Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili

FONDAZIONE CENTRO STUDI UNGDCEC

ESG, UNO SGUARDO D'INSIEME SUL PANORAMA DELLA SOSTENIBILITA'



Maggio 2025

C. PROFILI DI DIRITTO TRIBUTARIO

A cura di: Alberto Landi, Giulia Picchi e Daniele De Angelis

16. ESG, TAX COMPLIANCE E TAX CONTROL FRAMEWORK

16.1. Rischio fiscale

La vita di ogni organizzazione comporta la necessità di prendere delle decisioni circa le attività da svolgere, sia riguardanti le operazioni attive sia per le operazioni passive, che possono originare delle aree di incertezza. Ad esempio, la volontà di un'organizzazione di espandersi in Paesi diversi da quello di origine determina inevitabilmente un accrescimento del livello di rischio a cui è soggetta. Per cui, tutte le organizzazioni, nel processo decisionale quotidiano si assumono un "rischio aziendale" che si può definire come la possibilità di subire dei danni e delle conseguenze negative al verificarsi di un evento più o meno prevedibile e si può classificare in varie sottocategorie: rischio operativo, finanziario, ambientale, reputazionale, fiscale ecc.
Con riguardo al rischio fiscale l'art. 3 del Decreto legislativo n. 128/2015 lo definisce come "*il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento*".
L'OCSE[44], inoltre, oltre a fornire una descrizione del rischio fiscale, ha catalogato le fattispecie che vi possono rientrare:
• il rischio che deriva dalla non corretta tenuta (sia essa formale e/o sostanziale) delle scritture contabili e dei registri previsti dalla legislazione fiscale;
• il rischio di commettere errori nella compilazione e presentazione delle dichiarazioni fiscali;

[44] *Nel rapporto del 2013, "Co-operative Compliance: a Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative compliance".*

• il rischio del mancato allineamento tra impresa e Amministrazione finanziaria, che comporta l'errato pagamento delle imposte societarie, a causa dell'importo inesatto;
• il rischio di doppia imposizione;
• il rischio relativo all'errata interpretazione o della legislazione o della prassi fiscale;
• il c.d. tax crime risk, ovvero il rischio di incorrere nella responsabilità penal-tributaria, conseguentemente a violazioni fiscali;
• il rischio di danno reputazionale, che potrebbe derivare da attività di accertamento nei confronti dell'azienda;
• il peggioramento dei rapporti tra impresa e Amministrazione finanziaria;
• il peggioramento del tax risk rate dell'impresa.

Sistema di controllo interno

Se nel paragrafo precedente è stato brevemente introdotto il tema del rischio aziendale e nello specifico quello fiscale, nei paragrafi successivi ci soffermeremo sul processo di gestione del rischio fiscale,

L'obiettivo della gestione del rischio fiscale è il risultato della corretta implementazione di un sistema di controllo interno, poiché è proprio grazie ad esso che si può assicurare un adeguato ed efficace Governance aziendale coerentemente con il livello di rischio scelto e accettato.

Una delle definizioni più recenti di "sistema di controllo interno" (SCI) lo identifica "come quel processo, comune a tutti i livelli aziendali, che deve fornire quella ragionevole sicurezza riguardo alla realizzazione di tre obiettivi:

- Efficienza ed efficacia della attività operative (operations objectives);
- Affidabilità, tempestività, e trasparenza del bilancio d'esercizio e degli altri tipi di reporting sia interni che esterni (financial reporting objectives);

- Conformità dell'attività aziendale alle leggi e ai regolamenti in vigore (compliance objectives)[45].

Tra i modelli più avanzati di gestione del rischio vi è "l'Enterprise Risk management" (ERM), proposto dal *Commitee of Sponsoring Organizations (CoSO)*[46] e definito come "*un processo, posto in essere dal consiglio di amministrazione, dal management e da altri operatori della struttura aziendale, utilizzato per la formulazione delle strategie in tutta l'organizzazione; progettato per individuare eventi potenziali che possono influire sull'attività aziendale, per gestire il rischio entro i limiti del rischio accettabile e per fornire una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi aziendali".*

Gestione del rischio fiscale

Utilizzando i modelli già noti di controllo interno è possibile procedere con la creazione e successivamente con l'implementazione di un sistema di controllo interno specifico per il rischio fiscale, chiamato anche *Tax control framework* (TCF). Come si vedrà nei capitoli successivi un adeguato Tax control framework consente anche l'adesione al regime di adempimento collaborativo o *cooperative compliance*.

Il processo che porta sia all'implementazione del Tax control framework sia al suo aggiornamento viene definito "*tax risk management*". Con questa espressione si fa rifermento "*ad un processo dinamico, articolato in 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*"[47].

Il processo di *tax risk management,* che porta alla definizione di un TCF, è articolato nelle seguenti fasi:

---

[45] Definizione contenuta nel Comitee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (CoSO Report) – Internal Control – Integrated Framework, New York: AICPA inc., maggio 2013.

[46] Si tratta dellO Studio noto come "CoSO Report II" ed intitolato "Enterprise Risk Management – Integrated Framework".

[47] Cfr. FERRONI B., Il tax control framework nel regime di adempimento collaborativo, in Il Fisco n. 38/2016, p. 3621.

