

L'AMBIENTE DI CONTROLLO NEL TCF: LA DIFFUSIONE DELLA CULTURA FISCALE MEDIANTE I *SOFT CONTROLS* QUALE LEVA STRATEGICA PER UN CONTROLLO EFFETTIVO

●
Patrizio DE MATTEIS

Avvocato - Studio Tributario Tognolo

I soft controls rappresentano una leva strategica determinante nella costruzione di un ambiente di controllo efficace all'interno del Tax Control Framework (TCF). Cultura fiscale, leadership consapevole e formazione interna diventano strumenti chiave per una gestione proattiva del rischio fiscale, non più ancorata ad un criterio statico e difensivo. Un approccio integrato tra controlli formali e comportamentali (hard and soft controls) rafforza la capacità delle imprese di prevenire criticità e consolidare una compliance sostenibile e trasparente in linea con le best practices.

1

RIFORMA DEL SISTEMA FISCALE ITALIANO E STANDARD OCSE

30

L'attuazione della legge delega per la riforma fiscale¹ è passata anche per una profonda revisione del regime italiano di adempimento collaborativo (di seguito, "Regime" o "Cooperative compliance"), in ottica di un suo potenziamento con il fine di favorire l'adempimento spontaneo dei contribuenti.

In particolare, il DLgs. 221/2023 ha dato attuazione ai principi espressi negli artt. 17 e 20 della legge delega, rispettivamente in tema di potenziamento del regime di adempimento

collaborativo e regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale (c.d. *Tax Control Framework* o TCF, pietra angolare del regime italiano di *cooperative compliance*). Il DLgs. 221/2023 ha modificato e integrato il DLgs. 128/2015 che disciplina il regime di adempimento collaborativo domestico e, successivamente, il DLgs. 108/2024 ha introdotto alcune disposizioni integrative e correttive rispetto al primo decreto attuativo.

Senza volersi qui dilungare sui singoli interventi attuativi posti in essere, si segnala che in questi ultimi due anni il numero di decreti ministeriali e provvedimenti direttoriali di prassi è già arrivato ad otto, e ancora non è terminata tale produzione².

1 L. 9.8.2023 n. 111.

2 Al momento della stesura del presente contributo: (i) DM 29.4.2024 di approvazione del codice di condotta; (ii) DM 20.5.2024, in materia di interpello cosiddetto "abbreviato" e comunicazioni di rischio; (iii) DM 31.7.2024, contenente il regolamento

Oltre alle importanti novità da un punto di vista procedurale e dei benefici connessi all'adesione al regime, le **modifiche strutturali** dell'istituto apportate dalla riforma riguardano:

- da un lato, la possibilità, anche per i soggetti sprovvisti dei requisiti dimensionali per l'adempimento collaborativo, di accedere comunque ad alcuni benefici in caso di adozione volontaria di un TCF (c.d. **regime opzionale**³);
- dall'altro, il passaggio da un modello aperto a un **modello c.d. standardizzato**, previsto per i soggetti che intendano aderire all'adempimento collaborativo (e per coloro che abbiano deciso di optare per il regime opzionale *supra*).

La previsione di un modello standardizzato ha la finalità di prevedere dei requisiti minimi di guida per orientare i contribuenti verso una specifica costruzione del TCF, che dovrà tuttavia necessariamente tenere conto delle peculiarità della singola organizzazione.

L'Agenzia delle Entrate con la pubblicazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 10.1.2025 n. 5320 (di seguito, "Linee Guida AdE"⁴ – di cui si parlerà meglio nel successivo paragrafo – ha così delineato i requisiti minimi necessari per fruire dei benefici normativamente previsti.

Tuttavia, la *ratio* che definisce il nuovo rapporto tra Fisco e contribuente ha radici ben più profonde nel tempo.

Occorre quindi volgere lo sguardo al 2008, anno in cui l'OCSE avviò in tal senso un'importante riflessione volta a promuovere un dialogo costruttivo tra Amministrazione finanziaria e grandi contribuenti di tutto il mondo con l'obiettivo non solo di ridurre i contenziosi fiscali, ma anche di migliorare l'efficienza e la qualità dei sistemi fiscali, c.d. "*enhanced relationship*" o cooperazione rafforzata⁵.

