

Tax control framework: caratteristiche e novità (parte II)

di **Gian Luca Nieddu, Matteo P. Marabelli**

Seminario di specializzazione

Risk assessment & management: strategie e strumenti per la gestione dei rischi

Scopri di più

Il contribuente che voglia **aderire al regime di adempimento collaborativo**, sia nella sua **forma ordinaria** che in **quella opzionale**, deve obbligatoriamente dotarsi di un **efficace sistema integrato di rilevazione**, misurazione, gestione e controllo dei **rischi fiscali**. L'[OCSE](#) ha definito questo sistema con il termine **Tax Control Framework (TCF)**.

L'[articolo 4, D.Lgs. 128/2015](#), chiarisce quali debbano essere le **caratteristiche** di tale sistema:

1. una **chiara attribuzione di ruoli e responsabilità** ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
2. efficaci **procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo** dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
3. efficaci **procedure per rimediare ad eventuali carenze** riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive;
4. una **mappatura dei rischi fiscali** relativi ai processi aziendali.

I **requisiti** sono stati più puntualmente declinati dal **Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 54237/2016**, ad eccezione dell'ultimo, introdotto dal D.Lgs. 221/2023.

Con il **Provvedimento prot. N. 5320/2025**, l'Agenzia delle Entrate ha poi approvato le **linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione**, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale in attuazione dell'[articolo 4, D.Lgs. 128/2015](#), e della delega di cui al D.Lgs. 221/2023.

Ai fini della valutazione del sistema di rilevazione, **misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale del contribuente**, l'Agenzia delle entrate ha individuato **5 componenti essenziali** e **17 principi ad essi associati**, richiamati nel documento di standard internazionale "COSO Framework", documento di supporto per la valutazione del sistema di controllo interno.

Le **5 componenti** sono:

- **ambiente di controllo** (*Control Environment*);
- **valutazione del rischio** (*Risk Assessment*);
- **attività di controllo** (*Control Activities*);
- **informazione e comunicazione** (*Information and Communication*);
- **Attività di monitoraggio** (*Monitoring Activities*).

Inoltre, nelle citate linee guida viene descritto il **contenuto del Tax Compliance Model** (di seguito anche “TCM”), ossia il documento in cui devono essere **esplicate e rappresentate le modalità di gestione del processo di rilevazione**, misurazione, gestione e controllo **del rischio fiscale** prima descritte, nonché sui **controlli e gli adempimenti** che ci si attende vengano posti in essere per la certificazione del TCF. L’architettura del TCM è la seguente:

- **frontespizio e indice**;
- **obiettivi**;
- **definizioni e acronimi**;
- **principi di riferimento**;
- **ambito di applicabilità**;
- **il sistema di gestione e controllo** dei rischi fiscali;
- **ruoli e responsabilità** in ambito tax control framework;
- **il processo di *Task Risk Management***.

Il documento ha il compito di:

- descrivere il **sistema di controllo del rischio fiscale** adottato, le sue modalità di funzionamento e gli attori coinvolti;
- consentire agli stakeholders, interni ed esterni, una **maggiore comprensione delle modalità di gestione** delle imposte all’interno dell’impresa;
- **delineare l’approccio adottato** dalla Società nella gestione delle attività e degli obblighi fiscali.

In generale, il **TCF**, per come delineato nel report OCSE del 2016 e ripreso dalla circolare n. 38/E/2016 dell’Agenzia delle entrate, rappresenta un **sistema strutturato di controllo** del rischio fiscale basato su **tre livelli distinti di verifica: operativo, di supervisione e di assurance**. Questa stratificazione garantisce un **approccio sistemico e integrato alla gestione del rischio fiscale**, rafforzando la compliance e la trasparenza nei rapporti con **l’Amministrazione finanziaria**.

La circolare chiarisce, però, che quello **delineato non costituisce un modello vincolante** per le imprese che intendono aderire al **regime di adempimento collaborativo**. L’adeguatezza delle procedure di controllo in concreto adottate dai singoli contribuenti verrà valutata, caso per caso, **anche in sede di eventuale pre-filing**.

