

# Il Tax Control Framework oltre la cooperative compliance, quale strumento autonomo di gestione del rischio fiscale

Come la Legge delega per la riforma fiscale cambierà i rapporti tra Fisco e contribuenti



**Riccardo Mezzi**  
Avvocato,  
Associate Studio Tributario  
Tognolo



**Rosa Biancolli**  
Avvocato,  
Associate Studio Tributario  
Tognolo



**Francesco Spurio**  
Dottore commercialista,  
Partner Studio Tributario  
Tognolo

*Il regime di adempimento collaborativo ha rappresentato un punto di svolta nei rapporti tra Fisco e contribuenti, superando la logica del controllo fiscale ex post, in favore della condivisione preventiva. In tale contesto, e sulla scorta di quanto affermato dall'OCSE, il Tax Control Framework (TCF) è stato pietra d'angolo e requisito formale per l'accesso al regime, che accorda ai soggetti aderenti una serie di benefici, anche in termini sanzionatori. Dall'esordio del TCF nell'ordinamento giuridico, sempre più imprese vi si sono avvicinate in modo "volontario", mirando a gestire internamente la variabile fiscale in conformità alla normativa e a prescindere dall'accesso all'adempimento collaborativo. La Legge delega per la riforma fiscale ripensa il ruolo del TCF, estendendo i benefici sanzionatori anche ai soggetti che lo abbiano volontariamente adottato (in assenza dei requisiti dimensionali per l'adempimento collaborativo) e affidando il ruolo di "certificatori" ai professionisti.*

## I. Introduzione

La *Recovery Plan Next Generation EU*<sup>[1]</sup> è la risposta dell'Unione europea (UE) alla crisi conseguente alla pandemia da Covid-19 e rappresenta lo strumento di maggiore portata mai finanziato a livello europeo<sup>[2]</sup>.

L'Italia è lo Stato membro che – in termini assoluti – risulta il principale beneficiario dei due strumenti di cui il piano si compone: (i) il Dispositivo per la Ripresa e Resilienza (*Recovery and Resilience Facility* [RRF]) e (ii) il pacchetto di Assistenza alla Ripresa per la Coesione e i Territori d'Europa (REACT-EU). Nell'ambito del RRF, in logica *performance based*<sup>[3]</sup>, viene richiesto agli Stati membri di presentare dei piani nazionali di investimenti e riforme: l'Italia ha presentato il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR). Quest'ultimo presenta un perimetro che ricomprende tre tipologie di riforme: (i) quelle trasversali; (ii) quelle abilitanti alla riuscita generale e (iii) quelle specifiche/settoriali. A lato delle misure citate, il Piano richiede (anche se non esplicitamente) una serie di azioni accompagnatorie, ossia finalizzate a guidare l'attuazione degli obiettivi. La riforma del sistema fiscale italiano si colloca tra le misure accompagnatorie, essendo necessaria a contrastare le debolezze strutturali del Paese e, in tal senso, è parte integrante della ripresa che si intende innescare anche grazie alle risorse europee<sup>[4]</sup>.

I. Introduzione.....	600
II. La scommessa della riforma fiscale: gestire il rischio al di fuori del regime di adempimento collaborativo .....	601
III. La gestione del rischio di compliance fiscale mediante il TCF.....	602
A. Il rischio fiscale nel contesto aziendale.....	602
B. Il TCF nell'ambito del sistema di controllo interno e gestione dei rischi: ratio, genesi e gestione del modello .....	603
IV. Considerazioni sistematiche e prospettive in merito agli effetti premiali previsti dall'art. 20 Legge delega .....	605
V. Conclusioni: il TCF volontario come strumento autonomo di gestione del rischio fiscale .....	607

[1] Si veda il seguente link: [https://next-generation-eu.europa.eu/index\\_en](https://next-generation-eu.europa.eu/index_en) (consultato il 15.10.2023).

[2] In termini economici, il pacchetto ammonta a 806,9 mia. di euro ed è riassumibile nei cinque obiettivi: (i) "Make it Green", legato alla transizione ecologica; (ii) "Make it Digital", riferito al progresso tecnologico e digitale; (iii) "Make it Healthy", che mira a una maggiore tutela della salute; (iv) "Make it Strong", con l'obiettivo di investire in una maggiore formazione per l'Europa del futuro e (v) "Make it Equal", finalizzato al raggiungimento della equità di genere.

[3] I contributi *performance based* prevedono che gli importi in questione siano corrisposti dalla Commissione europea a ciascun Paese nel momento in cui questi ha conseguito gli obiettivi concordati per il completamento delle riforme e degli investimenti previsti dal piano.

[4] Si veda il Piano Nazionale di Resistenza e Resilienza, Next Generation Italia, p. 84.

In tale ottica, il 16 marzo 2023, il Consiglio dei Ministri ha varato un disegno di legge di delega al Governo per la riforma fiscale, poi approvato con modificazioni dal Parlamento in via definitiva lo scorso 9 agosto (cd. "Legge delega"; Legge [L.] n. 111/2023)[5].

La Legge delega conferisce al Governo una delega a emanare, entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore dello stesso, una serie di decreti legislativi, a cui spetta il compito di revisionare il sistema fiscale, superandone le criticità e, in prospettiva, fondando un nuovo rapporto Fisco-contribuente in grado di sostenere lo sperato cambio di passo del Sistema Paese.

Tra i numerosi tasselli che compongono l'ambizioso piano di riforma in questione, trovano collocazione alcune previsioni dedicate al cd. "Tax Control Framework" (TCF), che l'OCSE definisce come: "[...] *the part of the system of internal control that assures the accuracy and completeness of the tax returns and disclosures made by an enterprise. The TCF plays a central part in bringing rigour to the co-operative compliance concept*"[6].

All'interno dell'ordinamento giuridico italiano, il TCF è già riconosciuto quale requisito di accesso al cd. regime di "adempimento collaborativo" (o *cooperative compliance*), che è stato istituito con il Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 128/2015, al fine di instaurare un rapporto di fiducia tra Amministrazione finanziaria e contribuente/persona giuridica esercente attività d'impresa[7]. Tale obiettivo è perseguito attraverso una serie di strumenti, primo tra tutti l'interlocazione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali.

All'adempimento collaborativo si accede volontariamente, in caso di soddisfacimento del requisito oggettivo, costituito dall'implementazione di un TCF, e del requisito soggettivo, corrispondente a determinate caratteristiche dimensionali dell'impresa istante (cfr. *infra*).

---

[5] L'esame del testo ha avuto inizio alla Camera il 20 aprile 2023. Il relativo disegno di legge è stato presentato il 23 marzo 2023 ed è stato assegnato alla VI Commissione Finanze in sede referente l'11 aprile 2023. Il testo, approvato in prima lettura alla Camera il 12 luglio 2023, è stato assegnato alla VI Commissione permanente (Finanze e Tesoro) in sede referente del Senato il giorno successivo (Atto Senato n. 797), che ha concluso il suo esame il 28 luglio. Il 2 agosto successivo, il testo del disegno di legge è stato approvato in prima lettura al Senato ed è tornato alla Camera dei Deputati, dove è stato approvato in via definitiva in seconda lettura e successivamente pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 14 agosto 2023.

