

Tax control framework: profili di rischio correlati al regime di tassazione dei redditi da lavoro

Luca Barbieri, Daniela Ghislandi - ArlatiGhislandi e AG Studi e Ricerche

Le imprese che intendono instaurare un **rapporto di collaborazione e trasparenza con l'Amministrazione finanziaria** (AdE) tramite l'adesione al regime di «**adempimento collaborativo**» (1) (cooperative compliance) al fine di favorire la prevenzione e la risoluzione di eventuali controversie in un'ottica di reciproco affidamento, istituiscono un **sistema di i) identificazione, ii) misurazione, iii) gestione e iv) monitoraggio** dei principali rischi fiscali (tax control framework o TCF) in ossequio al Titolo III del D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 128, recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente e da ultimo modificato dall'art. 1, comma 1, *lett. a)* del D.Lgs. 30 dicembre 2023 n. 221 in un'ottica di «potenziamento del regime di adempimento collaborativo».

Il TCF costituisce dunque un presidio che, innestandosi in un più ampio sistema di gestione del rischio economico, mira a realizzare tempestivamente misure atte a **prevenire e minimizzare il rischio di violazione** della vigente **legislazione di natura tributaria**, offrendo la possibilità di regolarizzare e comporre con anticipo eventuali controversie con l'Amministrazione finanziaria secondo procedure fondate sul principio di trasparenza e collaborative.

In quanto **sistema di gestione e controllo del rischio fiscale** improntato al miglioramento continuo e il cui impianto prevede **i) la definizione di ruoli e responsabilità, ii) procedure di identificazione, valutazione e**

controllo dei rischi fiscali e iii) una scrupolosa attività di verifica del suo corretto funzionamento, il **TCF costituisce un componente essenziale** degli adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili istituiti dall'imprenditore e dagli amministratori dell'impresa (2), opportunamente integrato con altri sistemi contabili, di governance e controllo dell'impresa quali, ad esempio, il Modello di organizzazione e gestione di cui al D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231.

I **flussi informativi** che alimentano il **TCF** assumono particolare significatività anche in relazione agli obblighi di rendicontazione societaria di sostenibilità, specie con riferimento alla valutazione di rilevanza dei temi di sostenibilità condotta in osservanza del principio di doppia rilevanza, d'impatto e finanziaria (3).

In forza dell'art. 7-*bis* del richiamato D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, inserito in forza dell'art. 1, comma 1, *lett. e)* del citato D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221 e in vigore dal 18 gennaio 2024, la possibilità di aderire al regime dell'adempimento collaborativo è esteso al contribuente che, sebbene non rientrante nell'ambito d'applicazione definito dall'art. 7, commi 1-*bis*-1-*quinq*ues del medesimo decreto, intenda «optare per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale regime»; nell'ipotesi di **adesione al regime opzionale**, trovano applicazione le **disposizioni** dettate dal **D.M. 9 luglio 2025** (4), in vigore dal 18 luglio 2025.

(1) Titolo III del D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 128.

(2) Artt. 2086, comma 2, 2380-*bis*, comma 1, 2381, commi 3 e 5 del Codice civile.

(3) Regolamento delegato (UE) 2023/2772 del 31 luglio 2023 che integra la Direttiva 2013/34/UE del 26 giugno 2013 per quanto riguarda i principi di rendicontazione di sostenibilità. Al riguardo, è opportuno precisare che con riferimento alla legislazione vigente in materia di rendicontazione societaria di

sostenibilità è in corso l'iter legislativo mirante ad apportare incisive modificazioni all'impianto normativo vigente (Commissione europea, C(2025) 81 final del 26 febbraio 2025 e C(2025) 4812 final dell'11 luglio 2025).

(4) Emanato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 164 del 17 luglio 2025.

In via preliminare, è opportuno precisare che il **presente intervento**, calibrato sui **rischi fiscali che afferiscono ai redditi di lavoro dipendente e assimilati**, non prende in esame le istruzioni impartite dall'Amministrazione finanziaria mediante:

- le «Linee guida per la compilazione della mappa dei rischi e dei controlli fiscali dei contribuenti del settore industriale», adottate con Provvedimento 10 gennaio 2025, n. 5320;
- il Provvedimento 7 agosto 2025 n. 321934, relativo alla mappatura e alla gestione dei rischi fiscali derivanti dall'applicazione dei principi contabili;
- le linee guida per la compilazione della «Mappa dei rischi e dei controlli fiscali dei contribuenti del settore assicurativo», finalizzate ad offrire indicazioni utili alla redazione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale per le imprese operanti del settore assicurativo (5), adottate mediante Provvedimento 7 agosto 2025, n. 321940;
- la «Nota metodologica per i controlli sul company level», di cui all'Allegato n. 2 al Provvedimento 17 dicembre 2024, n. 450193.

Laddove non diversamente precisato, ogni riferimento deve intendersi volto al vigente D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

Ambito d'applicazione del regime di adempimento collaborativo ed effetti derivanti dall'adesione

Ambito soggettivo

Regime ordinario

L'art. 7, comma 1-*bis* dispone che **sino al 31 dicembre 2025** il regime di adempimento collaborativo trovi applicazione laddove il contribuente consegua un volume di affari o ricavi non inferiore a 750 milioni di euro.

A decorrere **dal 1° gennaio 2026 e dal 1° gennaio 2028** detto limite è ridotto rispettivamente a 500 milioni di euro e 100 milioni di euro. Tali limiti dimensionali trovano applicazione anche nell'ipotesi di stabile organizzazione di un soggetto non residente.

In particolare, i **requisiti dimensionali** di cui sopra sono verificati avendo in considerazione quale **parametro di riferimento** il valore più elevato tra:

- i ricavi indicati nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori e

- il volume di affari indicato nella dichiarazione ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori (6).

L'applicazione del regime di adempimento collaborativo è altresì estesa al **contribuente che appartenga ad un gruppo d'imprese** (7), purché:

- almeno un soggetto facente parte del gruppo possa vantare i requisiti dimensionali di cui alle precedenti lettere a), b) e c)

e

- il gruppo adotti un sistema integrato certificato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (8).

A prescindere dai requisiti dimensionali dei ricavi o dei volumi d'affari, nell'ambito d'applicazione del regime collaborativo è altresì **inclusa l'impresa** che, intendendo investire nel territorio dello Stato una somma di ammontare non inferiore a 15 milioni di euro e che fondatamente si ritiene possa produrre ricadute occupazionali significative e durature, presenti all'AdE istanza d'interpello con riguardo al trattamento fiscale sia del **piano d'investimento** stesso che di eventuali operazioni straordinarie correlate ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (9).

Nell'ambito d'applicazione del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 sono **altresì comprese**:

- le società partecipanti al gruppo IVA (10);
- le imprese estere (11).