I **controlli di primo livello**, definiti anche operativi o di linea, sono eseguiti direttamente dalle **unità operative e dai responsabili di funzione** che gestiscono i **processi aziendali rilevanti ai**

fini fiscali. Questi controlli sono intrinsecamente collegati alla gestione quotidiana delle operazioni aziendali e **mirano a garantire la correttezza** e la completezza dei dati e delle transazioni fiscali. Si tratta di **attività quotidiane**, come il calcolo delle imposte, la corretta classificazione contabile e l'applicazione delle aliquote, che vengono eseguite seguendo procedure **aziendali standardizzate**. Tali controlli sono generalmente operati con **apposite check list per ogni singola funzione**. La loro efficacia dipende dalla **chiarezza delle procedure operative** e dalla formazione degli operatori, nonché **dall'utilizzo di sistemi informatici adeguati**.

I controlli di secondo livello sono affidati a **funzioni aziendali specializzate**, come il dipartimento fiscale, il *Tax Risk Manager* (TRM) o il *Tax Compliance Officer* (TCO) e rappresentano un **livello di supervisione volto a monitorare** e valutare l'efficacia dei **controlli di primo livello** e ad identificare eventuali **anomalie o aree di rischio**. Questi controlli si basano su un'analisi più approfondita e sistematica delle **attività aziendali**, con particolare **attenzione ai processi che presentano un rischio fiscale elevato**. Le funzioni di secondo livello si occupano di **verificare la conformità alle politiche fiscali aziendali**, di monitorare l'evoluzione normativa e di implementare eventuali adeguamenti necessari al *framework* di controllo. Inoltre, queste funzioni svolgono un **ruolo cruciale nella revisione delle dichiarazioni fiscali** e nella gestione delle transazioni che possono **generare controversie o esposizioni a rischi di natura tributaria**. Tale controllo è demandato ad una **funzione che assicuri un elevato grado di indipendenza** rispetto a quelle che effettuano il controllo di primo livello.

Infine, i **controlli di terzo livello** costituiscono l'*assurance* indipendente sulla solidità e sull'efficacia complessiva del TCF. Essi sono svolti da **soggetti indipendenti** rispetto alla gestione operativa e al controllo di secondo livello, come l'*internal audit*, i **revisori esterni** o **consulenti qualificati**.

Questo livello di controllo si concentra sulla **valutazione complessiva del disegno**, dell'implementazione e dell'efficacia del *framework*, fornendo una **revisione critica e oggettiva**. Gli *audit* di terzo livello includono verifiche sulla *governance* fiscale, sulla **gestione dei rischi fiscali** e sull'aderenza agli standard internazionali, come le Linee guida OCSE sul *transfer pricing*. Poi, la funzione di *assurance* contribuisce, altresì, a **rafforzare la credibilità dell'impresa** nei confronti degli *stakeholder*, inclusi quelli esterni, come le amministrazioni fiscali (si pensi ad un gruppo multinazionale presente in numerosi paesi). L'organo di controllo di terzo livello predispone **relazioni periodiche sulle proprie attività**, trasmettendole, quindi, al Consiglio di amministrazione.

Il TCF, quindi, come fin qui descritto, si configura come un **sistema olistico che integra controlli di natura diversa, complementari e interdipendenti**. La combinazione di questi **tre livelli consente di garantire un controllo efficace e resiliente**, capace non solo di prevenire e mitigare i rischi fiscali, ma anche di **rafforzare la governance aziendale nel suo complesso**.

L'obiettivo finale è, dunque, quello di assicurare che **l'organizzazione mantenga un elevato livello di compliance fiscale**, minimizzando i rischi e costruendo un rapporto trasparente e

fiduciario con l'Amministrazione finanziaria e gli altri *stakeholder*.

Considerazioni finali

In questo senso, il *Tax Control Framework*, anche a **prescindere dagli effetti premiali del regime di adempimento collaborativo**, può rappresentare un utile strumento di *risk assessment & management*: non a caso è legato strettamente al modello di organizzazione, gestione e controllo ex Decreto Legislativo n. 231/2001 (**“MOG 231”**), che disciplina la **responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato** e prevede, quale causa di non punibilità, **l'adozione ed efficace attuazione**, prima della commissione del fatto, di un **modello di organizzazione e di gestione** idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi.