[6] OCSE, *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, Parigi 2016.

[7] L'art. 17, comma 1, lett. g, n. 3 Legge delega estende la platea dei destinatari al regime di *cooperative compliance* ricomprendendo le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia, nonché quelle che la mantengono all'estero, ma possiedono, anche per interposta persona o tramite *trust*, nel territorio dello Stato, un reddito complessivo, comprensivo di quelli assoggettati a imposte sostitutive o ritenute alla fonte a titolo d'imposta, mediamente pari o superiore ad 1 mio. di euro. Sul punto, cfr. JEAN MARIE DEL BO, *Cooperative Compliance verso l'estensione anche alle persone fisiche*, in: Sole 24 Ore, 3 luglio 2023, a commento delle dichiarazioni rilasciate in tal senso dell'onorevole Marco Osnato, Presidente della Commissione Finanze della Camera, in linea con la visione del Viceministro dell'Economia e delle Finanze Maurizio Leo.

A fronte del quadro appena descritto e della collocazione del TCF all'interno dell'adempimento collaborativo, la Legge delega mira ad ampliare significativamente la valenza e l'impiego del TCF.

### II. La scommessa della riforma fiscale: gestire il rischio al di fuori del regime di adempimento collaborativo

Tra le numerose misure contenute nella Legge delega[8], il Titolo III, dedicato a procedimenti (Capo I, artt. da 16 a 19) e sanzioni (Capo II, con il solo art. 20) contiene due disposizioni, gli artt. 17 e 20, relative al TCF.

Tali disposizioni declinano la gestione del rischio fiscale in due modi differenziati e complementari, rivolgendosi a contribuenti con diverse caratteristiche, ma trovando il proprio fattore comune nella predisposizione di un TCF.

L'art. 17 ha carattere programmatico e mira a revisionare l'attività di accertamento. In quest'ottica, il suo comma 1, lett. g, n. 1, prevede che il Legislatore delegato potenzi e semplifichi il regime di adempimento collaborativo, che – come anticipato – già richiede l'adozione di un TCF quale requisito di accesso. L'incentivo all'*appeal* dell'istituto è affidato a una serie di previsioni[9], che incrementino i meccanismi premiali per chi aderisce al regime e comportino l'ampliamento della platea di destinatari, tramite la riduzione della relativa soglia di ingresso.

L'art. 20, invece, si occupa di TCF in un contesto sinora inedito. Il suo comma 1, lett. a, n. 4[10], attiene direttamente alla volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e, nel più ampio ambito di revisione dell'impianto sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, riconosce rilevanti effetti premiali in caso di adozione di un efficace TCF e di preventiva comunicazione del relativo rischio fiscale così rilevato all'Amministrazione finanziaria. Nella lettera della Legge delega tali accorgimenti assumono rilevanza per ridurre o escludere l'entità delle sanzioni nei confronti di soggetti che, sprovvisti dei requisiti per accedere all'adempimento collaborativo, governano il rischio fiscale in modo volontario e al di fuori di un istituto con una storia ormai decennale[11], come la *cooperative compliance*.

Confrontando le disposizioni degli artt. 17 e 20, appare chiaro che trattasi di previsioni aventi destinatari diversi. Infatti,

---

[8] L'ambizioso obiettivo della Legge delega è porre le basi per la revisione dell'intero sistema tributario, contemplando disposizioni che innovano le principali imposte dirette applicate nei confronti di persone fisiche e giuridiche, rivedono le procedure di accertamento e il processo tributario, stabiliscono nuovi principi che regolino i rapporti tra Fisco e contribuenti.

[9] Si vedano i punti da 1.1 a 1.9.4 dell'art. 17, comma 1, lett. g, Legge delega.

[10] Il citato articolo recita: "[...] *prevedere che la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, di cui all'articolo 4 del D.Lgs n. 128/2015 e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese che non possiedono i requisiti per aderire al regime dell'adempimento collaborativo possano assumere rilevanza per escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni*".

[11] Il lancio del progetto "pilota" da parte dell'Agenzia delle Entrate, con il quale l'Amministrazione finanziaria ha sperimentato il modello di cooperazione rafforzata con i contribuenti aderenti che sarebbe poi diventato il regime di adempimento collaborativo, è datato 25 giugno 2013.

da un lato, l'art. 17 mette in campo una serie di misure volte a rafforzare l'adempimento collaborativo e, quindi, ad agevolare i soggetti che vi hanno aderito (o che intendano farlo, avendone i requisiti). Dall'altro lato, l'art. 20 si rivolge a chi, in assenza delle caratteristiche (essenzialmente dimensionali) per entrare in *cooperative compliance*, si dota di un TCF volontario, premiandone la trasparenza nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e lo sforzo per un'implementazione efficace. La circostanza che l'art. 20 in analisi sia rivolto esclusivamente a quei contribuenti che si pongono al di sotto delle soglie di accesso all'adempimento collaborativo, e non ai soggetti che le integrano, appare ineludibile, laddove la possibilità di rimanere al di fuori del regime per mero "arbitraggio" finirebbe con il violare la previsione della Legge delega del 2014 per l'adozione del D.Lgs. che ha istituito il regime domestico di *cooperative compliance* (i.e. l'art. 6 L. n. 23/2014, "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita").

A fronte delle considerazioni sin qui svolte in merito agli artt. 17 e 20 e alle loro differenziate platee di destinatari, va notato che proprio sull'art. 20, il *dossier* del Dipartimento finanze del Senato<sup>[12]</sup> presenta alcune incoerenze rispetto alla Legge delega.

In particolare, la normativa prevede che le imprese che non possiedono i requisiti per aderire al regime dell'adempimento collaborativo se:

- a) adotteranno volontariamente un efficace TCF (dotato delle caratteristiche di cui all'art. 4 D.Lgs. n. 128/2015, quindi in linea con i sistemi che rappresentano uno dei requisiti di accesso al regime) e<sup>[13]</sup>
- b) comunicheranno preventivamente un possibile rischio fiscale all'Amministrazione finanziaria; potranno ottenere la riduzione ovvero l'esclusione delle sanzioni, in caso di contestazioni nei loro confronti.

Nell'analizzare tale disposizione, il *dossier* del Senato<sup>[14]</sup>:

[12] Datato 14 luglio 2023 e disponibile al seguente link: <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01382796.pdf> (consultato il 15.10.2023).