La riflessione si è fatta sempre più approfondita e nel 2013 l'OCSE ha pubblicato uno studio⁶ che ha evidenziato "*il ruolo fondamentale della governance aziendale e della trasparenza*"⁷: si passa dal concetto di "*enhanced relationship*" a quello di "**Cooperative Compliance**".

Questo studio rappresenta il primo vero punto di svolta per il concetto di *Cooperative compliance* come lo intendiamo oggi; infatti, è da qui che l'attenzione sulla necessità di implementare un *Tax Control Framework*, quale strumento per la gestione del rischio fiscale in azienda, diviene sempre più nitida.

Infine, gli studi dell'OCSE hanno visto la propria consacrazione con la pubblicazione nel 2016 di un ulteriore documento di studio in cui vengono delineate le caratteristiche essenziali che un TCF deve possedere per essere considerato efficace⁸.

I documenti elaborati e pubblicati sin qui dall'OCSE hanno definito i pilastri, c.d. *building blocks*, intorno ai quali costruire un efficace TCF che permetta di controllare e gestire,

recante la disciplina del ravvedimento c.d. "guidato" per i soggetti in adempimento collaborativo; (iv) DM 12.11.2024 n. 212, contenente il regolamento recante la disciplina dei requisiti dei professionisti abilitati al rilascio della certificazione del TCF; (v) DM 21.11.2024, relativo all'attestazione dell'efficacia operativa del TCF per i soggetti già ammessi o che abbiano presentato istanza per l'ingresso al regime prima dell'entrata in vigore del DLgs. 221/2023; (vi) DM 6.12.2024 relativo ai requisiti di accesso al regime; (vii) Prov. Agenzia Entrate 17.12.2024 n. 450193, di approvazione del rinnovato "Modello di adesione al regime di adempimento collaborativo" e relative istruzioni per la compilazione; (viii) Prov. Agenzia Entrate 10.1.2025 n. 5320, di approvazione delle Linee Guida. Ad oggi non risulta ancora essere stato pubblicato il DM sul TCF opzionale di cui all'art. 7-bis co. 3 del DLgs. 128/2015. Inoltre, nell'elenco qui considerato non si è tenuto conto del protocollo d'intesa tra Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza in materia di adempimento collaborativo e del protocollo d'intesa tra Agenzia delle Entrate, MEF, CNF e ODCEC sulle modalità di accesso all'elenco dei certificatori del TCF.

3 Tale possibilità è ora prevista dall'art. 7-bis del DLgs. 128/2015.

4 Nel presente contributo si farà riferimento alle Linee Guida per la redazione del documento che disciplina il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. *Tax Compliance Model - TCM*) e per la certificazione del sistema.

5 Riflessione poi formalizzata nel rapporto OCSE intitolato "*Study into the role of Tax Intermediaries*".

6 "*Cooperative Compliance: A framework from enhanced relationship to Cooperative Compliance*", OECD, Paris, 2013

7 Sul punto, si veda Ferroni B. "Cooperative compliance, governance aziendale e tutoraggio", *Il fisco*, 20, 2014.

8 "*Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*", OECD, Paris, 2016.

in modo consapevole, i propri rischi fiscali⁹. I *building blocks* rappresentano le fondamenta di un efficace TCF e possono essere declinati lungo **quattro aree di funzionamento**, vale a dire:

1. Ambiente di controllo;
2. Governance del sistema di controllo;
3. Processo di *Tax Risk Assessment*;
4. Monitoraggio e miglioramento continuo.

Fatto questo necessario *excursus*, è bene ora specificare come il concetto di TCF si stia sempre più affermando quale strumento fondamentale per garantire una gestione consapevole, trasparente ed efficace del rischio fiscale. Nel presente contributo, dunque, l'attenzione sarà rivolta al **primo pilastro**, e in particolare sul ruolo cruciale dei ***soft controls***, intesi come quegli elementi non direttamente normativi o procedurali, ma capaci di influenzare profondamente la cultura fiscale e il comportamento degli attori aziendali.

2

IL QUADRO ITALIANO SUI *BUILDING BLOCKS* DEL TCF: FOCUS SULL'AMBIENTE DI CONTROLLO

Nelle sopra menzionate Linee Guida AdE, l'Amministrazione finanziaria offre un'interessante ricostruzione dei *building blocks*¹⁰.