Pianificazione delle attività, con la quale deve essere assicurato che tutti gli strumenti per il funzionamento dell'intero processo siano recepiti correttamente a tutti i livelli aziendali e che siano sempre aggiornati con la normativa italiana e comunitaria. Inoltre, mantiene aggiornate le metodologie su cui si basa la costruzione del *tax control framework*.
Identificazione e valutazione dei rischi, si attua mediante l'identificazione dei processi relativi alle attività di pertinenza dell'azienda, identificazione dei rischi fiscali, valutazione dei rischi inerenti e residui e l'identificazione dei rischi fiscali legati a specifiche transazioni che avrebbero un impatto significativo. Al termine di questa fase si viene formare una vera e propria "mappa dei rischi".
Prima di tutto, il rischio fiscale deve essere distinto tra rischio ordinario e rischio straordinario. Pertanto, chi dovrà predisporre il sistema di rilevazione del rischio fiscale dovrà delineare preliminarmente i rischi fiscali che si possono generare nella routine, per cui legati ai processi di ordinario funzionamento aziendale (per esempio la normale attività di acquisto o di gestione del personale) e i rischi fiscali che si generano esclusivamente in relazione a specifiche transazioni non riconducibili alle normali attività aziendali.
L'individuazione dei rischi fiscali deve essere svolta per processi analizzando ogni diversa attività all'interno del quale si possono manifestare. In questa fase è fondamentale che la mappa dei rischi contenga un'analisi preliminare dei processi e dei relativi sotto-processi in funzione nell'impresa e, dove possibile, sarebbe altrettanto utile associare la rilevanza economica di ogni attività per facilitare la successiva valutazione dei rischi. Il rischio fiscale straordinario, invece, si può originare da quelle attività che hanno natura eccezionale e che dal punto di vista della fiscalità possono comportare impatti molto significativi. Data la natura di straordinarietà di questi rischi è necessario cambiare approccio di controllo poiché sfuggono alle procedure ordinarie di controllo tracciate nella mappatura dei processi. Una possibile soluzione potrebbe essere quella di introdurre sistemi di valutazione preventivi sulle

singole transazioni (non a processi e attività come per la mappatura dei rischi fiscali ordinari) ma sempre basati sul connubio tra probabilità e impatto.
In merito alla valutazione del rischio fiscale deve essere distinto tra rischio inerente (o potenziale) e rischio residuo. Il rischio inerente può essere definito come il rischio astrattamente associabile ad una attività che non tiene conto dell'efficacia degli eventuali strumenti di controllo inseriti nel processo con la funzione di mitigarlo.
Il processo di valutazione del rischio inerente deve essere basato sulla combinazione di due scale di valori, una che misura la probabilità di accadimento e l'altra che ne misura l'impatto.
La valutazione viene espressa sia in termini qualitativi, da un livello più "probabile" ad un livello "improbabile", sia in termini quali-quantitativi rappresentabile da un livello che va "dal basso all'alto". Combinando le valutazioni, espresse in termini di probabilità e in termini di impatto, si dà origine al livello di rischio inerente (o potenziale), noto come rating del rischio.
Successivamente alla valutazione del rischio inerente si procede alla valutazione del rischio residuo, che può essere definito come quel rischio che l'azienda risulta realmente esposta sulla base dei controlli esistenti posti in essere come presidio al rischio fiscale. Pertanto, la valutazione del rischio residuo è data dalla combinazione del rischio inerente e dalla valutazione sull'efficacia dei controlli interni implementati. Lo scopo principale del processo di valutazione del rischio residuo è quello di individuare eventuali lacune del sistema di controlli e identificare le aree di miglioramento al fine di procedere con gli opportuni provvedimenti correttivi.
Trattamento dei rischi, Il sotto-precesso del trattamento dei rischi ha come obiettivo quello di identificare le azioni di trattamento necessarie a mitigare i rischi fiscali, valutare l'adeguatezza dei controlli e infine valutare il rischio residuo a cui è esposta l'azienda. Le azioni di trattamento (oppure "controlli") possono essere anche di natura preventiva oppure successiva al verificarsi di un evento.

Tra le azioni che possono essere messe in atto al fine di mitigare il rischio fiscale vi possono rientrare:

- Controlli autorizzativi, in cui è necessario la preventiva autorizzazione affinché determinate transazioni vengano eseguite;
- Management review, che consiste nell'attività di analisi e di supervisione da parte del management sulle attività svolte e sulla documentazione prodotta da altri soggetti aziendali;
- *Key performances indicators*, per monitorare il raggiungimento degli obiettivi prefissati;
- *Segregation of duties*, che consiste nella separazione dei compiti e delle responsabilità nel processo di approvazione di un'operazione.

Monitoraggio dei rischi, tale sotto processo deve essere predisposto all'inizio di ogni nuovo esercizio e ha come scopo quello di scegliere i controlli da testare per verificare l'adeguatezza delle azioni di trattamento che sono state messe in atto e, infine, valutarne le eventuali carenze riscontrate. Solitamente il test sull'adeguatezza dei controlli viene svolta con due tipologie di verifica, il test of design[48] e il test of effectiveness[49]. Il primo ha come obiettivo di valutare se le azioni di trattamento sono adeguate a prevenire violazioni tributarie. Mentre, il secondo test valuta se l'azione di trattamento è stata continuativa e se sia stata eseguita correttamente.

Piani d'azione, nel caso in cui durante la fase di monitoraggio si siano riscontrate delle carenze è necessario che sia definito un piano d'azione diretto alla correzione dello stesso.

Il piano d'azione è soggetto a una data di completamento entro la quale deve avere espletato la sua funzione correttiva e, sua

[48] *Cfr. FERRONI B., Il tax control framework nel regime di adempimento collaborativo, cit., pp.3621 e ss.*

[49] *Cfr. FERRONI B., Il tax control framework nel regime di adempimento collaborativo, cit., pp.3621 e ss.*

volta, il piano d'azione sarà soggetto nuovamente ad una fase di monitoraggio.
Reporting, il sotto-processo del reporting consiste nella predisposizione di una o più relazioni contenenti:

- Una descrizione delle attività pianificate e svolte durante l'anno;
- L'esito delle verifiche eseguite sui controlli a presidio dei rischi fiscali;
- Una descrizione delle eventuali carenze individuate in fase di controllo;
- Gli esiti del monitoraggio sull'avanzamento dei piani d'azione.

Infine, la Comunicazione e formazione, non solo è rivolta verso l'esterno ma anche all'interno garantendo la massima trasparenza. Il tax risk management deve anche promuovere la formazione interna per garantire la massima consapevolezza delle azioni e conseguenze delle scelte adottate.