Per effetto dell'art. 5, comma 2, **aderendo al regime di adempimento collaborativo, il contribuente assume gli impegni** di seguito elencati:

1) istituire e mantenere in efficienza il sistema certificato (12) di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, affinché siano garantiti:

- il conseguimento delle finalità già richiamate e individuate dall'art. 3, comma 1 (13)

e

- l'attuazione delle modifiche del sistema che l'AdE abbia reputate necessarie;

2) seguire un comportamento collaborativo e trasparente, comunicando all'AdE – senza ritardo e in mo-

(5) Le peculiarità delle Linee guida per le imprese del settore assicurativo rispetto al documento relativo al settore industriale risiedono in alcune fattispecie di rischio potenziale riconosciuto come tipico per gli operatori del settore, come, ad esempio, i rischi inerenti alle riserve sinistri ovvero alle riserve tecniche ramo vita.

(6) Art. 1-*ter*.

(7) Art. 2359, comma 1, nn. 1) e 2) e 2 del Codice civile.

(8) Art. 1-*quater*.

(9) Art. 1-*quater*.

(10) Art. 70-*duodecies*, comma 6-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, inserito dall'art. 20, comma 1 del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119.

(11) Art. 1-*bis*, comma 10 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, con-

vertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

(12) Art. 4, comma 1-*bis*.

(13) «Al fine di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale, è istituito il regime di adempimento collaborativo fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti dotati di 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» (art. 3, comma 1).

Inserto

do esauriente – i rischi di natura fiscale a cui il contribuente è esposto e indicando le operazioni che potrebbero rientrare in una pianificazione fiscale aggressiva. In ogni caso, il contribuente si impegna a:

- applicare la normativa fiscale, rispettando di ciascuna disposizione la lettera, lo spirito e lo scopo,
- seguire una ragionevole interpretazione quando la prescrizione non risulti sufficientemente chiara e univoca, fondando il proprio convincimento sui principi di legalità e correttezza, e avvalendosi, ove ritenuto necessario, di consulenze e conferme esterne,

- «agire in piena trasparenza nei confronti dell'Autorità fiscale, adoperandosi di concerto con essa al fine di addivenire all'applicazione del livello di tassazione» quando neppure una valutazione oggettiva consenta di dissolvere l'incertezza interpretativa;

3) rispondere alle richieste dell'AdE nel più breve tempo possibile;

4) promuovere attraverso un codice etico, codici di condotta e linee guida comportamentali una diffusa cultura aziendale incardinata sui principi di *i)* onestà, *ii)* correttezza e osservanza della legislazione tributaria (14). Un efficace governo degli aspetti fiscali implica altresì che «gli organi di gestione adottino una strategia fiscale che permetta di assicurare che i rischi finanziari, legali e di reputazione associati alla fiscalità, siano del tutto identificati, valutati e gestiti» (15).

Alla luce di quanto disposto dall'art. 5, comma 2-bis, con D.M. 29 aprile 2024 (16) è stato approvato il **codice di condotta** per il contribuente aderente al regime di adempimento collaborativo.

Gli **effetti** che, in forza di quanto disposto dall'art. 6, discendono dall'**adesione** al regime ordinario di adempimento collaborativo sono di seguito riportati:

a) possibilità di **addivenire con l'AdE** ad una **condivisa valutazione** della **situazione generatrice di un rischio fiscale anticipatamente** rispetto alla presentazione di una dichiarazione fiscale;

b) possibilità di seguire una **procedura abbreviata d'interpello preventivo** con riguardo all'applicazione di una disposizione tributaria ad un caso concreto che sia fonte di un rischio fiscale; è stabilito che la risposta all'interpello sia portata a conoscenza del contribuente entro 45 giorni dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta.

Nel caso di risposta sfavorevole per il contribuente, la notifica della stessa è preceduta dall'invito ad un contraddittorio nel corso del quale è illustrata la posizione del contribuente. Analogamente, dicasi nell'ipotesi in cui debba essere formalizzata una qualsiasi altra posizione che risulti in contrasto con l'impegno assunto di adottare un comportamento collaborativo e trasparente;

c) ad eccezione delle ipotesi in cui il reciproco affidamento sia venuto meno in ragione di violazioni fiscali commesse realizzando condotte simulatorie o fraudolente, le **sanzioni amministrative altrimenti irrogate non sono applicate** al contribuente che abbia aderito al regime di adempimento collaborativo, purché, prima di presentare le dichiarazioni fiscali o del decorso delle relative scadenze, **comunichi tempestivamente e in modo esauriente all'AdE con interpello i rischi fiscali** a cui è esposto. La produzione di tale effetto è subordinata alla **condizione** che il comportamento rappresentato dal contribuente mediante l'istanza d'interpello coincida con quello effettivamente tenuto;

d) nel caso in cui il contribuente realizzi una condotta riconducibile a un **rischio fiscale non significativo** contemplato nella mappa dei rischi, la sanzione amministrativa è ridotta della metà e, in ogni caso, non trovano applicazione sanzioni la cui misura superi il minimo edittale. Inoltre, la riscossione è sospesa sino a che l'accertamento non sia divenuto definitivo;

e) è attribuita al contribuente la facoltà di comunicare **i rischi fiscali relativi a condotte che siano state realizzate in periodi d'imposta precedenti** al periodo d'imposta di accesso al regime di adempimento collaborativo, a condizione che detta comunicazione sia esauriente e preceda la formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o, ancora, dell'inizio di qualsivoglia attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi che hanno formato oggetto della comunicazione. Tale comunicazione deve essere trasmessa all'AdE entro il termine improrogabile di 120 giorni dalla notifica del provvedimento mediante il quale il contribuente è stato ammesso al regime di adempimento collaborativo;

f) a condizione che il contribuente non abbia commesso una violazione delle norme tributarie vigenti

(14) A fronte degli impegni assunti dal contribuente ai sensi dell'art. 5, comma 2, l'Agenzia delle Entrate è tenuta ai sensi dell'art. 5, comma 1, a:

- valutare il sistema di controllo con trasparenza, secondo principi di ragionevolezza e proporzionalità, proponendo interventi reputati necessari perché possa essere consentita l'ammissione e la permanenza nel regime di adempimento collaborativo del contribuente;

- pubblicare periodicamente sul sito istituzionale l'elenco aggiornato delle *i)* operazioni, *ii)* strutture e *iii)* schemi giudicati di pianificazione fiscale aggressiva;

- promuovere relazioni con il contribuente fondate sui principi di trasparenza, collaborazione e correttezza, in modo che sia favorito e promosso un contesto fiscale di certezza (certezza preventiva);

- semplificare gli adempimenti tributari laddove le informazioni rese dal contribuente lo consentano;

- esaminare preventivamente le situazioni che possono costituire fonte di rischi fiscali significativi, rispondendo al contribuente nel più breve tempo possibile;

- tenere in debita considerazione gli esiti dell'esame e le valutazioni espresse *i)* da coloro ai quali il contribuente abbia affidato la revisione contabile nonché *ii)* dai componenti del collegio sindacale e *iii)* dagli organismi di vigilanza (D.M. 29 aprile 2024).

(15) D.M. 24 aprile 2024.