La ricostruzione è interessante poiché raccoglie le principali considerazioni sorte dalle *best practices* in tema di gestione e controllo del rischio fiscale e le recepisce all'interno di un unico documento così da rendere il tutto più facilmente fruibile per gli operatori del settore. Secondo tale ricostruzione – volendo fare un'estrema sintesi – per **ambiente di controllo** devono intendersi le fondamenta stesse del

TCF, ossia il suo *corpus* normativo che trova il suo compimento nell'adozione di una strategia fiscale conforme agli impegni reciprocamente assunti dall'Agenzia delle Entrate e previsti nel codice di condotta¹¹.

La **governance del sistema di controllo**, invece, prevede una chiara attribuzione dei ruoli e delle responsabilità nella gestione del rischio fiscale in azienda.

Il processo di ***Tax risk assessment*** rappresenta il contenitore delle regole e dei processi aziendali volti alla identificazione, misurazione e gestione dei rischi fiscali.

Infine, il **monitoraggio** consiste nello svolgere tutte quelle attività volte ad un continuo aggiornamento e miglioramento del sistema di controllo sui rischi fiscali.

La centralità dell'ambiente di controllo è stata riconosciuta tanto nelle elaborazioni OCSE quanto nelle più recenti Linee Guida AdE, che recepiscono gli *standard* internazionali e li declinano secondo le specificità del sistema tributario italiano. In tale ottica, l'ambiente di controllo va ben oltre il semplice apparato normativo interno; esso è da intendere come una vera e propria infrastruttura etico-organizzativa che permea l'intera struttura aziendale.

Un ambiente di controllo robusto e di qualità favorisce l'affidabilità del TCF, creando una cultura di conformità e consapevolezza in tutta l'organizzazione societaria¹².

La qualità va misurata nella coerenza tra i valori dichiarati e i comportamenti effettivi del *top management*, secondo il consolidato principio del **"Tone at the top"**, ampiamente sviluppato nei lavori OCSE *supra*.

Questo principio impone agli organi apicali di manifestare in modo esplicito, e soprattutto di incarnare, uno *standard* etico improntato alla conformità fiscale, alla correttezza e alla pro-

9 L'OCSE, nel disegnare i *building blocks* del TCF, si è ispirata a sua volta ai 5 componenti e 17 principi elaborati dal documento di *standard* internazionale, in materia di sistemi di controllo interno, denominato COSO Framework.

10 Per maggiori dettagli, si vedano le Linee Guida AdE per la redazione del *Tax Compliance Model*, p. 8 ss.

11 Il riferimento è al DM 29.4.2024 di approvazione del codice di condotta.

12 Sul punto si veda Dodero A., Ferroni B., Miele L. "La gestione dei rischi fiscali e il Tax Control Framework", *Gli Speciali di Eutekne Info*, febbraio 2025, p. 19 ss.

pensione consapevole al rischio.

La sua efficacia si realizza quando i vertici non si limitano alla semplice formalizzazione di *policy* o codici di condotta, ma ne diffondono i valori con atti concreti e coerenti, favorendo una cultura della *compliance* che coinvolga ogni livello dell'organizzazione.

Ciò accade sia mediante la **predisposizione di un corpus normativo adeguato e ramificato** perché in grado di raggiungere ogni meandro dell'organizzazione, sia mediante l'**adozione di strumenti e/o meccanismi sostanziali** volti a garantire il rispetto delle regole e la trasparenza nei processi decisionali. In tale direzione si inserisce, *inter alia*, l'instaurazione di canali di comunicazione interna, come le linee di *whistle-blowing*, che permettono di segnalare comportamenti non conformi in modo confidenziale e protetto, contribuendo alla prevenzione di pratiche elusive o fraudolente.

Il principio *tone at the top* trova espressione nel **documento della strategia fiscale, elaborato dal top management e approvato dal Consiglio di Amministrazione**¹³.

Tale documento non solo rappresenta l'espressione massima del *tone at the top* in materia tributaria, ma funge anche da strumento operativo per la determinazione della propensione al rischio fiscale dell'impresa (c.d. *risk appetite*). La strategia fiscale deve, infatti, contenere l'approccio metodologico scelto per posizionare l'organizzazione sui livelli di rischio determinati, esplicitando i percorsi di controllo adottati per mitigare i rischi e le soglie di tolleranza rispetto a eventuali incertezze interpretative. Inoltre, deve chiarire la posizione della società su tematiche ad alta sensibilità come la pianificazione fiscale aggressiva.