16.2. Adempimento Collaborativo

Concetto di cooperative compliance

La *cooperative compliance* o regime di adempimento collaborativo si affaccia nel contesto internazionale per rispondere ai numerosi episodi di frode commessi dai manager a danno dei creditori e degli altri stakeholders proprio in virtù di un'assenza di un sistema di controllo interno per il presidio ed il monitoraggio dei rischi connessi, sia alla gestione fiscale che contabile[50] (cfr. caso Enron).
In questo contesto di mancanza di principi normativi e best practices, sia nel tema della trasparenza fiscale sia nel tema della cooperazione fiscale, l'OCSE ha iniziato un'attività di

[50] *Per un disamina approfondita, si veda TAMBURRO V., Nuove prospettive nel rapporto tra Fisco e contribuente: a proposito di una recente collettanea in tema di c.d. "Tax assurance", in Diritto e pratica tributaria, n.3/2016, pp.941 e ss.*

promozione di politiche economico-fiscali per migliorare il benessere economico e sociale dei cittadini.
Nel 2008, con uno studio noto come "*Study into the Role of Tax Intermediaries"* l'OCSE ha iniziato ad approfondire il rapporto tra Amministrazione finanziaria ed imprese. In tale studio veniva proposto un nuovo approccio relazionale c.d. *Enhanced Relationship* tra contribuenti di grandi dimensioni, consulenti fiscali ed Amministrazioni finanziarie basato sulla maggiore collaborazione e sulla reciproca fiducia e il valore aggiunto di questo nuovo approccio era proprio dato quest'ultima componente.
Secondo l'IFA[51](International Fiscal Association), con il termine ER (*Enhanced Relationship)* si definisce "*una relazione specificamente definita, basata su intenzioni mutualmente espresse e non su regole dettagliate, a cui i contribuenti e le Autorità fiscali accedono volontariamente andando oltre le loro obbligazioni legali di base. La suddetta relazione si basa su una conoscenza reciproca, rispetto e collaborazione fattiva, e ha quale scopo la gestione delle norme fiscali applicabili all'attività aziendale dei contribuenti nella maniera più efficiente e tempestiva possibile, assumendo una comunicazione riguardante le informazioni fiscalmente rilevanti (incluse le posizioni prese) che sia completa, tempestiva e reciproca e che porti ad una valutazione del corretto ammontare di imposte tenendo in considerazione la ratio e lo scopo della normativa fiscale (invece di tenere in considerazione solo l'interpretazione letterale della norma) rispettando gli obblighi e i diritti di entrambe le parti da un punto di vista procedurale nel caso di disaccordo sul corretto ammontare delle imposte dovute*". Lo studio del 2008 ha posto le basi per l'approfondimento e la costruzione di un altro report, sempre dell'OCSE, intitolato *"Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance",* pubblicato nel 2013, da quale è emerso che un sistema controllo Interno per la

[51] Cfr. IFA (International Fiscal Association), Initiative on the enhanced relationship, version 3.3, 31 Maggio 2012, p. 18.

gestione sistematica del rischio fiscale o *Tax Control Framework* risulta essere propedeutico e necessario per una collaborazione efficace tra Amministrazione Finanziaria e il contribuente/Azienda.
Un approccio di collaborazione tra Fisco e contribuente non comporta dei benefici esclusivamente per quest'ultimo ma anche per l'Amministrazione Finanziaria. Infatti, un adeguato approccio di collaborazione permette di migliorare la tempestività nel rispetto degli obblighi tributari e assicurare il corretto versamento della corretta imposta senza incrementare il costo dei controlli e dell'accertamento e con la conseguente riduzione del contenzioso tributario. Tutto ciò per merito di un vero proprio dialogo finalizzato alla prevenzione piuttosto che alla repressione delle violazioni fiscali.
Tuttavia, è da sottolineare che l'altra faccia della medaglia nell'adesione ad un sistema di reciproca collaborazione è l'assunzione di impegni sia da parte dell'Amministrazione Finanziaria, come quello di comprendere le ragioni del business ed i complessi modelli finanziari a cui si ispirano, sia da parte del contribuente, con il dovere di implementare un processo di controllo interno specifico per la gestione del rischio fiscale e tenerlo aggiornato.
Come già detto nel capitolo relativo al rischio fiscale è "*fondamentale la presenza in azienda di sistemi di controllo e della gestione sistemica del rischio fiscale, che siano inseriti all'interno del sistema dei controlli aziendali*"[52].
La costruzione di un *tax control framework* deve rappresentare un processo dinamico, sottoposto a continui e necessari aggiornamenti che trova il suo epilogo finale nell'elaborazione del *tax compliance model*, ovvero un "*documento finale finalizzato ad illustrare le modalità e le tempistiche operative definite nei vari stadi precedenti, in relazione: al procedimento di rilevazione, misurazione e controllo dei rischi fiscali aziendali; all'attività di monitoraggio sui controlli posti in essere e volti a*

[52] *Cfr. ALBANO G., Regime dell'adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale, in Corriere tributario, 2015, n.35, p. 37.*

prevenire violazioni o elusioni della normativa fiscale; alla produzione dei flussi informativi verso gli organi amministrativi di vertice"[53].

Una volta definito il concetto di cooperative compliance, nel Report successivo, del 2016, denominato "*Co-operative Tax Compliance, Building Better tax control framework*", l'OCSE ha fornito una guida per aiutare le aziende a progettare e gestire in maniera appropriata i tax control frameworks, sottolineando l'importanza che un TCF correttamente implementato rappresenta per aderire ad un regime di cooperative compliance: "*tax control framework is 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".*

Nel documento dell'OCSE si sottolinea che l'efficacia del tax control framework è subordinata a molteplici aspetti, tra i più importanti troviamo: l'individuazione dei rischi e delle opportunità relativi alle imposte; la divulgazione di tali rischi e opportunità; la prevenzione degli errori fiscali correlati; il rilevamento e la correzione di tali errori; l'implementazione di azioni per migliorare il sistema di gestione del rischio fiscale.

Volendo sintetizzare la cooperative compliance può essere espressa nel seguente trinomio:

1) migliore governance aziendale;
2) miglior gestione del rischio fiscale;
3) miglio rapporto col Fisco.