(16) Emanato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 132 del 7 giugno 2024.

mediante una condotta simulatoria o fraudolenta o conseguente all'indicazione di elementi passivi inesistenti nelle dichiarazioni annuali, le violazioni di norme tributarie riconducibili a rischi di natura fiscale e comunicate in modo tempestivo ed esauriente mediante istanza d'interpello all'AdE prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o del decorso delle scadenze fiscali, **non trovano applicazione le disposizioni in materia di dichiarazione infedele** stabilite dall'art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Ciò a **condizione** che il comportamento effettivamente tenuto dal contribuente coincida in modo esatto con quello rappresentato nell'istanza d'interpello e la comunicazione della violazione non costituisca notizia di reato (art. 331 del Codice di procedura penale); **g)** il contribuente ammesso al regime di adempimento collaborativo è inserito in un apposito elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'AdE (17); **h)** il contribuente ammesso al regime di adempimento collaborativo **non è tenuto a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte**, sia dirette sia indirette;

i) nel corso dei periodi d'imposta in cui è applicato il regime di adempimento collaborativo, **sono ridotti di due anni i termini per l'accertamento** di cui agli articoli:

- **i)** 43, comma 1 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per effetto del quale, relativamente agli accertamenti delle imposte sui redditi, «gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione» e **ii)** 57, comma 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ai sensi del quale, in tema d'Imposta sul valore aggiunto, gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti negli artt. 54 e 55, comma 2 del medesimo decreto devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. In ogni caso, la riduzione di detti termini non è cumulabile con la riduzione disposta dall'art. 3, comma 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127, in forza del quale al fine d'incentivare la tracciabilità dei pagamenti sono ridotti di due anni i termini di decadenza di cui alle anzidette disposizioni,

- 20 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, ai sensi del quale l'atto di contestazione (18) o d'irrogazione della sanzione per la violazione di norme tributarie devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi.

La riduzione dei termini anzidetti di decadenza è di un ulteriore anno qualora al contribuente sia stata rilasciata la certificazione tributaria di cui all'art. 36 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, mediante la quale è attestata la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali nonché l'esecuzione degli adempimenti, dei controlli e delle attività indicati annualmente con decreto ministeriale.

Tali misure non trovano applicazione quando sia constatato che le violazioni sono state poste in essere ricorrendo a documentazione falsa o per operazioni inesistenti tramite artifici, raggiri, condotte simulate o fraudolente.

Come meglio precisato in seguito, l'**ammissione al regime collaborativo ordinario** è **subordinata** alla presentazione di apposita **istanza** presentata **all'AdE** ai sensi degli artt. 7, comma 2 e secondo le modalità stabilite con Provvedimento 17 dicembre 2024, n. 450193.

Regime opzionale

In forza dell'art. 7-bis è ammesso al regime (opzionale) collaborativo il contribuente che, pur non possedendo i requisiti dimensionali di cui all'art. 7, commi da 1-bis a 1-quinquies, adotti volontariamente un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale avente i requisiti stabiliti dall'art. 4.

Tale opzione, irrevocabile (19), ha effetto già con riferimento al periodo d'imposta in cui è esercitata e ha una durata di due periodi d'imposta (20). Al termine del secondo periodo d'imposta essa è tacitamente rinnovata per due ulteriori periodi d'imposta, sempre che il contribuente non proceda alla revoca espressa (21).

Le **condizioni** e le **modalità di accesso** al regime opzionale di adempimento collaborativo sono state definite mediante il **D.M. 9 luglio 2025**. In particolare, l'opzione può essere esercitata dal contribuente in possesso della documentazione di seguito elencata:

- 1)** la descrizione dell'attività svolta nonché della strategia fiscale, così come approvata dagli organi di gestione dell'impresa precedentemente all'esercizio dell'opzione;
- 2)** la descrizione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale adottato e delle modalità di funzionamento;
- 3)** la mappa dei processi aziendali;
- 4)** la mappa dei rischi fiscali e dei controlli previsti per scongiurare il verificarsi di violazioni della legislazione vigente;
- 5)** la certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale secondo quanto disposto dall'art. 4, commi 1-bis e 1-ter (22).

(17) In «<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/elenco-societa-ammesse-al-regime>».

(18) Art. 16 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

(19) Art. 7-bis, comma 1 e art. 5, comma 1 del D.M. 9 luglio 2025.

(20) Art. 7-bis, comma 1 e art. 6, comma 1 del D.M. 9 luglio 2025.

(21) Art. 7-bis, comma 1 e art. 6, commi 2 e 3 del D.M. 9 luglio 2025.

(22) Art. 2, comma 3 del D.M. 9 luglio 2025.

Inserto

Esercitando l'opzione, il contribuente s'impegna a istituire e mantenere un sistema certificato (23) di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale ai sensi dell'art. 4, comma 1-*bis* (24), redatto in osservanza delle indicazioni rese mediante le «Linee guida per la redazione del documento che disciplina il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (Tax Compliance Model o TCM) e per la certificazione del sistema» (25).

Resta inteso che la certificazione del sistema deve risultare in ogni caso aggiornata, anche quando siano sopravvenute modificazioni dell'assetto organizzativo che comportino la rivisitazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali. In tale ipotesi, il sistema deve essere nuovamente certificato.

La certificazione del sistema di controllo del rischio fiscale è rilasciata con data certa anteriore alla comunicazione trasmessa all'AdE mediante la quale il contribuente esercita l'opzione di adesione al regime di adempimento collaborativo (26).

Ferma restando la verifica da parte dell'AdE (27) dei requisiti di ammissibilità del contribuente istante (28), gli **effetti** derivanti dall'**esercizio dell'opzione**, e decorrenti dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la stessa opzione è esercitata, risiedono, alla luce di quanto disposto dall'art. 7-*bis*, comma 2, nella non applicabilità:

a) delle **sanzioni amministrative** altrimenti irrogate per le violazioni relative a rischi di natura fiscale di cui il contribuente abbia dato notizia all'Amministrazione finanziaria mediante interpello e comunque anticipatamente alla presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima della scadenza fiscale. La misura di favore è applicata a **condizione** che:

- la violazione della legislazione vigente non sia stata determinata da una condotta simulatoria o fraudolenta,
- la condotta del contribuente coincida con la situazione dallo stesso descritta nell'interpello;

b) dell'apparato sanzionatorio di cui all'art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 in tema di dichiarazione infedele per la violazione di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale di cui il contribuente abbia dato **comunicazione all'AdE** tramite **istanza d'interpello** e a condizione che il comportamento del contribuente stesso corrisponda con esattezza alla rappresentazione dedotta nell'istanza stessa d'interpello.

Tale misura di favore trova applicazione a **condizione** che la violazione del contribuente:

- non costituisca notizia di reato (art. 331 del Codice di procedura penale),

- non derivi da una condotta simulatoria o fraudolenta o dipenda dall'indicazione di elementi passivi inesistenti nelle dichiarazioni annuali.