[13] Il testo della Legge delega utilizza la congiunzione "e", ponendo i due elementi sullo stesso piano. In questo senso, affinché si possa accedere al beneficio sanzionatorio, dovranno necessariamente essere presenti entrambe le casistiche. Da un punto di vista logico, se il Legislatore avesse voluto intendere qualcosa di diverso, avrebbe dovuto utilizzare una disgiunzione, inclusiva o esclusiva (l'italiana "o", rispettivamente nelle due accezioni latine di "vel" e di "aut"). Nel primo caso (vel), si potrebbe accedere al beneficio sanzionatorio con la presenza di un solo elemento o di entrambi; nel secondo (aut), si potrebbe accedere soltanto in presenza di una delle due condizioni.

[14] Si veda p. 136 del documento, che recita: "Il terzo obiettivo posto dalla lettera a) dell'articolo 18 (diventato poi art. 20 nella versione definitiva della Legge delega a seguito dei lavori delle commissioni parlamentari, ndr.) della delega al Governo consiste nella previsione che le sanzioni siano ridotte di entità o del tutto escluse, nel quadro di un regime di adempimento collaborativo, nel caso di volontaria adozione da parte del contribuente di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Le sanzioni potranno essere ridotte o escluse anche nel caso di preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese le quali non possiedono i requisiti per aderire all'istituto dell'adempimento collaborativo. L'articolo 4 del D. Lgs n. 128/2015 cui fa esplicito riferimento la lettera a) disciplina gli attuali requisiti occorrenti per l'adesione dei contribuenti ad un regime di adempimento collaborativo".

- a) sembra suggerire che le due ipotesi (adozione di un efficace TCF e comunicazione del rischio) siano alternative tra loro, addirittura in maniera esclusiva, e ciò nonostante l'evidente limite logico per cui non sarebbe possibile comunicare un rischio, senza aver prima implementato il TCF, sistema finalizzato alla sua rilevazione;
- b) prevede che la disposizione si inserisca "nel quadro di un regime di adempimento collaborativo", laddove il riferimento è, appunto, all'adozione volontaria del TCF, al di là del citato regime;
- c) cita in maniera scorretta l'art. 4 D. Lgs. n. 128/2015, che non riguarda – come indicato nel *dossier* – i requisiti che occorrono ai contribuenti per accedere al regime, bensì le caratteristiche che il TCF deve presentare per essere ritenuto idoneo quale requisito di accesso al regime di adempimento collaborativo.

A fronte di queste considerazioni preliminari dedicate al TCF nella Legge delega, il presente contributo intende analizzare la coerenza sistematica della possibile esimente sanzionatoria delineata dall'art. 20. A monte di tale valutazione e quale prodromo logico, verrà svolta una disamina delle caratteristiche del rischio fiscale di cui si tratta, nonché del TCF, quale parte del sistema di controllo interno, inserito nel contesto di *governance* aziendale.

### III. La gestione del rischio di compliance fiscale mediante il TCF

#### A. Il rischio fiscale nel contesto aziendale

In ambito aziendale, il rischio è la possibilità che si verifichi un evento che abbia un impatto sulla strategia e sul conseguimento degli obiettivi dell'impresa<sup>[15]</sup>. In teoria, la conseguenza dell'assunzione di un rischio può essere negativa o positiva. L'attività di gestione del rischio (cd. *risk management*) consente all'impresa di identificare e misurare i diversi rischi, in modo da assumerli in maniera consapevole e da adottare i necessari piani di intervento secondo un ordine di priorità<sup>[16]</sup>. In sintesi, il *risk management* è finalizzato alla riduzione (non essendo possibile la completa eliminazione) della possibilità che si verifichino eventi inaspettati. In questo senso, una visione integrata tra l'attività di *risk management* e la definizione della strategia aziendale rappresenta il presupposto per la creazione, il mantenimento e la realizzazione di valore nel medio lungo periodo.

[15] Cfr. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), *Enterprise Risk Management, Integrating with Strategy and Performance*, vol. 1, 2017, p. 110.

[16] Più in dettaglio, è possibile distinguere diverse fasi nell'ambito del processo di *risk management*: una fase di *risk assessment*, dedicata alla identificazione e misurazione dei rischi, nonché alla definizione di un livello "target" da raggiungere rispetto al *risk appetite* della società; una fase di *management*, che comprende l'analisi, anche dinamica, delle attività a rischio e la valutazione, in termini di disegno, dei presidi adottati; infine quella *risk control*, finalizzata alla loro mitigazione, in cui viene valutato il livello di rischio residuale raggiunto e il giudizio sull'adeguatezza dei controlli di primo livello, da cui può scaturire la necessità di implementare differenti azioni (ad es., intervenire sui controlli giudicati non adeguati, ovvero prevederne di ulteriori). Sul punto si veda AA. VV., a cura di Studio AC Avvocati e Commercialisti, *La Cooperative Compliance nei sistemi di gestione dei rischi fiscali delle imprese*, 2021, pp. 29-30.

I rischi di impresa si possono dividere in categorie, tra loro interconnesse. Le principali comprendono:

- a) i rischi operativi, ossia di errori umani o di processo aziendale (anche dovuti al malfunzionamento di un applicativo tecnologico);
- b) i rischi di mercato, che dipendono dall'oscillazione del valore di attività e passività sul mercato (quali il rischio di tasso di interesse, rischio di cambio o *commodity risk*);
- c) i rischi di credito, laddove il debitore non adempia la propria obbligazione e l'impresa non incassi il credito che vanta nei suoi confronti;
- d) i rischi finanziari, compreso il rischio di liquidità, che comporta per l'azienda l'impossibilità di far fronte ai propri debiti, in assenza di sufficienti fondi propri, ovvero non potendo altrimenti reperirne;
- e) i rischi strategici, conseguenti a decisioni di *business* errate;
- f) i rischi di *Information Technology*, relativi alla *information security* e alla *cyber security*[17];
- g) i rischi di *compliance*, che si riferiscono al rispetto delle disposizioni normative e regolamentari vigenti.

Il rischio fiscale rientra in tale ultima categoria e viene definito come il "rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario" (art. 3, comma 1, ultimo periodo, D.Lgs. n. 128/2015), ricomprendendo in tal modo le violazioni dirette della normativa, così come le fattispecie di elusione o abuso del diritto.

Per l'impresa, i fattori che generano il rischio fiscale possono essere esogeni, come l'incertezza della formulazione di novità normative del settore tributario, in assenza di chiarimenti di prassi o interpretativi, oppure endogeni, ad es. in caso di errore in un adempimento prescritto dalla normativa, o di mancata rilevazione di novità fiscali rilevanti per la società, ovvero di compimento di operazioni ritenute abusive.

### B. Il TCF nell'ambito del sistema di controllo interno e gestione dei rischi: ratio, genesi e gestione del modello

La gestione del rischio aziendale e il sistema di controllo interno si inseriscono nel più ampio concetto di *corporate governance*, inteso come il sistema attraverso cui le aziende sono dirette e controllate[18]. Il *Framework* elaborato dal *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO)[19] definisce il sistema di controllo interno come il "processo,

[17] Per molte realtà aziendali tali rischi vengono ricompresi in un sottoinsieme dei rischi operativi relativo al funzionamento dei sistemi informatici, relegando i rischi IT alla sola gestione di aspetti tecnici. Una loro considerazione quale categoria a sé consente di sottolineare la loro trasversalità rispetto all'intera organizzazione. Sul punto cfr. Assirevi, *L'evoluzione della governance dei rischi di Information Technology. Modelli di governo da considerare per un'efficace gestione dei rischi legati alla tecnologia*, Monografia n. 4/2023, p. 25.