Riprendendo un passo delle Linee Guida Confindustria per la costruzione del modello di organizzazione, gestione e controllo del modello 231:

“Le società che hanno adottato il TCF hanno di fatto già implementato un «sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale», inteso quale «rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario»¹⁷. Si tratta, quindi, di un sistema che può costituire la piattaforma per orientare i modelli organizzativi verso un efficace contenimento del rischio di commissione dei reati di recente introduzione (art. 25 quinquiesdecies, d.lgs. 231/2001).

Infatti, l'analogia strutturale del sistema di controllo del rischio fiscale rispetto ai Modelli organizzativi ex d.lgs. 231 del 2001 è indubbia, così come l'attività di monitoraggio/testing finalizzata all'individuazione di carenze o errori di funzionamento e conseguente attivazione di azioni correttive, nonché l'attività di reporting periodico agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti.

Infatti, in una visione integrata e sinergica, il **MOG 231 non è slegato dal TCF**, ma l'uno diventa parte integrante dell'altro. Nella struttura stessa del TCF trova spazio in modello organizzativo 231, così come la **Transfer Pricing Documentation**.

Similmente, anche la **Transfer Pricing Documentation** ed il **TCF risultano essere strettamente interconnessi**. Il TCF, infatti, va a consolidare un contesto operativo che fornisce un importante supporto a tutte le attività prodromiche alla corretta predisposizione e aggiornamento della documentazione sui prezzi di trasferimento. Questo rapporto è bidirezionale: la *TP Documentation* è spesso una componente chiave del TCF, rappresentando un elemento di controllo essenziale per il monitoraggio delle transazioni infragruppo. D'altro canto, un TCF efficace e ben costruito assicura che **i dati e le informazioni utilizzate ai fini delle analisi di transfer pricing siano accurate e complete**, migliorandone la qualità e l'affidabilità. La sinergia tra i due strumenti contribuisce a **prevenire, identificare e correggere** eventuali disallineamenti, minimizzando il rischio di possibili controversie.

In un tale approccio a “vasi comunicanti”, anche il **bilancio di sostenibilità** risulta avere dei punti di contatto con il *Tax Control Framework*. Come noto, il bilancio di sostenibilità (o *ESG Report*) – introdotto dalla c.d. *Corporate Sustainability Reporting Directive* – è un **documento volto a comunicare agli stakeholder l'impatto ambientale**, sociale ed economico dell'azienda. Esso rappresenta uno **strumento importante per illustrare e veicolare l'impegno dell'azienda** per pratiche responsabili, rispondendo alle crescenti richieste di trasparenza provenienti dal mercato e da diversi set normativi. Tra i suoi ambiti di rendicontazione, **il bilancio di sostenibilità può includere temi fiscali**, evidenziando come l'azienda contribuisca alle comunità attraverso il pagamento delle imposte e adotti pratiche etiche di *governance* fiscale. Ecco allora che la rendicontazione ESG – promuovendo **l'adozione di pratiche aziendali responsabili e trasparenti** – risulta essere decisamente allineata ai principi che uniformano la predisposizione dei *Tax Control Framework* e – più in generale – la *ratio* che sottende l'adesione al regime di adempimento collaborativo. Ad esempio, l'introduzione di sistemi di prevenzione e monitoraggio volti a prevenire e correggere pratiche aziendali che **potrebbero rivelarsi potenzialmente aggressive da un punto di vista fiscale**, rientra a pieno titolo in una declinazione pratica dei concetti della sostenibilità sotto il profilo della *governance*.

In conclusione, e riprendendo i concetti già introdotti nei nostri recenti contributi su queste tematiche, in una moderna gestione delle realtà aziendali, sia domestiche che con proiezione internazionale, l'attività di **risk assessment & management** ha una portata decisamente ampia e multiforme, richiedendo una visione di analisi in grado di coniugare positivamente profili normativi (es. di natura legale e tributaria) ed aspetti operativi strettamente **connessi con le modalità di svolgimento delle attività aziendali**.