Il **contribuente decade dai benefici** correlati al regime di adempimento opzionale collaborativo sin dall'inizio del periodo d'imposta qualora:

a) sia accertato il venir meno dei requisiti d'esercizio dell'opzione;

b) sia appurata l'inosservanza dell'impegno a istituire e mantenere un sistema certificato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e contratto ai sensi dell'art. 3, comma 1 del D.M. 9 luglio 2025.

Analogamente a quanto previsto con riferimento all'adesione al regime ordinario di adempimento collaborativo, il contribuente che abbia esercitato la facoltà di adesione al regime opzionale può impedirne il tacito rinnovo mediante formale **revoca**, trasmessa entro la fine del secondo periodo d'imposta, utilizzando l'apposito modello che sarà istituito dall'AdE.

L'ammissione al regime collaborativo opzionale è subordinata alla presentazione di un'istanza presentata all'AdE ai sensi dell'art. 7-*bis*, comma 3 secondo le modalità che saranno definite dall'AdE per effetto di quanto disposto dall'art. 4, comma 1 del D.M. 9 luglio 2025. Al momento, si resta in attesa che l'Amministrazione finanziaria istituisca l'apposita modulistica.

Ambito oggettivo

L'AdE ha definito una mappatura dei rischi fiscali che possono essere gestiti attraverso il TCM, individuando 30 fonti di rischio.

Il presente intervento è stato svolto avendo in considerazione i rischi compresi nelle categorie di seguito elencate:

- «Elaborazione, liquidazione e contabilizzazione dei cedolini, delle imposte e contributi del personale ed effettuazione dei relativi adempimenti fiscali»;
- «Determinazione base imponibile ovvero dell'imposta»;
- «Adempimenti fiscali»;
- «Gestione degli applicativi di supporto».

In particolare, i **rischi fiscali direttamente connessi ai rapporti di lavoro** in essere afferiscono alle ipotesi rappresentate nella tabella di seguito riportata.

(23) Art. 4, comma 1-*ter*.

(24) Art. 3, comma 1.

(25) Art. 4, comma 1-*quater* e Agenzia delle Entrate, Provvedimento 10 gennaio 2025, n. 5320.

(26) Art. 3, comma 2 del D.M. 9 luglio 2025.

(27) Agenzia delle Entrate, Provvedimento 4 gennaio 2016, n. 27 e Provvedimento 1° marzo 2018, n. 47688.

(28) Art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Categorie	Fonti di rischio fiscale
Elaborazione, liquidazione e contabilizzazione dei cedolini	Errata deduzione del costo del lavoro a fronte del non corretto calcolo e/o contabilizzazione del relativo costo e degli oneri fiscali e previdenziali dovuti.
Elaborazione, liquidazione e contabilizzazione delle imposte e contributi del personale ed effettuazione dei relativi adempimenti fiscali	Errata determinazione delle ritenute su reddito di lavoro dipendente applicate. Errata/mancata valutazione e contabilizzazione degli stanziamenti di competenza e del fondo Tfr. Omesso versamento delle ritenute dovute o certificate sul reddito di lavoro dipendente. Errato trattamento fiscale ai distacchi di personale sia dall'Italia che dall'estero. Errata applicazione della ritenuta alla fonte sui redditi da lavoro dipendente e assimilati con riferimento ai programmi di mobilità internazionale (inclusi i distacchi del personale) a causa di una qualificazione errata della residenza fiscale del dipendente ovvero di un'errata applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni. Errato trattamento fiscale delle spese sostenute dai lavoratori dipendenti, assimilati e autonomi e successivamente rimborsate (a titolo esemplificativo, si pensi alle spese di vitto e alloggio nel corso di un viaggio d'affari) non adeguatamente documentate e/o eccedenti le soglie per la deduzione fiscale o l'esenzione fiscale per il dipendente. Errata/omessa effettuazione del conguaglio derivante da Modello 730. Errato trattamento fiscale delle indennità di buona uscita - piani di incentivazione all'esodo.
Determinazione della base imponibile ovvero della imposta	Errata determinazione della base imponibile con riferimento alle componenti negative di reddito derivanti da beni/servizi acquistati. Errata qualificazione delle spese come spese di rappresentanza (es. omaggi, sponsorizzazioni, vitto e alloggio, ecc.) con conseguente errata verifica dei limiti di deducibilità previsti per le stesse. Con riguardo alla fonte di rischio fiscale derivante dall'errato trattamento fiscale delle spese sostenute dai lavoratori dipendenti, assimilati e autonomi e successivamente rimborsate non adeguatamente documentate e/o eccedenti le soglie per la deduzione fiscale o l'esenzione fiscale per il dipendente, si rammenta che i rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto pubblico non di linea sostenute durante le trasferte all'estero non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente anche se il pagamento delle stesse è effettuato con mezzi non tracciabili (D.L. 17 giugno 2025 n. 84, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2025 n. 108). Errata gestione della fiscalità riferita alle autovetture date in uso. In riferimento all'errata gestione della fiscalità delle autovetture date in uso, è utile rilevare che l'art. 1, comma 48 della legge 30 dicembre 2024, n. 207 ha previsto come, a decorrere dal 1° gennaio 2025, la determinazione in denaro del fringe benefit rappresentato da autovetture di nuova immatricolazione, concesse al lavoratore in uso promiscuo in forza di un contratto stipulato successivamente al 31 dicembre 2024, è pari al 50% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15mila chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico determinato con le tabelle ACI (art. 51, comma 4, <i>lett. a</i>) D.P.R. 22 dicembre 196, n. 917). Tale percentuale è diminuita al 20% e al 10% nelle ipotesi in cui il veicolo sia elettrico ibrido plug-in ovvero a batteria a trazione esclusivamente elettrica. Il regime impositivo vigente al 31 dicembre 2024 trova invece applicazione con riferimento ai veicoli <i>i</i>) concessi in uso promiscuo nel periodo compreso tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2024 e <i>ii</i>) ordinati dal datore di lavoro entro il 31 dicembre 2024 e concessi in uso promiscuo al lavoratore nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2025 e il 30 giugno 2025 (art. 1, comma 48-bis, legge 30 dicembre 2024, n. 207). Errata/omessa applicazione dei limiti di deducibilità previsti per i compensi agli amministratori (es. principio di cassa). Errata determinazione della deduzione forfettaria Irap da Ires (10% dell'Irap versata) e della deduzione Irap relativa al costo del personale. Errata determinazione della deduzione spettante per il Tfr erogato a forme pensionistiche complementari. Errato calcolo del costo del lavoro del personale dipendente assunto a tempo indeterminato deducibile ai fini Irap. Errata/mancata applicazione delle deduzioni speciali per il costo del lavoro derivante da contratti diversi da quelli a tempo indeterminato, con conseguente errato calcolo dell'Irap. Errato trattamento fiscale dei contributi.
Adempimenti fiscali	Errato utilizzo in compensazione di crediti tributari (ad esempio, la compensazione orizzontale di crediti di importo superiore a 5.000 euro non certificati da visto di conformità, oltre il limite di legge). Omessa/tardiva/errata predisposizione dei modelli dichiarativi e delle comunicazioni di legge (Modello CNM, Redditi SC, Irap, Iva, 770, CU) ovvero errata/omessa/tardiva trasmissione degli stessi all'Agenzia delle Entrate o ai percipienti.
Gestione degli applicativi di supporto	Distruzione intenzionale o perdita di informazioni pertinenti anche a seguito di accesso non autorizzato e/o intrusione nei sistemi informatici. Omissione o distruzione fraudolenta in tutto o in parte di scritture contabili o documenti di cui è obbligatoria la conservazione (a titolo esemplificativo, il Libro unico del lavoro, o LUL, all'interno del quale devono essere indicati i dati dei singoli lavoratori).
Gestione dei documenti contabili ricevuti da fornitori	Errata/omessa applicazione delle ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni qualora l'impresa abbia attivato rapporti di agenzia.