Il regime di adempimento collaborativo in Italia

Il Italia il regime dell'adempimento collaborativo (*cooperative compliance*) è stato introdotto con il decreto legislativo n. 128 del 2015, rubricato "*Disposizioni sulla certezza del diritto nei*

[53] *Cfr. MELILLO C., Regime di adempimento collaborativo e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri, in Diritto e pratica tributaria, n. 6/2015, p. 49.*

rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5,6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23".
Questo regime rappresenta l'intento del legislatore di invertire il rapporto tra Fisco e contribuente utilizzando un approccio opposto a quello utilizzato fino a quel momento, sostituendo un approccio caratterizzato da un controllo *ex post* con un approccio di confronto ex ante basato sul dialogo, trasparenza e reciproca fiducia.
Anche la circolare n. 38 del 2016 dell'amministrazione finanziaria specifica che l'obiettivo primario della cooperative compliance è quello "*di gestire le situazioni di incertezza attraverso un confronto preventivo su elementi di fatto che può ricomprendere anche l'anticipazione del controllo e si presta, pertanto, a prevenire e a risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali*"

Requisiti di accesso
L'adesione al regime di adempimento collaborativo, ai sensi dell'art.7 del Dlgs 128/2015, è riservato ai contribuenti che:

1. conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a 750 milioni di euro a decorrere dal 2024, 500 milioni di euro a decorrere dal 2026 e 100 milioni di euro a decorrere dal 2028;
2. appartengono a un gruppo di imprese[54] a condizione che almeno un soggetto del gruppo possieda i requisiti dimensionali indicati nel punto precedente e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, certificato;
3. danno esecuzione alla risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti[55], di cui all'articolo 2 del

[54] *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.*
[55] *Le imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore a quindici milioni di euro e che* abbiano ricadute occupazionali significative in relazione all'attività in cui avviene

decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, indipendentemente dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi;

Oltre alle condizioni di carattere soggettivo indicati nel paragrafo precedente il contribuente che intende aderire al regime deve dotarsi di un "*efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno."*
Tale sistema di controllo interno deve assicurare:
"*a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;*
b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive;
c-bis) una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali.[56]*"*
Infine, il TCF dovrà essere certificato da parte di professionista indipendente iscritto all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili.

l'investimento e durature possono presentare all'Agenzia delle entrate un'istanza di interpello in merito al trattamento fiscale del loro piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che si ipotizzano per la sua realizzazione, ivi inclusa, ove necessario, la valutazione circa l'esistenza o meno di un'azienda.
[56] *Articolo 4, comma 1 del D.lgs. 128/2015.*

Impegni dell'Amministrazione Finanziaria e del contribuente

I sistemi di cooperative compliance, come già ribadito, sono basati sul dialogo preventivo tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente e sulla condivisione nell'inquadramento delle singole operazioni aziendali.

Ovviamente un approccio di collaborazione e di dialogo tra contribuente e Fisco comporta che entrambe le parti siano vincolate da reciproci impegni/doveri. Con il Decreto legislativo del 30 dicembre 2023, n.221, all'articolo 5 viene aggiunto un nuovo comma (2-bis) al testo istitutivo del regime dell'adempimento collaborativo, che prevede l'istituzione di un codice di condotta che l'Agenzia delle entrate e il contribuente devono firmare al fine di vincolare reciprocamente gli impegni assunti aderenti al regime. Successivamente, con il Decreto Ministeriale del 29 aprile 2024, è stato approvato definitivamente il codice di condotta che dovrà essere sottoscritto. Il codice di condotta enfatizza gli impegni che devono assumere le parti.

Tra gli impegni a cui è soggetta l'Autorità Fiscale vi sono[57]:

a) valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità del sistema di controllo adottato, con eventuale proposta degli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione e della permanenza nel regime e per il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1;

b) pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva;

c) promozione di relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza;

[57] *Articolo 5, comma 1 del d.lgs. 128/2015.*

d) realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime;

e) esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile;

f) *debita considerazione 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.*

Invece, gli impegni del contribuente sono:

a) istituzione e mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, certificato ai sensi dell'articolo 4, comma 1-bis, per garantire il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1, nonché attuazione delle modifiche del sistema adottato eventualmente ritenute necessarie dalla Agenzia delle entrate;

b) comportamento collaborativo e trasparente, mediante comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva;

c) le risposte alle richieste della Agenzia delle entrate nel più breve tempo possibile;

d) *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.*

Effetti e benefici dell'adesione

Per agevolare l'adesione al regime dell'adempimento di collaborativo, oltre alla riduzione del contezioso tributario con le

incertezze derivanti dal processo stesso e dai relativi costi, il legislatore ha ampliato i benefici per le aziende che vi aderiscono. L'articolo 6 del solito D.lgs. 128/2015 concede una serie di benefici in seguito all'adesione al regime, che sono:

- Una interlocuzione preventiva con l'agenzia delle Entrate su situazioni in grado di generare rischi fiscali*;*
- Una procedura abbreviata di interpello;
- Un contraddittorio preventivo nel caso di notifiche sfavorevoli a un'istanza di interpello;
- La non applicazione di sanzioni amministrative se il comportamento assunto è comunicato anticipatamente, mediante interpello, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali oppure prime delle scadenze fiscali;
- Riduzioni delle sanzioni amministrative se il contribuente adotta un comportamento riconducibile a un rischio fiscale non significativo nella mappa dei rischi*;*
- Riduzione delle sanzioni anche a rischi fiscali relativi a condotte poste in essere prima del periodo di adesione al regime di adempimento collaborativo, se comunicate entro 120 giorni dall'adesione al regime*;*
- La non applicazione delle disposizioni di reato per le dichiarazioni infedele, di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 74 del 2000, per l'eventuale violazione di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo all'Agenzia delle Entrate*;*
- Esonero dalla presentazione della garanzia in caso di pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette*;*
- I termini di decadenza di cui all'articolo 43, 1° comma del dpr 600/1973, articolo 57, comma 1 del dpr 633/72 e articolo 20 del decreto legislativo n. 472 del 1997 sono ridotti di due anni se il TCF è certificato da professionisti indipendenti*;*

- I termini di decadenza di cui all'articolo 43, 1° comma del dpr 600/1973, articolo 57, comma 1 del dpr 633/72 e articolo 20 del decreto legislativo n. 472 del 1997 sono ridotti di un anno se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*;*

Inoltre, chi aderisce al regime di adempimento collaborativo viene inserito in un elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate (comma 5 dell'articolo 6 del d.lgs. 127/2015). Con questa pubblicazione la stessa Autorità fiscale riconosce al contribuente una certa "affidabilità" dal punto di vista dei rischi fiscali rafforzando anche la credibilità e la reputazione non solo nei confronti del mercato ma anche nei confronti degli altri stakeholders.