A titolo esemplificativo, ma non esaustivo, nella strategia fiscale devono essere specificati alcuni approcci operativi da parte dell'organizzazione, come di seguito:

- l'assenza di obiettivi di *performance* per i *manager* legati alla riduzione del carico impositivo;
- la volontà di garantire la correttezza negli adempimenti fiscali e nella determinazione delle imposte;
- un approccio chiaro e trasparente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria;
- l'adozione di procedure analitiche a presidio dei rischi fiscali, con l'individuazione di ruoli e responsabilità¹⁴.

Un ulteriore aspetto qualificante dell'ambiente di controllo è la presenza di *soft controls* efficaci, intesi quali strumenti immateriali ma determinanti per l'efficacia di un TCF. Essi includono piani di formazione continua per il personale, schemi sanzionatori interni per la violazione dei codici etici, clausole premiali o disincentivanti nei sistemi di remunerazione, e così via. Non solo però. A questi devono affiancarsi anche le competenze tecniche delle funzioni di controllo e l'utilizzo di soluzioni digitali adeguate alla *governance* dei dati fiscali, secondo *standard* come il COBIT 2019¹⁵.

La qualità e la robustezza dell'ambiente di controllo richiede una valutazione concreta, attraverso un approccio *risk-based*, coerente con le dimensioni e la complessità del soggetto economico in questione. L'organizzazione deve quindi dotarsi di un sistema di monitoraggio dinamico, capace di rilevare eventuali scostamenti tra obiettivi dichiarati e pratiche effettive, e di aggiornare periodicamente le *policy* interne in funzione dell'evoluzione nor-

13 Si rimanda alla circ. Agenzia Entrate 16.9.2016 n. 38 (§ 2.1).

14 Si veda, Miele L. "Ambiente di controllo a fondamento di un TCF idoneo a gestire i rischi fiscali", *Il Quotidiano del Commerciale*, www.eutekne.info, 22.11.2024.

15 *Control Objectives for Information and related Technology* (COBIT 2019). Si tratta di un *framework* per la gestione della *Information and Communication Technology* (ICT) creato nel 1992 dall'associazione americana degli *auditor* dei sistemi informativi (*Information Systems Audit and Control Association* - ISACA), e dal *IT Governance Institute* (ITGI). COBIT fornisce ai *manager*, agli *auditor* e agli utenti dei sistemi IT una griglia di riferimento costituita da: (i) una struttura dei processi della funzione IT, rispetto alla quale si è venuto formando il consenso degli esperti del settore; (ii) una serie di strumenti teorici e pratici collegati ai processi, con l'obiettivo di valutare se è in atto un efficace governo della funzione IT (*IT governance*) o di fornire una guida per instaurarlo.

mativa e giurisprudenziale. Sulla base di quanto sopra riportato, le Linee Guida AdE hanno sicuramente segnato un importante passo avanti verso un modello di *compliance* sempre più strutturata, in cui l'ambiente di controllo diviene il terreno fertile per una fiscalità trasparente e collaborativa.

3

CARATTERISTICHE E DIFFERENZE TRA HARD E SOFT CONTROLS

Nel lessico del *risk management*, la distinzione tra **hard** e **soft controls** rappresenta un punto cardine per comprendere la reale efficacia dei presidi di *compliance*, anche in materia fiscale. Gli **hard controls** sono gli **elementi strutturali e formalizzati del sistema di controllo**: *policy* scritte, procedure standardizzate, organigrammi funzionali, sistemi informativi, meccanismi di autorizzazione e controllo, tracciabilità delle operazioni, segregazione dei compiti.

In ambito TCF, essi costituiscono l'ossatura verificabile del *framework*.

Tra le loro caratteristiche essenziali devono essere presenti, la chiarezza documentale e la possibilità di dimostrarne sia il rispetto che la tracciabilità. Possono essere anche definiti come i **pilastri tangibili** della *governance* aziendale. A titolo esemplificativo: (i) procedure volte al coinvolgimento della funzione fiscale in presenza di attività aziendali che presentano potenziali rischi fiscali; (ii) procedure volte all'identificazione delle transazioni *inter-company* e alla determinazione del *pricing* in materia di *transfer pricing*. I **soft controls**, invece, afferiscono alla **sfera comportamentale e culturale dell'organizzazione**.