Procedura di ammissione al regime collaborativo

Fermi restando i requisiti essenziali di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali individuati dall'art. 4, e circa i quali è offerta una più precisa disamina nel paragrafo che segue, l'ammissione del contribuente in possesso dei requisiti soggettivi di cui all'art. 7 al regime collaborativo è preceduta dalla presentazione di un'istanza effettuata per via telematica mediante messaggio di posta elettronica certificata (29), utilizzando il **modello** istituito dall'AdE mediante Provvedimento 17 dicembre 2024 e denominato «**Adesione al regime di adempimento collaborativo**» (30).

La **ricevuta di accettazione** inviata al contribuente istante è prova legale dell'avvenuta presentazione della domanda.

Mediante il medesimo modello il contribuente può manifestare la volontà di non permanere nel regime di adempimento collaborativo (31).

Accertata la sussistenza dei requisiti soggettivi di ammissione al regime di adempimento collaborativo nonché i requisiti del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, l'AdE comunica l'ammissione del contribuente istante entro 120 giorni (32).

Come accennato, il **regime trova applicazione** sin dal **periodo d'imposta** nel corso del quale la **domanda di ammissione** risulta essere stata **trasmessa all'AdE**.

Nell'ipotesi in cui il contribuente intenda accedere al regime di adempimento collaborativo in forza dell'art. 7-bis, la procedura di ammissione è disciplinata dall'art. 4, secondo il quale l'**esercizio dell'opzione** è comunicato per via telematica all'AdE mediante apposito **modello, al momento non disponibile**.

Funzionamento del Tax Control Framework

L'art. 4 prevede che il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali – approvato e aggiornato dall'impresa ai fini dell'adesione al regime di adempimento collaborativo – debba garantire la corretta mappatura dei rischi fiscali attraverso **efficaci procedure di rilevamento** e una **chiara attribuzione di ruoli e responsabilità** di gestione del rischio fiscale **nei diversi ambiti dell'organizzazione aziendale**.

È altresì disposto che tale sistema sia **integrato con altri sistemi di controllo del rischio** eventualmente già operanti, quali, ad esempio, il Modello di organizzazione e gestione (MOG) istituito ai sensi del D.Lgs. 8 giugno 2001 n. 231 al fine di prevenire la commissione di reati-presupposto (33) e il «Modello 262» in materia di controlli interni sulla trasparenza informativa in ambito finanziario e contabile di cui alla legge 28 dicembre 2005 n. 262 (34).

I **requisiti essenziali** di cui deve essere dotato un sistema di gestione dei rischi fiscali (TCF), già individuati dall'OCSE (35) e successivamente recepiti dall'Agenzia delle Entrate (36), sono:

- la strategia fiscale;
- l'attribuzione di ruoli e responsabilità, affinché sia assicurato il corretto funzionamento del sistema di gestione;
- il processo di *tax risk assessment*;
- le procedure e le modalità di svolgimento dell'attività di monitoraggio.

Ambiente di controllo e strategia fiscale

Un efficace sistema di controllo e gestione opera in un ambiente organizzativo orientato alla gestione vir-

(29) Il modello è trasmesso alla casella di posta elettronica certificata «dc.acc.cooperative@pec.agenziaentrate.it». Ove trattasi di soggetto non residente privo di un indirizzo di posta elettronica certificata la trasmissione è effettuata alla casella «dc.gci.adempimentocollaborativo@agenziaentrate.it» (Agenzia delle Entrate, «Istruzioni per la compilazione del modello di adesione al regime di adempimento collaborativo», riportato in allegato al Provvedimento 17 dicembre 2024, n. 450193).

(30) L'istanza è sottoscritta dal soggetto istante o dal suo legale rappresentante ovvero dal procuratore generale o speciale incaricato (art. 63 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600). In particolare, il firmatario dichiara di essere consapevole del fatto che l'istanza di ammissione al regime comporta l'assunzione dei doveri di cui all'art. 5, comma 2 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 nonché il rispetto degli impegni contenuti nel codice di condotta emanato con D.M. 29 aprile 2024. Qualora la sottoscrizione della domanda non sia digitale, il firmatario allega all'istanza copia del proprio documento d'identità in corso di validità (Agenzia delle Entrate, Istruzioni per la compilazione del modello di adesione al regime di adempimento collaborativo in allegato al Provvedimento 17 dicembre 2024, n. 450193).

(31) In tal caso, del modello in parola è barrata la casella «Comunicazione della volontà di non permanere nel regime» (Agenzia delle Entrate, Istruzioni per la compilazione del modello di adesione al regime di adempimento collaborativo in al-

legato al Provvedimento 17 dicembre 2024, n. 450193).

(32) Art. 7, comma 2 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

(33) I reati presupposto la cui commissione comporta la responsabilità amministrativa dell'ente sono individuati in forza degli artt. 24-26 del D.Lgs. 8 giugno 2021 n. 231.

Per quanto qui d'interesse, i reati presupposto relativi ad un'illecita gestione fiscale dell'impresa sono rappresentati, ad esempio, da *i)* i delitti contro l'industria e il commercio, *ii)* i reati societari, *iii)* ricettazione, riciclaggio, autoriciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, *iv)* i delitti in materia di strumenti di pagamento diversi dai contanti e *v)* i reati tributari.

(34) Le disposizioni contenute nella legge 28 dicembre 2005 n. 262 sono applicabili a tutte le imprese quotate sul mercato italiano e introducono adempimenti in capo all'impresa, prima tra tutte la nomina di un dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, con il compito di predisporre «adeguate procedure amministrative e contabili» per la formazione del bilancio d'esercizio, nonché di ogni altra comunicazione di carattere finanziario (art. 15, comma 1).

(35) Linee guida OCSE del 13 maggio 2026, contenute nel documento «Building better tax control frameworks».

(36) Agenzia delle Entrate, Provvedimento 14 aprile 2016, n. 54237 e Agenzia delle Entrate, circolare 16 settembre 2016, n. 38.

Inserto

tuosa del rischio (37). Tale orientamento deve essere necessariamente guidato dai vertici dell'impresa, i quali, con particolare riferimento al rischio fiscale, devono manifestare e diffondere a tutte le componenti aziendali la volontà di **monitorare il rischio fiscale** (principio del "tone at the top") attraverso l'**adozione di un apposito documento di strategia fiscale**.