Fin qui la trattazione del regime dell'adempimento collaborativo ha riguardato contribuenti con requisiti non comuni nel settore economico italiano, determinando così un campione di soggetti aderenti al regime in numero limitato (ad oggi le società che hanno aderito al regime di adempimento collaborativo sono 113). Questa limitazione è stata parzialmente ridotta con il decreto legislativo 221/2023, che ha previsto l'inserimento dell'articolo 7-bis nel D.lgs. 128/2015, rubricato "*Regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale".* A quest'ultimo sono dedicati i capitoli successivi[58].

[58] *Per una più approfondita disamina si veda RAGUCCI G., Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Self Regulation, Giappichelli, 2023.*

17. Il TAX CONTROL FRAMEWORK

17.1. Introduzione

Il *Tax Control Framework* (TCF) è un sistema integrato di strutture organizzative, procedure, regole aziendali e presidi che, mediante un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione, controllo e monitoraggio dei rischi fiscali, intende minimizzare il rischio che l'impresa violi norme di natura tributaria. Il TCF è inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno, al fine di assicurare all'impresa un controllo costante sui processi aziendali e sui relativi rischi fiscali, dunque, il TCF è la dimostrazione della volontà dell'impresa di offrire trasparenza fiscale. Ai sensi dell'art. 4 del D.lgs. 128/2015, affinché tale sistema TCF possa essere considerato efficace, deve assicurare: *"a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali; b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali; c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive; c-bis) una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali".* L'analisi che segue è incentrata sulla descrizione delle modalità utilizzate per assegnare ruoli e responsabilità nel TCF, affinché sia garantito il processo di identificazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali ma anche al fine di assicurare il monitoraggio di tali rischi, per rilevare eventuali carenze nei controlli espletati e porvi prontamente rimedio. Il processo appena descritto trova rappresentazione della Mappa dei Rischi Fiscali che, pertanto, viene profusamente descritta. Non si entra, invece, nel merito delle procedure che ogni società è tenuta ad assicurare, in quanto esse variano, evidentemente, a seconda del contesto aziendale, della complessità della struttura organizzativa, delle dimensioni e del profilo di rischio della società. La disamina del TCF termina con una riflessione sull'opportunità o meno per le

PMI di adottarlo, vagliando sia gli ostacoli all'implementazione del TCF, che i benefici che ne derivano.

17.2. Ruoli e responsabilità nel TCF

L'assegnazione di ruoli e responsabilità nell'ambito del TCF avviene nel rispetto del principio di separazione dei compiti, con applicazione dello stesso in senso orizzontale e verticale.
La segregazione dei compiti in senso orizzontale si esplica nell'assegnazione di incarichi e responsabilità diversi agli operatori che intervengono nel medesimo processo, dando loro la possibilità di controllare l'operato gli uni degli altri, (ad esempio facendo sì che coloro che espletano le funzioni operative differiscano dai soggetti incaricati dei controlli di primo livello effettuati sulle stesse), riducendo così, sia la probabilità di errori non intercettati, che di comportamenti inappropriati o, addirittura fraudolenti, tenuti dai soggetti coinvolti nel processo aziendale.
È l'articolazione delle responsabilità su più livelli a fornire un controllo indipendente, in modo tale da evitare conflitti di interesse e soddisfare il principio di separazione dei compiti in senso verticale. Per garantire tale articolazione, i sistemi di controllo interno e gestione dei rischi (SCIGR) utilizzano solitamente il Modello delle tre linee[59], che consta di tre controlli, ovverosia quello di primo, di secondo e di terzo livello[6061].

17.3. Controllo di primo livello

Il controllo di primo livello coinvolge le strutture operative, ovverosia i *risk owners* di processo.[62] I *risk owners* di processo,

---

[59] Cfr. MIELE L., Modello delle tre linee di controllo per il tax risk management, Eutekne, 24 luglio 2024.
[60] Cfr. MELILLO C., Compliance fiscale, Ipsoa, 2019, prima edizione.
[61] Cfr. MELILLO , C., Compliance fiscale, Ipsoa, 2024, seconda edizione.
[62] La Funzione Tax rientra a tutti gli effetti tra le strutture operative di primo livello e ricopre un ruolo centrale nella mappatura dei rischi fiscali, giacché tutti i processi di sua competenza, come ogni attività ad essi collegata,

con il supporto della funzione responsabile dei controlli di secondo livello, identificano e valutano i rischi fiscali relativi ai processi di loro competenza e, inoltre, individuano i presidi esistenti all'interno delle strutture operative (trattasi solitamente di procedure), posti in essere per mitigare il rischio potenziale di manifestazione di rischi di carattere fiscale. Spetta ai *control owners* la valutazione circa l'efficacia operativa dei presidi posti in essere dalle strutture operative, delle quali sono parte integrante (in ossequio alla segregazione in senso orizzontale, i *control owners* differiscono dai soggetti che hanno espletato le attività oggetto di controllo). I controlli effettuati dai *control owner* si suddividono di due tipologie: *preventive*, quindi, finalizzati ad agire sulle cause scatenanti del rischio fiscale, evitando che esso si manifesti o *detective,* orientati, dunque, ad intercettare i rischi fiscali una volta che si sono verificati, per intervenire prontamente sulle loro conseguenze.
Nell'ipotesi in cui, dall'attività di monitoraggio, eseguita durante i controlli di secondo livello, emergano eventuali carenze, *i risk owners*, in collaborazione con la funzione responsabile dei controlli di secondo livello, definiscono i piani di azione, atti a porre rimedio alle carenze riscontrate, osservandone pure l'avanzamento nell'ottica di perfezionamento del TCF.