Rientrano in questa categoria: il senso di responsabilità diffuso tra i dipendenti, il *tone at the top* e lo stile di *leadership* del *management*, la consapevolezza del rischio fiscale,

la cultura della legalità. Si tratta di leve intangibili, meno misurabili ma decisive, perché determinano **come** i dipendenti interpretano, interiorizzano e applicano le regole.

La vera efficacia di un TCF non risiede quindi solo nella qualità delle sue *policy* o nella tracciabilità dei flussi ma anche nella **capacità dell'organizzazione di integrare hard e soft controls in modo armonico**.

Volendo fare una metafora, come in un'orchestra, ciascun elemento ha un ruolo specifico, un cambiamento nello stile di *leadership* del *management* (*soft control*) può portare all'introduzione di nuove *policy* o procedure (*hard control*), e viceversa.

Si tratta di un equilibrio delicato; infatti, una *governance* troppo rigida rischia di soffocare l'innovazione e la libertà di pensiero aziendale; al contrario, un eccesso di informalità può minare la responsabilità e la conformità a specifici e adeguati *standard*. Il punto di forza deve risiedere nella complementarietà: i **soft controls** come direzione e mentalità, gli **hard controls** come struttura e garanzia.

4

SOFT CONTROLS: CULTURA E CONSAPEVOLEZZA COME CHIAVI DEL PRESIDIO FISCALE

Lasciando da parte ora i più noti, per via della loro tracciabilità, *hard controls*, volgiamo l'attenzione ai meno noti *soft controls*.

Secondo le Linee Guida AdE¹⁶, i *soft controls* rappresentano un *driver* per la diffusione della cultura fiscale all'interno dell'organizzazione. Essi sono, infatti, determinanti nel creare un clima collettivo all'interno dell'azienda che favorisce il rispetto spontaneo delle regole, l'emersione tempestiva di situazioni a rischio e la collaborazione tra funzioni aziendali.

Si tratta di un cambio di paradigma, ossia si

16 In generale, sulla funzione dei *soft controls*, si vedano Linee Guida AdE, p. 9.

passa dal controllo imposto al controllo condizionato: la conformità alle regole fiscali non è solo un obbligo la cui inosservanza è punibile, bensì una responsabilità collettiva. Il documento sopra citato dell'Amministrazione finanziaria individua alcuni fattori determinanti per qualificare e valutare l'effettiva presenza dei *soft controls* all'interno di un'organizzazione. Si tratta per lo più di fattori intangibili e strategici, che contribuiscono alla costruzione di **una cultura del rispetto della variabile fiscale**, in particolare:

- **codici etici, principio tone at the top:** la presenza di codici di comportamento formalizzati e condivisi, unita a una *leadership* che trasmette con coerenza valori etici e attenzione alla legalità, rappresenta il primo indicatore di un ambiente culturalmente sano;
- **efficace comunicazione interna:** la diffusione chiara e tempestiva delle *policy*, la circolazione trasparente dell'informazione e l'accessibilità dei contenuti normativi e procedurali sono elementi essenziali per garantire consapevolezza e responsabilizzazione diffusa;
- **piani di formazione:** dei ben strutturati e puntuali piani di formazione interna per i dipendenti, possono rendere consapevoli le funzioni aziendali dei possibili danni economici e reputazionali a cui può portare una malsana gestione della variabile fiscale;
- **assegnazione di ruoli e responsabilità:** un'efficace attribuzione dei compiti contribuisce a ridurre le zone d'ombra e i rischi connessi alla mancata *ownership* dei processi;
- **meccanismi di segnalazione sicuri e inclusivi:** l'esistenza di canali di *whistleblowing* credibili, sicuri e facilmente accessibili rappresenta un indicatore importante di maturità organizzativa, favorendo l'emersione tempestiva di anomalie o comportamenti non conformi.

Altro aspetto non trascurabile è che i *soft controls* non sono di certo rigidi ma, anzi, sono **vivi e dinamici**; invero, la loro efficacia dipende dalla capacità di evolvere nel tempo, adattandosi ai cambiamenti organizzativi, normativi e di contesto¹⁷.

In quest'ottica, l'impresa dovrebbe dotarsi di **strumenti di monitoraggio e aggiornamento continuo**, come, ad esempio, dei momenti di confronto formale e informale tra i vertici e le prime linee operative.

Così è possibile evitare che i *soft controls* si trasformino in una "vetrina valoriale" priva di impatto operativo¹⁸.