Da tale documento devono emergere distintamente i seguenti **elementi**:

- **il livello di rischio fiscale** che l'impresa è disposta a tollerare al fine di perseguire i propri obiettivi strategici, nonché i percorsi operativi che ne garantiscano il raggiungimento e il mantenimento;
- **i sistemi di controllo** volti a rendere effettiva la strategia fiscale (soft controls). A titolo esemplificativo, detti sistemi possono riguardare *i*) i codici di condotta fiscale, *ii*) i piani formativi rivolti ai lavoratori e *iii*) i sistemi informatici.

Governance del sistema di controllo

Un requisito essenziale alla predisposizione del TCF è la definizione di ruoli e responsabilità dei soggetti coinvolti nella gestione del rischio fiscale a cui è esposta l'impresa (38).

Al fine di evitare condotte fraudolente e l'esposizione a conflitti d'interesse da parte dei soggetti incaricati della gestione del sistema, l'**attribuzione di ruoli e responsabilità**, da effettuarsi formalmente in maniera inequivoca, è condotta in ossequio al principio di "separazione dei compiti" tra le funzioni operative e quelle di controllo.

L'AdE precisa come il sistema di gestione del rischio fiscale debba essere caratterizzato da **tre livelli di controllo**:

- un **controllo di primo livello** o "di linea", effettuato dai soggetti con funzioni operative relativamente ai rischi fiscali connessi alle procedure di loro competenza;
- un **controllo di secondo livello**, finalizzato a valutare l'efficacia dei controlli di primo livello. Tale tipologia di controllo è effettuata da soggetti, sia interni che esterni all'impresa, che presentano un elevato grado di indipendenza rispetto ai soggetti deputati ai controlli di linea;
- un **controllo di terzo livello**, eseguito da soggetti a cui sono affidate funzioni di controllo interno ovvero

da enti esterni e finalizzato a valutare periodicamente l'adeguatezza del sistema di controllo dei rischi nel suo complesso.

L'impresa è tenuta a rendere disponibili ad ogni soggetto le **informazioni** necessarie per lo svolgimento delle funzioni ad esso assegnate nell'ambito del controllo del rischio fiscale e ad attivare specifici **piani di formazione interna** al fine di garantire la conoscenza delle logiche e del funzionamento del TCF a ciascun soggetto interessato.

Al principio di "separazione dei compiti" è data attuazione tenendo in conto la natura delle attività, la tipologia di rischio nonché le risorse, umane e materiali, di cui dispone l'impresa stessa (39).

Processo di tax risk assessment

Una corretta mappatura dei rischi fiscali presuppone la predisposizione di un **efficace processo di tax risk assessment** in grado di *i*) identificare le procedure aziendali fiscalmente rilevanti così come i relativi rischi, *ii*) ponderare l'impatto di questi sull'attività dell'impresa e *iii*) analizzare l'evoluzione normativa e dell'attività economica svolta al fine di accertare i rischi fiscali emergenti (40).

L'AdE ha individuato **specifiche aree di rischio**, operando una distinzione tra:

- fonti di rischio derivanti dall'erronea esecuzione di un adempimento fiscale prescritto dalla normativa vigente (rischio fiscale di adempimento);
- rischi derivanti dal recepimento di novità apportate alla vigente disciplina ovvero discendenti da incertezze interpretative e applicative.

Meccanismi di monitoraggio

L'impresa interessata a definire e porre in essere un TCF è tenuta a prevedere un'**attività di verifica** (testing) sull'**efficacia operativa del sistema di controllo**, all'esito della quale devono essere realizzati eventuali piani d'azione qualora sino rilevate carenze o individuati malfunzionamenti (41).

Tale attività di verifica si distingue in due fasi:

- a*) «test of design», cioè un'analisi afferente all'**adeguatezza del sistema di controllo a prevenire o individuare rischi fiscali**;

(37) Un ambiente di controllo virtuoso è caratterizzato dalla presenza, ad esempio, di un codice etico, di una *policy* aziendale di condotta e di un sistema sanzionatorio così come di procedure di segnalazione interna degli illeciti in forza, ad esempio, di quanto disposto dal D.Lgs. 10 marzo 2023, n. 24 recante disposizioni riguardanti la protezione delle persone che segnalano violazioni delle disposizioni normative nazionali (whistleblowing).

(38) «The board of an enterprise is accountable for the design, implementation and effectiveness of the tax control framework of that enterprise. The role of the enterprise's tax department and its responsibility for the implementation of the TCF should be clearly recognised and properly resourced» (OCSE (2016), Co-operative Tax Compliance: Building Better

Tax Control Frameworks, OECD Publishing, Paris).

(39) In mancanza di risorse interne tale da garantire un'adeguata ripartizione dei compiti di controllo, l'impresa potrà definire idonei controlli compensativi effettuati da soggetti esterni.

(40) «There needs to be a system of rules and reporting that ensures transactions and events are compared with the expected norms and potential risks of non-compliance identified and managed. This governance process should be explicitly documented and sufficient resources deployed to implement the TCF and review its effectiveness periodically» (OCSE, op. cit.).

(41) «Compliance with the policies and processes embodied in the TCF should be the subject of regular monitoring, testing and maintenance» (OECD, op. cit.).

b) «test of effectiveness», comportante l'effettuazione di **verifiche sull'efficacia dei controlli** operati sulle ordinarie attività dell'impresa.

Inoltre, a seconda che le attività di monitoraggio siano assegnate a soggetti a cui sono affidate funzioni aziendali ovvero a soggetti esterni, tali attività possono essere definite come operazioni continuative e integrate nei processi aziendali ovvero in attività periodiche indipendenti.

A seguito dell'attività di monitoraggio, il soggetto a cui è affidata la funzione di «**tax risk management**» è tenuto, alla luce del principio secondo il quale il funzionamento del sistema di gestione deve essere documentato (42), a predisporre annualmente un **report di sintesi delle verifiche** svolte, indicando altresì, quando ritenute necessarie, **eventuali proposte di modifica** dell'assetto del TCF.

Detto report deve essere inviato **i)** ai singoli soggetti responsabili delle funzioni esposte ad un rischio fiscale nonché **ii)** all'AdE.

Tax control model: profili generali e struttura

Le indicazioni organizzative e di governance del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi all'interno dell'impresa sono definite nel Tax Compliance Model (TCM).