17.4. Controllo di secondo livello

Il controllo di secondo livello è affidato alla Funzione di *Tax Risk Management* (TRM), dotata di competenze fiscali, di un elevato grado di indipendenza dalle strutture operative ed appositamente istituita per valutare l'efficacia e l'efficienza dei controlli di primo livello. Le attività di monitoraggio dei controlli a presidio dei rischi fiscali, espletate dalla Funzione di TRM, sono realizzate mediante varie tipologie di test, che si

afferiscono a adempimenti che hanno natura fiscale e che, pertanto, possono ingenerare rischi della medesima natura. Non è casuale, dunque, che il Responsabile Tax, posto a coordinamento della Funzione Tax, ricopra un ruolo centrale nel TCF supportando la Funzione di TRM nell'espletamento delle attività ad essa demandate.

distinguono essenzialmente in: *Test of Design* (ToD) ed in *Test of Operating Effectiveness* (ToE). I primi constano nella replica del controllo, già espletato dai *control owners,* al fine di determinare l'adeguatezza o meno del controllo di primo livello ad attenuare il rischio potenziale attribuito al rischio di natura fiscale. La seconda tipologia di test è incentrata nel verificare, attraverso l'esame di un campione numericamente significativo, se il controllo di primo livello, su un determinato rischio fiscale, risulti efficiente nel *continuum*.
Come già espresso nel paragrafo precedente, la Funzione di TRM concorre, in collaborazione con i *risk owners*, al processo di identificazione, misurazione, gestione del rischio fiscale e, qualora emergano carenze dai controlli di secondo livello, definisce i piani d'azione per porvi rimedio. È prerogativa della Funzione di TRM garantire l'implementazione e l'aggiornamento del TCF, che avviene principalmente attraverso la costante revisione della mappa dei rischi fiscali. Inoltre, per tutto ciò che attiene al TCF, essa garantisce il flusso di informazioni all'interno e all'esterno della società, mediante la predisposizione di reportistica diretta ai *risk owners*, alle altre funzioni di controllo e all'organo di gestione, come pure attraverso la gestione delle interlocuzioni con l'Agenzia delle Entrate.

17.5. Controllo di terzo livello

Il controllo di terzo livello è demandato alla *Funzione di Audit*, che, in maniera indipendente, valuta la funzionalità, l'affidabilità e l'adeguatezza del TCF. Tale funzione, con cadenza almeno annuale, relaziona all'organo di gestione e alle altre funzioni coinvolte sull'esito delle verifiche condotte, evidenziando, qualora ve ne siano, eventuali anomalie, violazioni delle procedure o della normativa fiscale.

17.6. La Mappa dei Rischi Fiscali nel Tax Control Framework

Obiettivo della Mappa o Matrice dei Rischi è quello di identificare, valutare, gestire e monitorare i rischi fiscali che potrebbero manifestarsi, mappandoli generalmente secondo un approccio per processi, ovverosia, in relazione a ciascuna attività di processo in cui possono presentarsi. I rischi fiscali, individuati e valutati dai *risk owners*, sono descritti nella Matrice e ad ognuno di essi è associata sia la misura dell'impatto che si avrebbe al verificarsi del rischio fiscale (ottenuta valutando la componente finanziaria e non finanziaria, ad esempio reputazionale), sia la probabilità di accadimento del medesimo. La combinazione tra la misura dell'impatto e la quantificazione della probabilità dà quale risultato il rischio potenziale, anch'esso esposto nella Matrice dei Rischi.
Per ogni rischio fiscale mappato sono riportati i controlli posti in essere dai *control owners*, al fine di attenuare il livello di rischio potenziale, tramutandolo in rischio residuo. Difatti, il rischio residuo, quantificato in Mappa, deriva dalla combinazione della quantificazione del rischio potenziale e della valutazione attribuita all'efficacia dei controlli espletati dai *control owners*.
Inoltre, se a seguito dei controlli di secondo livello espletati dalla Funzione di TRM vengono riscontrate criticità nei controlli di primo livello, i *risk owners*, con il supporto della Funzione di TRM, identificano, ed indicano in Matrice, i piani di azione necessari per rimediare alle carenze emerse. Nella Mappa dei Rischi, con riferimento ai piani di azione sono identificati: il soggetto responsabile di assicurare che l'azione di miglioramento sia implementata, il termine ultimo entro il quale l'azione di miglioramento deve essere completata e lo stato di completamento dell'azione di miglioramento.

17.7. Benefici che derivano dall'applicazione del TCF opzionale

Stante quanto finora descritto, una società che sceglie di adottare il *Tax Control Framework* deve fronteggiarne la gravosa implementazione, sia in termini di riassetti organizzativi, necessari per assicurare l'osservanza del principio di segregazione dei compiti e il funzionamento del processo di identificazione, misurazione, gestione, controllo e monitoraggio dei rischi fiscali, sia, eventualmente, in termini di risorse umane interne ed esterne da assumere, come anche in termini di risorse interne da formare. D'altra parte, però, dotarsi di un sistema di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei rischi fiscali, permette alla società di disporre di un controllo adeguato sui rischi di tale natura, dunque, le permette di evitare o minimizzare le conseguenze di carattere finanziario salvaguardando, conseguentemente, il patrimonio aziendale. Per di più, adottare l'approccio descritto, atto a monitorare la variabile fiscale, produce un netto miglioramento della reputazione che gli *stakeholders*[63] hanno della società, oltre ad essere valutato positivamente in ottica di sostenibilità ESG. Infine, occorre menzionare che l'implementazione del TCF permette alla società, che non soddisfa i requisiti di cui all'art. 7 del D.lgs. 128/2015, di aderire al regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale, *ex* art. 7-*bis* del D.lgs. 128/2015[64]. In tal caso, la società beneficia di importanti vantaggi premiali, dato che il legislatore ha disposto che: *"a) fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, non si applicano le sanzioni amministrative per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, prima della presentazione*

[63] *Cfr. MIELE L., REITANO L., Tax control framework volontario con benefici non solo fiscali, Eutekne, 23 settembre 2024.*

[64] *Cfr. BENCISTA' G., NANNINI LEONI F., Estensione alle PMI del Tax Control Framework: nuovo orizzonte nella gestione del rischio fiscale, Corriere Tributario 2024, fasc., 8-9, pp. 753-761.*

delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali, sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'interpello; b) fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti dall'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti, alle violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati all'Agenzia delle entrate mediante la presentazione di un'istanza di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'interpello, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 e le stesse non costituiscono notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale."[656667]

17.8. Considerazioni conclusive

Il presente capitolo, come visto, ha voluto approfondire le interessenze tra diritto tributario ed ESG, con particolare riferimento agli strumenti volti al conseguimento della compliance fiscale. Quest'ultima intesa e definita quale componente di un più ampio puzzle per affrontare le sfide della sostenibilità. Si è altresì cercato di far comprendere, come e perché, la gestione del rischio fiscale abbia assunto un ruolo sempre più rilevante nella governance aziendale, in considerazione anche delle conseguenze patrimoniali e reputazionali delle violazioni tributarie.