[18] Cfr. Cadbury Report, *The Financial Aspects of Corporate Governance*, 1992, par. 2.5.

[19] *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), *Internal Control, integrated framework*, 2013. Tale documento rappresenta il modello di riferimento per le imprese e gli enti regolatori nella costruzione e valutazione dei sistemi di controllo interno.

messo in atto dal Consiglio di Amministrazione, dal management e da tutto il personale, volto a fornire una ragionevole garanzia sul raggiungimento dei seguenti obiettivi: efficacia ed efficienza delle attività operative; attendibilità delle informazioni; conformità alle leggi e alle norme". In altre parole, il sistema di controllo interno e gestione dei rischi (SCIGR[20]) si pone obiettivi operativi, di reporting (interno ed esterno) e di compliance.

Nel contesto delineato, è quindi necessario che l'impresa adotti una gestione strategica della variabile fiscale, nella consapevolezza dei confini sussistenti tra legittimo risparmio di imposta (cd. *strategic tax planning*) e violazioni dirette (cd. *tax evasion*) o indirette (cd. *tax avoidance* o abuso) della normativa.

Quale parte del sistema di controllo interno e di gestione dei rischi, il TCF rappresenta lo strumento per un'adeguata gestione del rischio (di compliance) fiscale.

Infatti, la sua adozione mette la società al riparo da rischi conseguenti al mero adempimento delle disposizioni tributarie e al processo di interpretazione della normativa. Nell'ambito del TCF, questa duplice protezione si riflette nelle modalità pratiche di gestione delle due tipologie di rischio: (i) i rischi di adempimento, per natura stabilmente collocati sui processi aziendali in quanto legati alle diverse attività che li compongono, vengono mappati e associati ai relativi presidi di controllo all'interno della cd. "Risk & Control Matrix (o Mappa dei Rischi)"; (ii) mentre la gestione dei rischi interpretativi, riferiti a transazioni o casistiche specifiche, avviene mediante il disegno di un processo che stabilisce regole finalizzate ad assicurare la tempestiva rilevazione delle fattispecie connotate da incertezza interpretativa, con previsione di una specifica *escalation* decisionale e approvativa finalizzata all'adozione (consapevole) di scelta/posizione interpretativa.

Le fasi per l'implementazione di un TCF muovono da premesse analoghe rispetto ad ogni altro sistema di controllo interno aziendale. Pertanto, identificati con chiarezza gli obiettivi da conseguire, il disegno di un TCF comprende le seguenti attività:

- a) analisi preliminare "statica", effettuata attraverso un *check* della documentazione acquisita e relativa ai sistemi di controllo già esistenti, alle procedure formalizzate e alla *corporate governance*, con conseguente comprensione del *business*, delle aree ed attività potenzialmente a rischio e dei presidi già previsti;
- b) confronto con gli *owner* dei processi identificati, al fine di affinare l'analisi preliminare ed effettuare una vera e propria mappatura;

[20] Anche a causa della crisi finanziaria che ha interessato i mercati e le economie di tutto il mondo, il sistema di controllo interno ha subito un'evoluzione in ottica di integrazione, *in primis* con le logiche e i processi di gestione del rischio (*Enterprise Risk Management*) e in generale nei processi e nell'assetto organizzativo aziendale. Per tale ragione, oggi il riferimento è al sistema di controllo interno e di gestione dei rischi (SCIGR), come *unicum* finalizzato all'identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi. Sul punto cfr. Assirevi, *COSO Framework: guida alla lettura*, Monografia n. 1/2019, p. 5.

c) valutazione di rischi e controlli individuati ed effettuazione di una *gap analysis* con predisposizione di un piano di rimedio per le carenze di controllo riscontrate.

Non è un caso se, a livello nazionale, l'Agenzia delle Entrate nell'elencare i requisiti essenziali del TCF[21] ricalchi i *building block* stabiliti dall'OCSE[22], che a loro volta poggiano sui cinque componenti di cui ogni sistema di controllo interno deve essere dotato, secondo il COSO *Framework*[23].

Il TCF presenta, infatti, una struttura comune agli altri sistemi di gestione dei rischi, i quali, seppur adottati dalle imprese per ragioni differenti, possono rappresentare – in fase preliminare – la base di partenza per la sua costruzione, prima in termini di disegno e poi di effettiva implementazione.

Tra i sistemi di gestione dei rischi, quelli che presidiano la contabilità aziendale rappresentano il punto di partenza ideale per l'identificazione dei processi in ambito per il TCF, anche se non sono gli unici atti a tale scopo, considerando che qualunque operazione, in linea teorica, è idonea a incidere direttamente o indirettamente sulla variabile fiscale[24], data la derivazione (rafforzata) del reddito imponibile dalle risultanze di bilancio.

A livello domestico, il presidio più puntuale relativo alla contabilità aziendale è rappresentato dal sistema di controllo interno sull'informativa finanziaria, previsto dalla L. n. 262/2005[25], obbligatorio per le società quotate[26], che ha trasposto nell'ordinamento italiano i principi del *Sarbanes-Oxley Act* (SOX) statunitense[27]. Più nel dettaglio, tale *framework* prevede l'istituzione di una funzione di controllo – il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, di regola identificato nella funzione del

*chief financial officer* (CFO) – che si cura dell'adozione di procedure interne a presidio della redazione di ogni comunicazione finanziaria da parte della società. Inoltre, di concerto con gli organi amministrativi delegati, il dirigente preposto attesta[28] la rispondenza tra i documenti contabili societari e le risultanze documentali, i libri e le scritture contabili e che queste siano effettuate in conformità con i principi contabili applicabili; l'adeguatezza e l'effettiva applicazione del sistema di controllo interno sull'informativa finanziaria; nonché l'idoneità dei documenti contabili a fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società emittente. Ai fini del TCF, dunque, il sistema di controllo interno sull'informativa finanziaria (cd. 262 o SOX) consente di identificare i processi rilevanti; fornisce i criteri per una loro valorizzazione economica (dove possibile, effettuata tramite rimando a specifiche voci di bilancio); nonché le metriche utilizzate per la misurazione dei rischi e di valutazione dei presidi.