Tale documento deve essere articolato in:

- una sezione dedicata agli **obiettivi**, nella quale sono descritti il sistema di controllo, le modalità di funzionamento dello stesso e i soggetti coinvolti nel processo;
- una sezione contenente **definizioni e acronimi**, nella quale sono indicati i termini specifici utilizzati all'interno del documento;
- un'apposita sezione in cui siano enunciati i **principi portanti del sistema**, idonei a garantire un presidio costante dell'impresa sui rischi fiscali;
- una parte nella quale definire le **funzioni interne all'impresa** alle quali si applica il TCM stesso (43);
- un paragrafo nel quale siano riunite le **informazioni generali del sistema di gestione e controllo** dei rischi fiscali, evidenziando **i)** le fonti normative di riferimento, **ii)** le interazioni del TCF con gli altri sistemi di controllo dei rischi dell'impresa, **iii)** la governance

del TCF, **iv)** le modalità di aggiornamento del TCM e **v)** la gestione dei dati;

- una sezione che esponga chiaramente i **ruoli e le responsabilità dei soggetti coinvolti** nel processo di gestione del rischio fiscale all'interno dell'impresa;
- un paragrafo che descriva le **fasi del processo** di tax risk management **nonché** le **tipologie di rischio fiscale** che può manifestarsi e che deve essere gestito. L'AdE ha altresì precisato come al TCM debbano essere **allegati i documenti ritenuti rilevanti** al fine di rendere, se possibile, esaustive le indicazioni in esso contenute nei confronti dei portatori d'interesse (stakeholders), sia interni che esterni. A tale scopo, al TCM possono pertanto essere allegati, a titolo esemplificativo, **i)** il documento di Strategia fiscale dell'impresa, **ii)** il "Modello 231", **iii)** il "Modello 262" in materia di informativa finanziaria e contabile, **iv)** la policy di gestione del rischio interpretativo, **v)** il modello di definizione delle metriche di valutazione dei rischi fiscali, **vi)** l'organigramma societario e quello della funzione fiscale dell'impresa.

Obbligo di certificazione del sistema

Al fine di attestare l'efficacia complessiva nonché la conformità del sistema di controllo del rischio fiscale a quanto stabilito dalle Linee guida diffuse dall'AdE, l'art. 4, commi 1-bis, 1-ter e 1-quater prevede l'**obbligo di certificazione del TCF** da parte di professionisti iscritti negli appositi Albi professionali tenuti dal Consiglio Nazionale Forense e dal Consigli Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e in possesso dei requisiti di indipendenza e onorabilità (44).

La certificazione resa dal professionista incaricato ha **validità triennale** ed è **soggetta ad aggiornamento** (45).

TCF come strumento di gestione del rischio economico nella catena di fornitura

Fermi restando gli effetti che il mancato governo dei rischi fiscali può riflettere non solo sul piano economico, ma anche sulle strategie imprenditoriali dell'impresa (46), elementi di rischio non trascurabili

(42) «Governance Documented: There needs to be a system of rules and reporting that ensures transactions and events are compared with the expected norms and potential risks of non-compliance identified and managed. This governance process should be explicitly documented and sufficient resources deployed to implement the TCF and review its effectiveness periodically» (OECD, op. cit.).

(43) Qualora l'impresa appartenga ad un gruppo societario, nell'apposita sezione del TCM dedicata all'ambito di applicabilità devono essere altresì evidenziate le modalità attraverso cui il TCF della capogruppo è recepito dalle altre società del gruppo.

(44) È previsto come, nello svolgimento delle attività di certificazione, il professionista incaricato possa avvalersi anche delle competenze di altri professionisti, come ad esempio, per

le materie di competenza, di Consulenti del lavoro.

(45) V. art. 7, comma 1, D.L. 12 novembre 2024, n. 212.

(46) Il riferimento è qui volto, a mero titolo d'esempio, a quanto disposto dall'art. 95, comma 1, primo periodo del D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36 in tema di «Cause di esclusione non automatica», secondo cui «la stazione appaltante esclude altresì un operatore economico qualora ritenga che lo stesso ha commesso gravi violazioni non definitivamente accertate agli obblighi relativi al pagamento di imposte e tasse o contributi previdenziali». Peraltro, l'adesione al regime di «adempimento collaborativo» potrebbe influire sul convincimento della stazione appaltante a considerare comunque affidabile l'operatore economico, evitando così l'esclusione dalla gara d'appalto (art. 95, comma 6 D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36).

Inserto

possono rinvenirsi anche in fattori esogeni all'impresa stessa.

Al riguardo, si consideri come in relazione alla più circoscritta mappatura dei rischi fiscali proposta nel precedente paragrafo (v. § «*Ambito oggettivo*»), l'adesione al regime di adempimento collaborativo possa **consentire all'appaltante di governare**, seppure indirettamente, il **rischio economico "esogeno"** che discende, ad esempio, dall'applicazione dell'**art. 29, comma 2 del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276**, in forza del quale in caso di appalto (e subappalto) di opere o servizi il soggetto appaltante (imprenditore o datore di lavoro) che abbia corrisposto ai lavoratori dell'appaltatore e dell'eventuale subappaltatore le retribuzioni loro spettanti è tenuto ad adempiere anche agli **obblighi del sostituto d'imposta**.

Quando si consideri che tale **regime di solidarietà**, vigente sino al secondo anno successivo alla cessazione del contratto di appalto (e subappalto), è **inderogabile** e, a differenza di quanto stabilito dall'art. 1676 del Codice civile (47), la sua applicazione non è subordinata ad alcuna limitazione quantitativa, l'appaltante esposto a tale rischio potrebbe formare un affidamento fondato – ed efficiente – nell'appaltatore che abbia esercitato la facoltà di aderire al regime di adempimento collaborativo ai sensi dell'art. 7-bis.

In tale ottica, cioè di gestione del rischio economico a cui è esposto il committente per effetto del citato art. 29, comma 2 del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, la quanto più diffusa adozione da parte di appaltatori e subappaltatori di un proprio modello di **i) identificazione, ii) misurazione, iii) gestione e iv) monitoraggio dei rischi fiscali** contribuirebbe a **dominare il rischio**, assicurando una maggiore economicità e stabilità al programma industriale.

Analoghe considerazioni potrebbero essere svolte con riguardo al **meccanismo giuridico disciplinato dall'art. 17-bis del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241**, che, inserito in forza dell'art. 4, comma 1 del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, reca disposizioni in materia di **«Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera»**, stabilendo, come noto, che il committente

potrebbe essere obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse, nonché di tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione (48).

Dati gli ingenti rischi che, anche sul piano eminentemente economico, caratterizzano un programma industriale che per configurarsi implichi un esteso ricorso ad appaltatori (o affidatari) e subappaltatori, l'adozione di un sistema di **i) identificazione, ii) misurazione, iii) gestione e iv) monitoraggio dei principali rischi fiscali** – e formalizzato in un modello (TCM) – potrebbe, come accennato, costituire uno strumento di controllo dei più sopra rappresentati rischi economici, da ricomprendere nel novero degli strumenti che garantiscono adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili (49).

Codice di condotta e principi di rendicontazione societaria di sostenibilità

Fermo restando quanto anticipato in premessa circa l'**importanza** che i **flussi informativi** che alimentano il TCF assumono **ai fini della rendicontazione societaria di sostenibilità**, si evidenzia come i doveri a cui sono tenuti i contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo – e disciplinati dal codice di condotta approvato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con D.M. 29 aprile 2024 (50) – possano essere **correlati con il principio ESRS G1** relativo alla condotta delle imprese e, in particolare, agli **obblighi informativi di sostenibilità** che consentono di **comprendere la strategia, i processi, l'etica e la cultura dell'impresa**.