---

[65] *Cfr. Articolo 7-bis del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.*

[66] *Per una più approfondita disamina si veda MARINO G., La nuova cooperative compliance: profili generall, La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. 1: Diritto internazionale e cooperative compliance, Pacini giuridica, 2024.*

[67] *Per una più approfondita disamina si veda CONTE D., Profili soggettivi e sostanziali delle nuove cooperative compliance, La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. 1: Diritto internazionale e cooperative compliance, Pacini giuridica, 2024.*

Si è sostanzialmente voluto rappresentare che la variabile fiscale, e l'approccio nella gestione dei rischi tributari, sono entrati a far parte del catalogo degli indicatori di sostenibilità, oggi riassunti nell'acronimo ESG.
La ratio sottostante agli strumenti di compliance fiscale, approfonditi nel presente elaborato, è quella di fornire ai contribuenti una maggiore certezza preventiva in merito ai rischi tributari, minimizzando il rischio di eventuale contestazione in sede di verifica fiscale. Quanto appena riportato può significare un vantaggio sia per l'amministrazione fiscale, che può così dedicarsi ai casi di maggiore rischio, sia per il contribuente, che può beneficiare di una maggiore certezza in ordine alle proprie dinamiche fiscali. L'implementazione di un Tax Control Framework è dunque uno strumento importante per dimostrare l'impegno del contribuente a garantire la trasparenza e il controllo preventivo dei rischi fiscali all'interno della propria impresa. Il successo di un efficace Tax Control Framework aumenta il livello di certezza nell'applicazione della normativa fiscale, tramite l'interlocuzione preventiva con l'Agenzia delle Entrate e l'anticipazione dell'attività ispettiva, riducendo il contenzioso e le contestazioni inaspettate, con *saving* in termini di sanzioni ed *effort* della funzione fiscale e, in ultima istanza, con creazione di valore per gli stakeholders[68].
Compreso il contesto di riferimento, ci possiamo lasciare ad alcune considerazioni finali in ordine al Tax Control Framework che, come visto, rappresenta la *conditio sine qua non* quanto nello strumento dell'adempimento collaborativo quanto nell'applicazione volontaria di un sistema di tax compliance.
Le considerazioni finali *de quo* saranno svolte con particolare riferimento alle piccole e medie imprese, quelle cioè che non rientrano nei parametri dimensionali per aderire all'adempimento collaborativo e saranno volte, anche, a

[68] *Cfr. BARBIANI E., L'adempimento collaborativo a confronto con le best practice in ambito Tax Control Framework, in Corriere Tributario, 2024, fascicolo n. 3, p.232.*

comprendere i risvolti della reale e concreta applicazione degli strumenti finora analizzati.
Si può affermare, preliminarmente, che la ratio sottostante agli strumenti finora analizzati è condivisibile, per cui, fin qui, *nulla quaestio*. Invero, la promozione e l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione in ambito fiscale favoriscono la prevenzione e risoluzione di possibili controversie, a condizione che, da un lato, il fisco conceda fiducia e vantaggi concreti, e dall'altro, il contribuente incrementi la propria trasparenza dotandosi di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali.
Da quest'ultimo periodo si possono approntare le prime iniziali considerazioni.
Si ripete, anzitutto, che il modello Tax Control Framework è un modello aperto. Ciò sta a significare che non esiste un modello standardizzato di Tax Control Framework, giacché tale sistema varia in funzione della complessità della struttura organizzativa, delle dimensioni e del profilo di rischio della società. Per i soggetti di minori dimensioni, il Tax Control Framework andrà opportunamente calibrato alle situazioni organizzative più snelle e semplici. Ecco il primo vero problema. Le piccole medie imprese non sono dotate di un'adeguata cultura aziendale che si traduce *sic et simpliciter* in strutture organizzative inidonee a adottare un sistema di Tax Control Framewoek. Sicché, in primo luogo si dovrà superare il problema culturale. Superata questa prima difficoltà, ci si imbatte con un'altra dura e cruda realtà, rappresentata dalla necessità per le piccole e medie imprese di fare un rilevante investimento necessario all'implementazione di una riorganizzazione delle risorse umane interne all'azienda e/o esternalizzazione alcune di queste attività e funzioni necessarie, appunto, per l'implementazione del Tax Control Framework. Da questo punto di vista le aziende più strutturate, che, ad esempio, hanno adeguato il proprio sistema di governo societario, secondo il disposto della L. 262/2005, oppure che applicano le linee guida del Modello Organizzativo, *ex* D.lgs. 231/2001, dispongono già di un SCIGR, finalizzato a monitorare il rischio contabile (*ex* L. 262/2005), o il rischio di commissione

di illeciti di natura penale (*ex* D.lgs. 231/2001) sono senza dubbio avvantaggiate nell'adozione del Tax Control Framework, conoscendo e adottando, da tempo, processi di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio di rischi mappati e avendo procedure in essere per minimizzare tali rischi, che fra l'altro, spesso possono andare ad integrare il *Tax Control Framework*.

Posto che l'ipotetica piccola media impresa in esame sia disposta ad implementare il Tax Control Framework volontario, in quanto ne condivide la ratio, e che sia anche disposta a sostenerne l'ingente investimento per l'implementazione, deve fare un'approfondita analisi tra vantaggi e svantaggi derivanti dalla concreta applicazione di un sistema volontario di Tax Control Framework. Si tratta, per le piccole medie imprese, di condurre un'analisi costo-opportunità tra vantaggi e svantaggi che derivano dall'implementazione di un sistema di Tax Control Framework.