Tra gli ulteriori modelli di gestione dei rischi aziendali che possono costituire una piattaforma iniziale ai fini dell'implementazione del TCF, va segnalato anche il Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo ai fini del D.Lgs. n. 231/2001 (cd. Modello 231). Tale sistema di gestione dei rischi aziendali di *compliance* – la cui adozione è facoltativa – è finalizzato a prevenire la commissione dei reati "presupposto", specificamente elencati dal D.Lgs. n. 231/2001 citato, la cui commissione da parte del personale aziendale può innescare una responsabilità amministrativa in capo alla società, con conseguenze sanzionatorie, di carattere pecuniario e interdittivo anche rilevanti[29]. Similmente ad altri sistemi, l'adozione di un Modello 231 prevede una mappatura dei processi aziendali, mirata a intercettare le attività sensibili rispetto alla commissione dei reati presupposto, tra i quali figurano anche fattispecie di reato specificamente tributarie[30]. In considerazione di tali caratteristiche, il Modello 231, se adottato

[21] Tali requisiti, come anticipato, vengono in prima battuta descritti dal Legislatore all'art. 4 D.Lgs. n. 128/2015 (chiara attribuzione di ruoli e responsabilità; implementazione di procedure a tutti i livelli aziendali; monitoraggio; *reporting* almeno annuale agli organi di gestione) e, successivamente, integrati al punto 3 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 54237/2016 (che entra più nel dettaglio degli elementi indicati dal D.Lgs. n. 128/2015, aggiungendo il riferimento alla strategia fiscale e all'adattabilità del sistema al contesto interno ed esterno).

[22] Cfr. OCSE (nota 6), p. 15, dove vengono introdotti i sei *building block* del TCF secondo l'OCSE: *Tax Strategy Established*; *Applied Comprehensively*; *Responsibility Assigned*; *Governance Documented*; *Testing Performed*; *Assurance Provided*.

[23] Che sono: *Control Environment*; *Risk Assessment*; *Control Activities*; *Information & Communication*; *Monitoring Activities*.

[24] Come specificato dalla stessa Agenzia delle Entrate, nella Circolare 38/E del 2016, nella risposta al quesito 2.5, p. 22.

[25] Disposizioni per la tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari che ha modificato il Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (cd. Testo Unico della Finanza [TUF]; D.Lgs. n. 58/1998) introducendo una sezione (la *V-bis*) dedicata alla redazione dei documenti contabili societari. Nell'ambito di tale modifica, l'art. 154-*bis* TUF istituisce la figura del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, nonché le sue attribuzioni.

[26] In particolare, ai sensi dell'art. 154-*bis* TUF, primo comma, l'obbligo riguarda le società con titoli quotati in mercati regolamentati, aventi l'Italia come Stato membro di origine.

[27] La SOX, adottata dagli Stati Uniti d'America (USA) nel 2002 a seguito di alcuni importanti casi di frode finanziaria, introduce l'obbligo dell'emittente di dotarsi di un sistema di controllo interno sull'informativa finanziaria.

[28] Il comma 5-*bis* dell'art. 154-*bis* TUF indica che tale attestazione debba essere resa secondo il modello stabilito con regolamento dalla Consob. In particolare, l'attestazione si basa su due schemi (uno per il bilancio di esercizio e consolidato, l'altro per il bilancio semestrale abbreviato) emanati ai sensi dell'art. 81-*ter* del Regolamento Consob n. 11971 del 14 maggio 1999 e successive modifiche/integrazioni, contenuti nell'Allegato 3C-*ter* del medesimo regolamento. In ottica comparata, l'attestazione del dirigente preposto ricalca la certificazione prevista a carico del *principal executive officer* (identificato nella funzione del CEO) e del *chief financial officer* (CFO) dalla *Section 302 - Corporate responsibility for financial reports* della SOX.

[29] Tra le sanzioni maggiormente incisive, si segnala l'interdizione dall'esercizio dell'attività, prevista dall'art. 9, comma 2, lett. a, D.Lgs. n. 231/2001, che, tuttavia, non è prevista con riferimento alla commissione dei reati tributari di cui all'art. 25-*quinqüesdecies* del medesimo Decreto.

[30] L'art. 25-*quinqüesdecies* (Reati tributari) D.Lgs. n. 231/2001 elenca gli artt. 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti); 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici); 4 (Dichiarazione infedele); 5 (Omessa dichiarazione); 8 (Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti); 10 (Occultamento o distruzione di documenti contabili); 10-*quater* (Indebita compensazione); 11 (Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte) D.Lgs. n. 74/2000. Si precisa che, con riferimento agli artt. 4, 5 e 10-*quater*, la punibilità è subordinata al fatto che tali fattispecie siano poste in essere al fine di evadere l'IVA nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'UE, da cui consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a 10 mio. di euro.

dall'impresa, rappresenta una buona base di dati e informazioni per la creazione e implementazione del TCF.

Una volta che il TCF è stato disegnato e implementato, il suo effettivo funzionamento è oggetto delle attività di monitoraggio, ossia quell'insieme di valutazioni continuative (*on-going*) o periodiche (*separate*) sull'efficacia del disegno dei controlli (*Test of Design* [ToD]) e sulla loro reale operatività (*Test of Effectiveness* [ToE]). Le citate attività di monitoraggio ricomprendono anche l'attività di manutenzione/aggiornamento della Mappa dei Rischi. Idealmente, il monitoraggio garantisce l'adeguatezza operativa del sistema e la sua adattabilità ai mutamenti interni ed esterni[31].

All'interno del TCF, in applicazione orizzontale e verticale del principio di *segregation of duties*[32], la valutazione *on-going* viene effettuata dagli stessi operatori di processo, nelle figure dei *control owner* di primo livello, mentre la *separate evaluation* – ToD e ToE – è svolta da un'apposita funzione di controllo di secondo livello che prende il nome di *Tax Risk Manager* (TRM) o *Tax Risk Officer* (TRO). La fase di valutazione continuativa, di consueto, prevede specifici flussi informativi tra i soggetti deputati all'effettuazione dei controlli di primo livello e il TRM, ad es., in caso di intervenute modifiche organizzative, mentre la valutazione periodica consiste in un piano di *testing* pianificato a inizio periodo/esercizio sociale dal TRM. Durante il *testing* dei controlli, il TRM si pone obiettivi differenziati e complementari per il monitoraggio del TCF. Infatti, laddove il ToD certifica che il controllo, così come descritto, è potenzialmente idoneo a ridurre il rischio al quale è associato a un livello considerato accettabile rispetto al *risk appetite* della società, il ToE è invece finalizzato a valutarne l'effettivo funzionamento operativo[33].

Sul coordinamento tra i diversi sistemi, prendendo come esempio il processo contabile, ma con riferimento anche a tutti gli altri controlli posti in essere e mappati per fini diversi, l'Agenzia delle Entrate specifica che la Mappa dei Rischi del TCF non deve (necessariamente) contenere l'indicazione specifica dei relativi rischi e controlli, ma che si dovrà tenere conto “[...] degli esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione, sulla base della relazione di cui all'articolo 4, comma 2, delle risultanze delle attività dei soggetti incaricati, presso ciascun contribuente, della revisione contabile, nonché di quella dei loro collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza”[34].