A titolo esemplificativo, nella tabella seguente sono indicati alcuni dei singoli impegni contenuti nel codice di condotta riportati in allegato al D.M. 29 aprile 2024 relativi alla predisposizione di un sistema di gestione del rischio fiscale più strettamente correlati, quando non coincidenti, ai relativi obblighi di rendicontazione societaria di sostenibilità.

(47) «Coloro che, alle dipendenze dell'appaltatore, hanno dato la loro attività per eseguire l'opera o per prestare il servizio possono proporre azione diretta contro il committente per conseguire quanto è loro dovuto, fino alla concorrenza del debito che il committente ha verso l'appaltatore nel tempo in cui essi propongono la domanda» (art. 1676 del Codice civile).

(48) Art. 17-bis, comma 4 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Più precisamente, «il committente è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse, nonché di tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione» nell'ipotesi in cui, ferme restando le condizioni stabilite dallo stesso art. 17-bis, commi 1-3, il committente non abbia sospeso, per il tempo in cui è protratto l'inadempimento, il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice (o affidataria) per un importo:

- non superiore al 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio;
ovvero

- pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa.

Delle ragioni poste a fondamento della mancata corrispondenza del corrispettivo pattuito, il committente è tenuto a dare formale comunicazione all'Agenzia delle Entrate nel termine di 90 giorni.

Al ricorrere di tale ipotesi, all'impresa appaltatrice o affidataria è preclusa qualsivoglia azione esecutiva finalizzata al soddisfacimento del credito sospeso fino a che non sia stato effettuato il versamento delle ritenute dovute.

(49) Artt. 2086, comma 2, 2380-bis, comma 1 e 2381, commi 3 e 5 del Codice civile.

(50) Art. 5, comma 2-bis del D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 128.

Doveri del contribuente (Allegato al D.M. 29 aprile 2024)	ESRS G1 – Obblighi informativi Reg. delegato (UE) 2023/2772 del 31 luglio 2023
«Il contribuente si impegna a promuovere e garantire all'interno della propria organizzazione condotte improntate alla trasparenza, onestà, correttezza e rispetto della normativa, mediante la comunicazione di standard comportamentali coerenti con tali principi a tutti i livelli aziendali e a diffondere una cultura del controllo che coinvolga l'intera organizzazione» (1.1).	«Il presente principio è inteso a precisare gli obblighi di informativa che consentono ai fruitori delle dichiarazioni sulla sostenibilità dell'impresa di comprendere la strategia e l'approccio, i processi e le procedure dell'impresa, nonché le sue prestazioni in materia di condotta» (ESRS G1, par. 1).
«Il contribuente si impegna ad attuare e diffondere un sistema normativo interno in cui l'insieme dei valori, dei principi e degli obiettivi che costituiscono la cultura aziendale venga disciplinato in appositi documenti quali codici etici, codici di condotta, linee guida comportamentali, che tengano conto anche della variabile fiscale» (1.2).	«L'impresa comunica le sue politiche in materia di condotta delle imprese e le modalità con cui promuove la propria cultura d'impresa» (ESRS G1-1, par. 7.). «Le informative richieste a norma del paragrafo 7. comprendono il modo in cui l'impresa stabilisce, sviluppa, promuove e valuta la propria cultura d'impresa» (ESRS G1-1, par. 9).
«Il contribuente garantisce che i propri organi di gestione adottino una strategia fiscale che permetta di assicurare che i rischi finanziari, legali e di reputazione associati alla fiscalità, siano del tutto identificati, valutati e gestiti» (1.3).	«Il presente obbligo di informativa serve a illustrare la misura in cui l'impresa dispone di politiche per individuare, valutare, gestire e/o porre rimedio ai propri impatti, rischi e opportunità rilevanti connessi alle questioni di condotta delle imprese. Mira inoltre a illustrare l'approccio dell'impresa alla cultura d'impresa» (ESRS G1-1, par. 8).
«Il contribuente non pone in essere investimenti in paesi o territori a fiscalità privilegiata con lo scopo, esclusivo o prevalente, di ottenere un vantaggio fiscale. Gli investimenti e le acquisizioni in detti paesi o territori sono effettuati solo quando perseguono scopi commerciali genuini e risultano supportati da solide ragioni economiche» (2.5).	«L'impresa fornisce informazioni sulle attività e sugli impegni connessi alla propria influenza politica, comprese le attività di lobbying connesse agli impatti, ai rischi e alle opportunità rilevanti» (ESRS G1-5, par. 27). «Il presente obbligo di informativa serve a garantire la trasparenza sulle attività e sugli impegni dell'impresa connessi all'esercizio della sua influenza politica mediante contributi politici, comprese la tipologia e le finalità delle attività di lobbying» (ESRS G1-5, par. 28).
«Il contribuente non prevede meccanismi di incentivazione del personale dipendente connessi al conseguimento di obiettivi di riduzione del carico fiscale. In nessun modo e per nessuna funzione aziendale, il contribuente prevede meccanismi incentivanti che spingano il personale a scelte fiscali non etiche o in conflitto con leggi e regolamenti» (2.7).	«Gli incentivi o strumenti specifici per i lavoratori propri al fine di promuovere e incoraggiare la propria cultura d'impresa» (ESRS G1-1, RA 1, lett. d)). Vedasi anche l'art. 19-bis Dir. 2013/34/UE del 26 giugno 2013, par. 2, lett. e)).
«Il contribuente si impegna a porre in essere quanto necessario per evitare che l'organizzazione sia coinvolta in fenomeni di frode fiscale, anche in conseguenza di condotte poste in essere da soggetti terzi, quali persone fisiche, società o enti di qualsiasi natura, diversi dal contribuente, anche se a quest'ultimo legati da rapporti di lavoro dipendente, di partecipazione, di collaborazione, di natura commerciale o altro» (2.8).	«Nel descrivere il processo per individuare gli impatti, i rischi e le opportunità rilevanti per quanto riguarda le questioni relative alla condotta delle imprese, l'impresa comunica tutti i criteri pertinenti utilizzati nel processo, tra cui l'ubicazione, l'attività, il settore e la struttura dell'operazione» (ESRS G1, par. 6).
«Il contribuente si impegna a promuovere la diligenza professionale nella gestione delle attività e processi a rilevanza fiscale e ad assicurare un'adeguata formazione tecnica ai dipendenti coinvolti nella gestione di adempimenti e attività a rilevanza fiscale» (3.6).	«Nel comunicare informazioni sul ruolo degli organi di amministrazione, direzione e controllo, l'impresa tratta gli aspetti seguenti: a) il ruolo degli organi di amministrazione, direzione e controllo in relazione alla condotta delle imprese; e b) le competenze degli organi di amministrazione, direzione e controllo nelle questioni relative alla condotta delle imprese (ESRS G1-1, par. 5)».