5

LA FORMAZIONE COME LEVA STRATEGICA: I CORSI INTERNI SUL RISCHIO FISCALE

Tra le leve operative più potenti per lo sviluppo dei *soft controls* vi sono, senza dubbio, i **piani di formazione interna**.

Il ruolo dei piani di formazione non deve, tuttavia, rimanere tale solo sulla carta. È bene che tali piani siano strutturati in modo tale da avere un'effettiva presa sul personale dipendente. Pertanto, deve trattarsi di **programmi formativi mirati**, che non si limitino a un mero trasferimento di nozioni, ma abbiano diverse funzionalità. Tali funzionalità possono avere una portata sia di tipo teorico e sia di tipo pratico-operativo, quindi con un impatto più diretto sull'attività aziendale *day-by-day*.

In particolare, un programma formativo mirato dovrebbe porre le condizioni per sviluppare una piena consapevolezza del rischio fiscale e rendere edotto tutto il personale delle conseguenze patrimoniali e reputazionali derivanti dai casi di mala gestione del rischio fiscale.

17 In generale, i *soft controls* rappresentano lo specchio di tutto il TCF, poiché un TCF rigido, incapace di adattarsi ai cambiamenti endogeni/esogeni, è un TCF destinato a non sopravvivere.

18 Infatti, nelle Linee Guida AdE, p. 9, viene sottolineato che: "I «soft controls» contribuiscono ad evitare che il disegno di un efficace TCF resti sulla carta".

Inoltre, può benissimo essere utilizzato per rafforzare il *commitment* dei *manager*, vale a dire la loro capacità di identificarsi con l'organizzazione, con i suoi obiettivi e valori – rinvenibili nel predetto documento di strategia fiscale – e di assumere una responsabilità proattiva per il successo del *team* e dell'azienda. In altri termini, la formalizzazione di un **corso interno sul rischio fiscale**, pensato in modo trasversale, può trasformarsi in un'occasione strategica per favorire il dialogo tra le diverse funzioni aziendali e coltivare una cultura dell'*accountability* anche per le tematiche di natura fiscale. In quest'ottica, il corso non è solo un adempimento formale, ma un investimento culturale, che consente di radicare i valori del TCF nel DNA aziendale.

Su un piano strettamente operativo, un corso interno sul rischio fiscale potrebbe essere strutturato secondo una progressione concettuale dal teorico al pratico, articolata come segue:

- definizione del rischio fiscale;
- modalità di gestione del rischio fiscale all'interno dell'organizzazione;
- ruolo e responsabilità dei dipendenti nella gestione del rischio;
- connessioni e interrelazioni con altre normative rilevanti.

In primo luogo, è imprescindibile partire dalla definizione di rischio fiscale che rappresenta il fondamento concettuale necessario per introdurre correttamente gli interlocutori alla materia oggetto di analisi.

Si tratta, infatti, di un passaggio preliminare ma essenziale, volto a fornire una chiave di lettura comune e condivisa rispetto ai contenuti – spesso di natura altamente tecnica – che verranno esaminati.

Successivamente, è opportuno soffermarsi sulle modalità attraverso cui il rischio fiscale viene gestito all'interno dell'organizzazione. A tal fine, si rende necessaria un'analisi della normativa interna applicabile, con particolare attenzione a *policy*, regolamenti e procedure, e così via, al fine di individuare i passaggi cen-

trali che regolano l'individuazione, il presidio e la mitigazione del rischio.

A seguire, è cruciale chiarire quale ruolo possa essere svolto, in concreto, da ciascun dipendente nella gestione del rischio fiscale. Questo punto costituisce l'essenza dei cosiddetti *soft controls*, declinati attraverso un adeguato piano di formazione interna. L'obiettivo – già ampiamente richiamato – è quello di promuovere una cultura diffusa del rischio fiscale, sensibilizzando l'intera popolazione aziendale su tematiche che, pur apparentemente altamente specialistiche, possono essere ricondotte, in un'ottica quasi "clinica", a concetti di prevenzione, corretto comportamento procedurale e tempestiva reazione agli eventi critici.

È proprio in questa prospettiva che la formazione assume un ruolo centrale, mirando a far comprendere che, sebbene la valutazione tecnica resti appannaggio della funzione fiscale, ogni funzione aziendale è chiamata a contribuire attivamente al presidio del rischio.

Come si traduce tutto ciò nella prassi quotidiana? Attraverso l'attivazione di **corrette modalità di ingaggio della funzione fiscale**.