Ciò comporta che l'approccio integrato per la gestione dei rischi aziendali tra TCF e altri modelli non si esaurisce in sede di creazione e implementazione, ma prosegue anche durante la fase di

monitoraggio, laddove il *Tax Risk Manager* potrà utilizzare gli esiti delle attività di *testing* effettuate dalle altre funzioni di controllo, che abbiano coinvolto presidi mutuati anche ai fini del TCF.

#### **IV. Considerazioni sistematiche e prospettiche in merito agli effetti premiali previsti dall'art. 20 Legge delega**

Attualmente e con riferimento all'adozione del TCF, l'ordinamento italiano riconosce alcuni benefici soltanto per i contribuenti in adempimento collaborativo, senza attribuire rilevanza esterna alla sua adozione volontaria al di fuori del regime.

Uno degli effetti premiali dell'adesione alla *cooperative compliance* consiste nel dimezzamento delle sanzioni tributarie irrogate in caso di contestazione di violazioni e la loro applicazione non oltre il minimo edittale, con sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento, per i rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente, ma rispetto ai quali l'Agenzia delle Entrate non condivide la posizione prospettata dal contribuente[35]. Tuttavia, come già in parte anticipato, l'accesso al regime è subordinato, oltre all'adozione del TCF, anche al soddisfacimento del requisito dimensionale, vale a dire un volume di affari o ricavi non inferiore a 1 mia. di euro[36].

Il disposto dell'art. 20 Legge delega di riconoscere al contribuente una riduzione sanzionatoria, fino alla totale *penalty protection*, anche in caso di adozione volontaria di un efficace TCF e preventiva comunicazione del rischio, appare quindi finalizzato a estendere i benefici relativi alle sanzioni anche ai contribuenti “sotto soglia”, facendo peraltro corretta applicazione dei criteri che regolano la colpevolezza in materia tributaria.

L'art 5 D.Lgs. n. 472/1997, superando la precedente attribuzione oggettiva di responsabilità in ambito tributario, fa riferimento agli elementi psicologici del trasgressore per l'integrazione della colpevolezza, prevedendo che le violazioni punite con sanzioni amministrative debbano consistere in un'azione od omissione, cosciente e volontaria, dolosa o colposa. Tale definizione riprende quanto previsto dall'art. 3 L. n. 689/1981, che delinea la disciplina generale in tema di sanzioni amministrative, nella quale a sua volta il Legislatore recepisce il contenuto dell'art. 42, comma 4, del codice penale (c.p.), previsto in tema di contravvenzioni.

Pertanto, ai fini dell'attribuzione di responsabilità, si richiede, oltre alla volontarietà di una azione, che la stessa sia supportata da un elemento soggettivo quale, appunto, la colpa, come definita in ambito penalistico[37]. Nel settore tributario,

[31] Sul punto, si veda OCSE (nota 6), Cap. V, in particolare, p. 56.

[32] Sul punto, i principi espressi dal COSO *Framework* vengono ripresi dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 38/E del 2016, p. 17. In tema di separazione dei compiti in senso verticale e sulla previsione di tre livelli di controllo interno, si veda anche la Circolare Banca d'Italia n. 285 del 17 dicembre 2013, Titolo IV, Cap. 3, Sez. 1.

[33] È per tale ragione, infatti, che solitamente il ToD prende in esame una singola transazione, mentre il ToE si basa su un campione ritenuto statisticamente rilevante. Sul punto si veda Assirevi (nota 17), p. 108. Si precisa che la scelta della modalità pratica di effettuazione del ToE, tra le diverse possibili, dipende dal grado di *assurance* che il soggetto che effettua l'*audit* desidera ottenere.

[34] Cfr., *supra*, nota 25.

[35] Per gli effetti premiali conseguenti all'adesione al regime, si veda l'art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 128/2015.

[36] La soglia di ingresso pari a 1 mia. di euro è stata determinata dal Decreto Ministeriale (D.M.) del 31 gennaio 2022. Precedentemente, il D.M. del 30 marzo 2020 l'aveva ridotta da 10 a 5 mia. di euro per gli esercizi 2020 e 2021. Si precisa che la Legge delega prevede l'impegno ad una riduzione progressiva di tale requisito dimensionale per l'accesso, in particolare all'art. 17, comma 1, lett. g, n. 1, punto 1.1.

[37] Il codice penale definisce la colpa all'art. 43, comma 2: “Il delitto è colposo, o contro l'intenzione, quando l'evento, anche se preveduto, non è voluto dall'agente e si verifica a causa di negligenza o imprudenza o imperizia, ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline”.

la colpa intesa come negligenza, imprudenza e imperizia si potrebbe verificare qualora il contribuente commetta una violazione causata, rispettivamente, da un'insufficiente attenzione o organizzazione nella gestione degli adempimenti fiscali; dall'effettuazione di scelte poco ponderate o avventate; dalla mancata conoscenza della normativa[38].

Oltre a presupposto per l'attribuzione di responsabilità, il concetto di colpa diviene anche un criterio di determinazione della sanzione. In particolare è l'art. 7, primo comma, del citato D.Lgs. n. 472/1997[39] a introdurre tale concetto, adottando come criterio per determinare la gravità della violazione anche la condotta tenuta dall'agente[40]. Al successivo comma 4, l'art. 7 citato applica il concetto di proporzionalità, contemplando la facoltà di ridurre in modo consistente la misura della sanzione: *"qualora concorrano eccezionali circostanze che rendano manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo"*[41]. Di conseguenza, in caso di accertamento di responsabilità, le conseguenti sanzioni amministrative dovranno essere parametrare rispetto alle circostanze specifiche del contribuente, fino a una loro totale esclusione in assenza dell'elemento soggettivo (i.e. colpa o dolo) come appena definito.

Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, il beneficio sanzionatorio previsto dall'art. 20 Legge delega risulta coerente a livello sistematico.

Infatti, l'adozione di un efficace TCF e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale possono *"assumere rilevanza per escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni"*, in quanto condotte idonee a escludere in radice la colpevolezza del contribuente, ovvero a ridurre drasticamente la portata[42].

---

[38] Sul punto, si veda il commento alla normativa di STEFANO DELFINO LA FERLA, *Le sanzioni amministrative in materia tributaria, disposizioni generali*, Parte prima (2011-2021), in: *Diritto e pratica tributaria* 3/2022, p. 1064.

[39] La cui rubrica, per l'appunto, recita *"Criteri di determinazione della sanzione"*.

[40] Stando al dato letterale, la condotta tenuta dall'agente è soltanto uno dei criteri per determinare la gravità della violazione, la quale, tuttavia, potrebbe ben essere desunta anche da elementi ulteriori (ad es., la commissione di un fatto penalmente rilevante, tipizzato all'interno del D.Lgs. n. 74/2000, attribuirebbe disvalore alla condotta). Sul punto, si veda DELFINO LA FERLA (nota 38), p. 1086.