Dal lato dei vantaggi, abbiamo avuto modo di vedere che l'implementazione di un sistema di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei rischi fiscali, significa: (i) minimizzare le conseguenze patrimoniali e reputazionali, entrambe derivanti da violazioni di carattere fiscale, (ii) dare rilievo alla variabile fiscale in ottica ESG, e, infine, (iii) godere dei benefici premiali disposti dall'art. 7-*bis* del D.lgs. 128/2015[69].

Dal lato degli svantaggi, abbiamo avuto modo di vedere che l'implementazione di un *Tax Control Framework* comporterà un rilevante investimento sia in termini finanziari ma anche, e forse in particolare, in termini di riorganizzazione di risorse umane interne ed esterne all'impresa.

Il risultato, ad oggi, è del tutto evidente. Gli svantaggi sono ben superiori ai vantaggi. Viene da dire che il gioco non vale la candela.

---

[69] Cfr. BENCISTA' G., NANNINI LEONI F., Estensione alle PMI del Tax Control Framework: nuovo orizzonte nella gestione del rischio fiscale, in Corriere Tributario 2024, fasc., 8-9, pp. 753-761.

Non si comprende, in primo luogo, come l'adozione di detto sistema comporti una sola riduzione delle sanzioni amministrative di un terzo e non il completo azzeramento come avviene, ad esempio, per la disciplina dei prezzi di trasferimento. Si auspica, in tal senso, un'armonizzazione dei benefici.
Ma vi è di più. Si può ravvisare uno strano rapporto tra adozione volontaria del Tax Control Framework ed un altro istituto di recente istituzione nel nostro sistema, il Concordato Preventivo Biennale. Non si fraintendano le parole, trattasi di istituti differenti con conseguenze ben diverse ma uniti dalla medesima genesi, cioè migliorare il rapporto fisco-contribuente. La sovrapposizione, per certi versi, è evidente. Invero, da un punto di vista sostanziale, aderire al Concordato Preventivo Biennale comporta, da una parte, dei vantaggi di natura economico finanziaria, e dall'altra, vantaggi riconducibili alla limitazione del potere accertativo dell'Amministrazione Finanziaria. Lasciando da parte l'analisi dei vantaggi economici-finanziari che dipendono evidentemente da caso a caso, ci possiamo concentrare sui vantaggi relativi alla limitazione del potere accertativo. Si rammenta, invero, che l'adesione al Concordato Preventivo Biennale, per i soggetti ISA, ai sensi e per gli effetti degli articoli 19 (vantaggi ISA) e 34 (inibizione degli accertamenti di cui all'art. 39 del Dpr 600/1973) del D.lgs. 13/2024, comporta la preclusione all'amministrazione finanziaria degli: (i) accertamenti analitici ai fini delle imposte sui redditi, (ii) accertamenti analitici-induttivi sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IVA e (iii) accertamenti induttivi puri ai fini delle imposte sui redditi. Per chi aderisce al Concordato Preventivo Biennale, vi è anche l'anticipo di un anno dei termini decadenziali, sia ai fini imposte sui redditi che dell'IVA.
Orbene, il soggetto che aderisce al Concordato Preventivo Biennale per i periodi d'imposta 2024 e 2025 gode, per tali periodi d'imposta, del blocco dell'attività di accertamento sopra esposta, salvo non ricorrano, in esito all'attività istruttoria, cause

di decadenza del concordato stesso [70]. Tale blocco, entro determinati confini, assorbe *tout court* l'effetto premiale che deriva dall'implementazione del Tax Control Framework in ordine alla riduzione delle sanzioni amministrative palesando una sovrapposizione tra i due istituti. Questo per dire che l'istituto del Concordato Preventivo Biennale, con i suoi benefici premiali, in certe situazioni può disincentivare l'implementazione di un Tax Control Framework per i soggetti di minori dimensioni. Con l'aggravante che il Concordato Preventivo Biennale non richiede ingenti investimenti mentre il Tax Control Framework si.

Arrivando alle conclusioni di questo breve elaborato, si può ragionevolmente ritenere che l'istituto dell'adempimento collaborativo per i grandi contribuenti ha una sua ragione di esistere per i motivi suesposti nei precedenti paragrafi. Al contrario, il Tax Control Framework su base volontaria, ancorché se ne condivida appieno la ratio e lo sforzo del Governo ad introdurlo per tutti i contribuenti senza limiti dimensionali di accesso, ad oggi comporta per le piccole medie imprese più svantaggi che vantaggi.

L'auspicio, affinché diventi un istituto di largo e comune utilizzo, è che si pensi ad un potenziamento dei benefici premiali derivanti dall'applicazione di Tax Control Framework. Si devono prevedere, in tal senso, benefici concreti ed apprezzabili dai contribuenti, che siano in grado di invertire il risultato della sopra richiamata analisi costi-benefici. Tra questi si potrebbe pensare, a titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, il blocco dell'accertamento sulla falsa di riga di quanto fatto per il Concordato Preventivo Biennale, ma anche benefici in termini di supporto finanziario all'implementazione del Tax Control Framework, quali ad esempio crediti di imposta sui costi di implementazione del tax Control Framework al pari di ciò che è previsto per i crediti di imposta sui costi di consulenza relativi alla quotazione delle PMI e/o un credito di imposta riconosciuto per i costi di certificazione al pari di ciò che già conosciamo in

[70] *Si veda l'art. 34 del D.Lgs. n. 13/2024.*

ordine alla certificazione delle investimenti su determinati beni strumentali.
Sicché, per chiudere, si può ritenere che non vi sia dubbio alcuno circa l'importanza che la variabile fiscale ha assunto, e che sta assumendo, quale *species del genus* ESG. Puntare, dunque, su strumenti quali il Tax Control Framework è di vitale importanza per diffondere, anche nelle piccole e medie imprese, la *tax compliance*. Per farlo però si deve prevedere benefici premiali consistenti e tangibili per chi, volontariamente, implementa un tale sistema di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio del rischio fiscale. A tal fine sono necessarie scelte "pianificate", parte di una programmazione, di un'idea di sviluppo economico e di un'idea di paese, e sono necessarie le risorse. "*Senza lilleri 'e un si lallera*". Così recita un famoso detto toscano: senza i soldi non si fa nulla[71].

[71] *Cfr. GIOVANNINI A., Il Re Fisco è nudo, FrancoAngeli Editore, 2016.*