionando, ove possibile, un campione di transazioni considerato statisticamente significativo per valutare se il controllo abbia di fatto operato efficacemente nel conti-

nuo o meno <sup>(13)</sup>.

A livello di controlli generali (*Company level*) il certificatore ripercorre, a campione, il processo di *risk assessment* implementato dall'impresa al fine di verificare che gli adempimenti descritti nel documento di Strategia Fiscale e, soprattutto, nel *Tax Compliance Model* siano stati concretamente posti in essere e siano risultati efficaci (ad esempio verifica che l'impresa abbia effettivamente avviato i piani di monitoraggio e implementato le eventuali, conseguenti, azioni correttive, ovvero che l'impresa abbia posto in essere tutti gli adempimenti previsti dalla *policy* di gestione del rischio interpretativo, attivando ove necessario le opportune interlocuzioni con l'Agenzia delle entrate).

In questa fase il certificatore è tenuto, altresì, ad accertare anche che il *management* abbia proceduto all'aggiornamento periodico del TCF in funzione del mutare del contesto, tanto normativo (ambiente esterno), quanto di *business* (ambiente interno). La puntuale declinazione della mappatura dei rischi fiscali dell'impresa è richiesta, infatti, non solo in sede di primo disegno del TCF, ma anche nell'aggiornamento periodico cui devono essere sottoposti i rischi e i controlli riportati nelle matrici, alla luce delle novità fiscali e delle modifiche che riguardano l'organizzazione e i processi aziendali.

A tale proposito va rammentato che, in base a quanto previsto dall'articolo 7, comma 7, del D.M. Certificazioni, considerato che il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali si inserisce in un contesto aziendale dinamico, ove nel periodo di validità della certificazione si verifichino modifiche organizzative tali da richiedere il complessivo aggiornamento del sistema, deve essere prodotta una nuova certificazione.

A livello di rischi specifici (*Activity level*), il certificatore seleziona, con i criteri evidenziati al paragrafo precedente, i processi di controllo ritenuti significativi, ed effettua interviste agli attori chiave ripercorrendo i processi e acquisendo documentazione di supporto esemplificativa (c.d. "*documented walkthrough*") in modo da ottenere un riscontro dell'effettiva presenza delle procedure selezionate (c.d. "*Insight into design/existance*"). Inoltre, pianifica ed esegue test sui processi chiave al fine di validare l'efficacia in concreto delle linee di controllo (c.d. "*Insight into existance/effectiveness*").

Per fornire un complessivo giudizio sull'efficacia operativa del sistema, tanto sul *company* che sull'*activity level*, il certificatore potrà tenere conto delle risultanze delle verifiche del terzo livello di controllo, acquisendo altresì la documentazione relativa ai ToE effettuati da quest'ultimo.

### **Certificazione del "TCF di Gruppo integrato"**

Il comma 1-*quater* dell'articolo 7 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, come modificato dal decreto delegato, introduce una nuova modalità di accesso al Regime per "gruppo di imprese".

<sup>13</sup> Un controllo può essere testato attraverso diverse metodologie di *testing*. Quelle più comunemente utilizzate sono:  
*Inquiry*: il controllo è testato tramite intervista, ossia sono richieste a persone coinvolte nel processo, informazioni riguardo l'operatività del controllo. La verifica fatta tramite intervista permette una limitata affidabilità. È adottata ad esempio quando si svolge un *walkthrough* tramite intervista, ma su controlli particolarmente significativi non può essere l'unico metodo di testing utilizzato.

*Observation*: il controllo è testato osservando direttamente lo svolgimento del controllo. Si applica principalmente a controlli che possono essere verificati solo con osservazione diretta (es. verificare tramite *observation* che la documentazione probatoria sia effettivamente custodita in un archivio chiuso a chiave per non permetterne l'accesso a personale non autorizzato e impedire che la stessa possa essere alterata).

*Inspection*: il controllo è testato tramite la lettura e l'analisi di *records* o documenti che supportano ed evidenziano l'operatività di un controllo. Tale metodologia di *testing*, svolta solitamente tramite analisi e approfondimenti specifici, permette un'alta affidabilità nel valutare se un controllo è efficacemente operativo o meno.

*Re-performance*: il controllo è testato rieseguendolo integralmente per verificare la corretta esecuzione effettuata in precedenza. La re-performance si adotta di solito per verificare l'accuratezza con cui è stato svolto un controllo (es re-performance di un calcolo) ed è una metodologia di testing onerosa, ma che permette alta affidabilità sugli esiti di un test.

Per ulteriori dettagli sulle modalità di svolgimento del ToE si veda quanto chiarito al paragrafo 4 lettera d) delle presenti Linee Guida.