[41] Sul punto, si veda la ricostruzione, nonché il principio espresso dalla recente sentenza della Corte Costituzionale n. 46/2023. In merito, la Corte ha chiarito come le sanzioni amministrative debbano essere orientate ai canoni di ragionevolezza e proporzionalità stabiliti anche a livello europeo. Secondo la lettura costituzionalmente orientata della Consulta, la disciplina di cui all'art. 7 D.Lgs. n. 472/1997 si pone come *"una opportuna valvola di decompressione atta a mitigare l'applicazione di sanzioni [...] strutturate per garantire un forte effetto deterrente al fine di evitare evasioni anche totali delle imposte"*, ma *"che tendono a divenire draconiane quando colpiscono contribuenti che invece tale intento chiaramente non rivelano"*.

[42] LUCA BONFANTI, *Presunzione di (non) colpevolezza e automatismi sanzionatori*, in: *Corriere Tributario* 6/2021. Peraltro, la stessa Legge delega utilizza un rationale analogo con riguardo dei contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo. In particolare, l'art. 17, comma 1, lett. g, punto 1, cpv. 1.9, punto 1.9.2 prevede *"l'esclusione [...] delle sanzioni penali tributarie, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo che hanno tenuto comportamenti collaborativi e comunicato preventivamente ed esaurientemente l'esistenza dei relativi rischi fiscali"*.

La coerenza a livello sistematico è suffragata anche da altri esempi virtuosi di comportamenti, che possono condurre ad un'esclusione di responsabilità o alla mancata applicazione di sanzioni in capo al soggetto.

Si pensi all'art. 6 D.Lgs. n. 231/2001 che, in tema di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche dipendente da reato, prevede che l'ente non risponda se prova che il Modello 231 – la cui adozione, come visto, non è obbligatoria – sia stato adottato ed efficacemente attuato prima della commissione del fatto; che i compiti di vigilanza e aggiornamento siano stati rispettati dagli organismi previsti; e che i soggetti responsabili abbiano eluso il modello per commettere il fatto-reato[43].

Al di là di ogni speculazione, ad oggi, i rapporti tra TCF e Modello 231 si limitano alle possibili sinergie nella fase della loro implementazione, successivo monitoraggio e reporting, quali diverse componenti di un SCIGR integrato. Come chiarito dalle Linee guida Confindustria dedicate al Modello 231[44], la presenza di un TCF avente le caratteristiche previste dall'art. 4 D.Lgs. n. 128/2015 non può considerarsi sufficiente per l'esonero dalla responsabilità da reato dell'ente. Tuttavia, quantomeno con riguardo alle aree comuni dei due sistemi, la prassi ha da subito stabilito che il positivo giudizio, espresso dall'Agenzia delle Entrate ai fini dell'ammissione al regime di adempimento collaborativo, possa costituire un utile elemento di valutazione dell'efficacia esimente del Modello 231, il cui giudizio definitivo rimane comunque alle autonome valutazioni della competente Autorità giudiziaria[45]. Pertanto, indipendentemente dall'ingresso nel regime di *cooperative compliance*, il TCF è qualificabile quale protocollo strutturato rafforzativo del Modello 231[46].

Un'ulteriore e innovativa sinergia tra il TCF e il Modello 231 sembra possibile tornando al contenuto della Legge delega. Infatti, il già citato art. 17 istituisce la possibilità di certificare il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (art. 17, lett. g, n. 1, punto 1.3 Legge delega), laddove esso sia rispondente ad alcuni *standard* di settore appositamente elaborati[47]. Inoltre, al di là della fase di

---

[43] La lettura dell'art. 20 Legge delega sembra suggerire alcune assonanze in tale direzione. Infatti, si parla di *"volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale"*, nonché di *"preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale"*.

[44] Confindustria, *Linee guida per la costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001*, Parte Generale, giugno 2021, p. 44.

[45] Circolare della Guardia di Finanza, n. 216816/2020.

[46] Cfr. Linee guida di Confindustria, p. 45: *"In proposito pare anzi farsi largo la convinzione che le imprese possano adottare il TCF indipendentemente dall'adesione o meno al regime di adempimento collaborativo con l'Agenzia delle Entrate [...]. In tal caso, il TCF, pur mancando della validazione dell'Agenzia delle Entrate, resta comunque un protocollo strutturato che ben rafforza il MOG 231 sul punto della prevenzione dei reati fiscali"*.

[47] Questa ipotesi nascerebbe da considerazioni di carattere pubblico, attinenti alla capacità dell'Amministrazione finanziaria di gestire uno sviluppo del nuovo rapporto Fisco-contribuente su larga scala, ma anche dalle istanze dei soggetti privati, che sostengono costi ingenti con riferimento all'accesso al regime di adempimento collaborativo, nonché per l'implementazione del TCF. In questo senso, con il fine di fornire alle imprese anche di minori dimensioni gli strumenti per costruire un proprio efficace modello di gestione del rischio fiscale, è previsto un contributo della Sose, società partecipata dal MEF e da Banca d'Italia, che si occupa dell'analisi stra-

disegno del modello e di accesso al regime, la stessa norma prevede che la certificazione del TCF da parte di un professionista qualificato – nella dinamica del regime di *cooperative compliance* – possa escludere l'applicazione delle sanzioni[48] e ridurre di almeno due anni i termini di accertamento[49], nonché di definire alcuni rapporti tributari circoscritti[50].

Posto che sarà da valutare l'effettiva portata delle citate certificazioni, nonché i soggetti coinvolti, in linea generale esistono molteplici modelli di gestione e certificazioni che possono fornire un contributo rilevante ai fini della gestione del rischio ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001[51]. In tal senso, un TCF "certificato" potrebbe, per le parti condivise dai due sistemi, operare quale presunzione circa l'idoneità della relativa sezione del Modello 231, in modo da escludere profili di responsabilità in capo all'ente[52]. Si precisa che rimarrebbe comunque necessario che entrambi i sistemi, Modello 231 e ulteriore sistema di controllo e certificazione (di cui alla Legge Delega), siano presenti per poter disinnescare l'attribuzione di responsabilità 231. Infatti, nessun altro sistema di gestione e controllo può sostituire, di per sé, il Modello 231 e le diverse certificazioni ad adozione volontaria non possono essere considerate a esso equivalenti[53].

---

tegica dei dati in materia tributaria, e della Sogei, società interamente partecipata dal MEF e *partner* strategico in ambito IT dell'Amministrazione economico-finanziaria, per la costruzione di modelli generali di TCF, diversificati su base settoriale e utilizzabili dai contribuenti. Il ruolo della certificazione dei professionisti, in tale logica, andrebbe a rendere meno gravosi i compiti della parte pubblica del rapporto. Sul punto, si veda il commento di MAURIZIO LEO, *Ecco la strada migliore per trovare regole certe per il reddito d'impresa*, in: NT+ Fisco (Il Sole 24 Ore) del 19 aprile 2023.

[48] Il punto 1.9.1 della disposizione prevede: "l'ulteriore riduzione, fino all'eventuale esclusione, delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente".

[49] Il punto 1.9.3 della disposizione prevede: "la riduzione di almeno due anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600/1973, e dall'articolo 57, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633/1972, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati, anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente".

[50] Si veda il punto 1.9.4 della disposizione: la certificazione dovrà riferirsi alla correttezza dei comportamenti tenuti dal contribuente.

[51] Il riferimento va alle certificazioni dell'*International Organization for Standardization* (ISO), organizzazione composta da organismi nazionali (per l'Italia, l'UNI, Ente Italiano di Normazione) che definisce le norme tecniche relative ai processi aziendali; così come, ad es., alle Linee Guida UNI-INAIL del 28 settembre 2021 e al *British Standard OHSAS 18001:2007* citati dall'art. 30 D.Lgs. n. 81/2008 in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro.

[52] Sul tema, si veda l'analisi svolta nel pacchetto di proposte formulato dall'associazione LAFIS (Laboratorio Fiscale), *Proposte normative per valorizzare gli istituti della Cooperative Compliance, del Tax Control Framework, del ravvedimento operoso e per l'istituzione di un bollino verde*, 27 febbraio 2023, in: <https://laboratoriofiscale.com/proposte-normative-per-valorizzare-gli-istituti-della-cooperative-compliance-del-tax-control-framework-del-ravvedimento-operoso-e-per-istituzione-di-un-bollino-verde> (consultato il 15.10.2023).

[53] Si veda sul punto Cass. pen., Sez. IV, n. 29538/2019, proprio con riferimento allo *standard OHSAS 18001:2007*. Per un approfondimento sul tema, si rimanda al manuale curato da LUCA LUPÀRIA DONATI/GIUSEPPE VACIAGO, *Compliance 231, Modelli organizzativi e Odv tra prassi applicative ed esperienze di settore*, 2020, p. 17.

## V. Conclusioni: il TCF volontario come strumento autonomo di gestione del rischio fiscale

Alla luce delle novità della Legge delega, il TCF cambia ruolo, passando da strumento esclusivamente funzionale ad accedere al regime di adempimento collaborativo, a strumento autonomo per la gestione del rischio fiscale, tale da consentire ai contribuenti, nel momento in cui non possono accedere al suddetto regime, di ottenere importanti vantaggi. Tra questi, dal punto di vista sanzionatorio, tale disposizione ricorda l'introduzione nel nostro ordinamento del regime degli oneri documentali in materia di *transfer pricing*, che permette l'azzeramento delle sanzioni nel caso di contestazioni relative alle transazioni infragruppo[54]. Anche in tale occasione, il Legislatore preferì concedere un vantaggio concreto, rappresentato appunto dall'azzeramento delle sanzioni nel caso di contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria (cd. *penalty protection*)[55], a fronte dell'onere da parte dei contribuenti di predisporre la documentazione idonea (cd. TP Doc). L'alternativa a questa soluzione sarebbe stata quella di imporre un obbligo generalizzato di redazione della TP Doc, rivolto a tutti i contribuenti con determinati requisiti e presidiato da una sanzione specifica, in caso di mancata, non corretta o non tempestiva predisposizione. L'opzione per la facoltà di redazione della documentazione, rafforzata dal riconoscimento della *penalty protection*, si è dimostrata una scelta lungimirante del Legislatore che ha permesso, in questi anni: (i) da una parte, alle società multinazionali di gestire i prezzi di trasferimento in modo trasparente e (ii) dall'altra, all'Amministrazione finanziaria di verificare in modo efficiente eventuali situazioni critiche.

Tuttavia, esiste una differenza sostanziale tra il TCF e la documentazione sui prezzi di trasferimento: la possibile previsione di un'apposita certificazione di un professionista esterno per rendere efficace il TCF, eventualità mai valutata per la predisposizione della TP Doc, per la quale non viene richiesto alcun requisito formale, se non che riporti le informazioni e i dati necessari per permettere all'Amministrazione finanziaria di svolgere i controlli in modo efficiente e tempestivo. Tale differenza è motivata dalla diversa finalità degli strumenti, sebbene entrambi potrebbero portare ai medesimi risultati (i.e. all'annullamento delle sanzioni). Infatti, il TCF è uno strumento preventivo "attivo" di gestione del rischio fiscale, mentre la TP Doc è uno strumento "passivo", che a posteriori rappresenta i metodi e i criteri utilizzati per la valutazione delle transazioni infragruppo, al fine di permettere all'Amministrazione finanziaria di valutarne il rischio fiscale. Alla luce di queste considerazioni e della natura "preventiva" del TCF, risulta coerente la richiesta della norma di certificazione del modello. Sebbene la Legge delega preveda la possibilità di certificazione solo nell'ambito del regime di adempimento

---

[54] Avvenuta a opera dell'art. 26 D.L. n. 78/2010 convertito, con modificazioni, dall'art. 1 L. n. 122/2010.

[55] In particolare, a fronte della comunicazione del possesso della documentazione idonea, effettuata tramite la dichiarazione annuale dei redditi, l'esimente sanzionatoria si traduce nella non applicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione, ai sensi dell'art. 1, comma 6, e dell'art. 2, comma 4-ter (per la disciplina del *Transfer Pricing*) e ai sensi dell'art. 1, comma 2 (per il Nuovo *Patent Box*), D.Lgs. n. 471/1997.



collaborativo, è molto probabile che tale onere sia richiesto anche per le società che adottano il TCF volontario, in quanto, se così non fosse, le società si potrebbero dotare un modello autoreferenziale, al quale potrebbero essere ricondotti analoghi benefici in termini sanzionatori.

In sede di attuazione della Legge delega, la sezione relativa alla certificazione da parte di un professionista qualificato rappresenterà uno dei punti più delicati in quanto la stessa potrà assumere forme diverse, a seconda delle finalità perseguite. Infatti, essa potrà riguardare:

- a) la rispondenza del TCF rispetto ai modelli approvati dall'Amministrazione finanziaria, o da un altro ente pubblico, ai fini dell'ammissione al regime (art. 17, comma 1, lett. g, n. 1, punto 1.3);
- b) la sussistenza di un TCF integrato ai fini dell'esimente sanzionatoria (art. 17, comma 1, lett. g, n. 1, punto 1.9.1) e della riduzione dei termini per l'accertamento (art. 17, comma 1, lett. g, n. 1, punto 1.9.3);
- c) l'effettiva operatività del sistema, non solo per quanto riguarda la sua corretta implementazione, ma anche con riferimento ai risultati ottenuti per cristallizzare la correttezza dei comportamenti tenuti dal contribuente in un determinato lasso temporale (art. 17, comma 1, lett. g, n. 1, punto 1.9.4).

In conclusione, l'introduzione nel nostro ordinamento di ulteriori benefici, in relazione a uno strumento avanzato di gestione del rischio fiscale come il TCF, pur richiedendo un investimento importante per una sua efficace implementazione, potrebbe rappresentare un'ottima opportunità per evitare l'applicazione delle sanzioni tributarie in caso di contestazioni e aumentare la certezza del diritto con riferimento alla variabile fiscale.