Il rischio fiscale, infatti, tende a manifestarsi con maggiore probabilità proprio nei casi in cui la funzione fiscale non venga adeguatamente coinvolta, oppure venga ingaggiata in modo parziale o non del tutto trasparente rispetto alla rappresentazione dei fatti. Ulteriore criticità si verifica quando, pur in presenza di un corretto ingaggio, le indicazioni all'uopo fornite dalla funzione fiscale non vengono puntualmente rispettate.

Infine, in un'ottica di rafforzamento dell'integrazione tra i sistemi di controllo interno, è fondamentale che il personale aziendale comprenda le **connessioni tra la normativa fiscale e le ulteriori discipline regolatorie interne**: dai punti di contatto tra diverse normative, alle funzioni coinvolte, dagli obiettivi condivisi, fino alla gestione dei flussi informativi, tanto interni quanto esterni. Solo una visione d'insieme può garantire una gestione del ri-

schio fiscale realmente efficace e trasversale¹⁹. È opportuno evidenziare come ogni intervento formativo debba essere progettato in maniera specifica, sulla base di un'analisi approfondita della struttura organizzativa e normativa dell'impresa – o del gruppo di imprese – destinatario dell'attività. Non a caso, anche nell'ambito della promozione della cultura del rischio fiscale, ogni piano di formazione deve essere concepito secondo un **approccio c.d. tailor made**, così da rispondere in modo efficace alle caratteristiche peculiari e ai fabbisogni concreti della realtà aziendale di riferimento.

Si potrebbe prevedere, lato Amministrazione finanziaria, la formalizzazione di un corso base standardizzato in materia di gestione del rischio fiscale, con la possibilità per le singole realtà in adempimento collaborativo di adattarlo e arricchirlo, integrandolo con contenuti personalizzati ed aderenti al contesto aziendale.

6

CONCLUSIONI

Nel contesto del TCF, la distinzione tra controlli tangibili e intangibili, o *hard* e *soft controls*, assume una portata di valore strategico.

Un'organizzazione può dotarsi di un sistema formalmente impeccabile e rigido – ricco di *hard controls* – ma se il clima etico è debole, la *leadership* è ambigua o la cultura del rispetto delle regole non è interiorizzata, anche il miglior impianto formale rischia di essere disatteso nella pratica e rimanere, quindi, solo carta. Al contrario, un solido presidio di *soft controls* può rafforzare la resilienza del sistema e la sua capacità di prevenire errori, omissioni o comportamenti opportunistici.

I **professionisti** coinvolti nel supporto alle im-

prese per la progettazione e la valutazione dei TCF sono oggi chiamati a **coniugare competenze tecniche solide con una spiccata sensibilità culturale e organizzativa**.

L'ambito operativo risulta, infatti, essere trasversale e articolato, poiché non include solo profili fiscali ma anche contabili, penalistici e di *risk management*.

In particolare, è di rilevanza strategica:

- integrare i **soft controls** nel primo pilastro del TCF, trattandoli non come elementi accessori, ma come **leve strutturali**. Ciò implica l'affiancamento di strumenti qualitativi – quali interviste, *focus group*, analisi valoriali – alle tradizionali *check list*, al fine di cogliere in profondità dinamiche comportamentali e culturali;
- progettare **percorsi formativi su misura**, modellati sulle specificità dell'impresa e caratterizzati da un taglio pratico: casi concreti, simulazioni operative e modelli di condotta rappresentano gli strumenti più efficaci per rafforzare la consapevolezza e l'*engagement* interno;
- favorire l'emersione di una **leadership fiscale consapevole**, accompagnando il *top management* in un percorso di maturazione che consenta di veicolare dall'alto un messaggio chiaro di *compliance* e responsabilità condivisa;
- utilizzare i **soft controls** come **indicatori predittivi del rischio fiscale**, integrandoli nei modelli di *tax risk management* per anticipare aree di vulnerabilità e rafforzare i meccanismi di prevenzione.

In un contesto in cui la responsabilizzazione e la trasparenza assumono un ruolo sempre più centrale, i *soft controls* diventano un possibile snodo decisivo per passare da una *compliance* di stampo difensivo a una *compliance* volta a una gestione proattiva e sostenibile del rischio fiscale.

19 Ad esempio la normativa sul Modello 231 oppure in tema ESG.