A tali fini è oggi consentito l'accesso al Regime ai contribuenti che appartengono a un gruppo di imprese, inteso quale insieme delle società, delle imprese e degli enti sottoposti a controllo comune ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numeri 1) e 2) e comma 2 del codice civile, a condizione che almeno un soggetto del gruppo possieda i requisiti dimensionali indicati nel comma 1-bis e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale debitamente certificato ai sensi dell'articolo 4, comma 1-bis, del decreto ("**TCF di Gruppo integrato**"). In tali casi, ai fini della certificazione del TCF di Gruppo integrato sarà necessario ottenere il rilascio di due distinte certificazioni (c.f.r. articolo 6, comma 7, 8 e 9 del D.M. Certificazioni):

- 1) La prima relativa alla società che esercita attività di direzione e coordinamento sul sistema di controllo del rischio fiscale (di seguito denominata anche "capogruppo"). Questa certificazione riguarda il TCF di capogruppo, nel suo complesso. In questo caso il certificatore attesterà, oltre a tutto quanto già sopra specificato, che i principi, le metodologie, le caratteristiche e le logiche di funzionamento, i ruoli e le responsabilità, inerenti l'istituzione, il mantenimento nel tempo e il funzionamento del sistema di rilevazione, gestione e controllo dei rischi fiscali siano rivolti anche alle altre società del gruppo (ad esempio verificando se e con quali modalità l'impresa che esercita l'attività di direzione e coordinamento sul TCF svolge funzioni centralizzate e/o funzioni ad elevata specializzazione verso le altre società del gruppo, anche attraverso l'esame di specifici contratti che disciplinano le modalità di prestazione di tali servizi).
- 2) La seconda riguarda la società o le società soggette a direzione e coordinamento. In questo caso il certificatore svolgerà esclusivamente le valutazioni di *activity level* sui rischi selezionati in fase di definizione del perimetro. Il certificatore non svolgerà i controlli di *company level* ma attesterà, in sostituzione di essi, che il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi fiscali della società è inserito in quello adottato dalla società che svolge funzioni di indirizzo sul TCF (già autonomamente certificato). A tali fini sarà attestato che l'organo di governo societario ha formalmente recepito la strategia fiscale di gruppo e il relativo TCF (ad esempio acquisendo il relativo verbale della riunione del C.d.A.) che l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire l'identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei principali rischi fiscali, descritte nel TCM della società che svolge funzioni di indirizzo, siano applicate anche alle società soggette a direzione e coordinamento e che per tali società sia stata redatta una apposita RCM, eventualmente integrata con quella di capogruppo e, quindi, siano stati identificati e misurati i relativi rischi fiscali e siano stati istituiti specifici presidi a mitigazione degli stessi.

Da un punto di vista pratico, in sede di istanza, oltre alla certificazione del TCF della capogruppo (certificazione sub 1) dovrà essere fornita, per ciascuna delle società appartenenti al gruppo stesso che intende aderire al Regime, la certificazione sub 2) nel corpo della quale sarà attestato, che il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi fiscali della società è inserito in quello adottato dalla capogruppo.

In base a quanto stabilito dall'articolo 7, comma 3, del D.M. Certificazioni, nel caso in cui l'istanza di ammissione al Regime, ai sensi dell'articolo 7, comma 1-*quater*, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e dell'articolo 70-*duodecies*, comma 6-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, sia presentata dopo l'ammissione della capogruppo, i soggetti istanti sono tenuti a richiedere la sola certificazione sub 2), in quanto il sistema integrato dell'impresa del gruppo che esercita attività di direzione e coordinamento sul sistema di controllo del rischio fiscale è stato già certificato e validato dall'Agenzia delle entrate.

La disposizione di cui al citato comma 3 si applica anche nei casi in cui l'istanza di ammissione ai sensi dell'articolo 7, comma 1-*quater*, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e dell'articolo 70-*duodecies*, comma 6-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, è presentata da una impresa appartenente al medesimo gruppo di un soggetto esonerato dal rilascio della certificazione ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221 (c.f.r. articolo 7, comma 4, del D.M. Certificatori).

## 8. LINEE GUIDA PER L'ATTESTAZIONE DELL'EFFICACIA OPERATIVA DEL TCF

L'articolo 1, comma 3, primo e secondo periodo, del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221, come modificato dal decreto correttivo, stabilisce che *“I soggetti ammessi o che hanno presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo antecedentemente alla data di entrata in vigore del presente decreto non sono tenuti alla certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale dell'articolo 4, comma 1-bis, del citato decreto legislativo n. 128 del 2015, introdotto dal comma 1, lettera a), numero 2). I soggetti di cui al primo periodo, sono comunque tenuti ad attestare, con le modalità definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, l'efficacia operativa del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale”* (Decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 21 novembre 2024 - di seguito anche D.M. Attestazioni).

Il D.M. Attestazioni, concernente le *“Modalità di attestazione dell'efficacia operativa del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale dell'articolo 4, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128”*, prevede che i soggetti ammessi o che hanno presentato istanza di adesione al Regime di adempimento collaborativo alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 30 dicembre 2023 n. 221, entro la fine del secondo anno d'imposta successivo all'entrata in vigore del citato D.M. e, successivamente, con cadenza almeno triennale, acquisiscano una certificazione attestante l'avvenuto svolgimento, da parte dell'impresa, di procedure di test finalizzate a verificare che i controlli implementati abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta (c.f.r. articolo 1, comma 1 e 2, del D.M. Attestazioni). La certificazione *de quo* è rilasciata dai professionisti abilitati alla certificazione di cui al comma 1-bis dell'articolo 4 del decreto.

Posto che il *design* del TCF è stato già validato dall'Agenzia delle entrate in sede di ammissione al Regime, detti professionisti dovranno svolgere, esclusivamente, i controlli di efficacia operativa (c.d. *Test of Operating Effectiveness - ToE*) dei controlli generali e di singolo rischio, descritti al paragrafo 6, sottoparagrafo 3 *“Valutazione di efficacia operativa dei controlli (fase rilevante ai fini del “aggiornamento della certificazione”)”*, delle presenti Linee Guida, al fine di verificare se i presidi *company* ed *activity level* del TCF validato in sede di ammissione, abbiano operato nel continuo come previsto e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta.