

Sommario n. 2/2025



Nuove aree di sviluppo

Regime collaborativo: le modalità di certificazione del Tax Control Framework	4
Relazione del revisore sulla rendicontazione di sostenibilità volontaria	9



Primo piano

Contratti misti - disposizioni attuative e criticità operative	13
Legge di Bilancio 2025 - la nuova "Ires premiale"	17



Consulenza strategica

Controllo di gestione - necessaria la pianificazione e il controllo dei dati	21
Fusione e scissione societaria, novità per il riporto delle perdite fiscali	25
Dottori commercialisti e borse di studio 2024 - c'è tempo fino al 15.05.2025	28



Transizione digitale

Digitalizzazione delle esportazioni	30
La figura del Data Protection Officer (D.P.O.) per la sicurezza dei dati	34



Sviluppo commerciale e marketing

Come sviluppare le performance di dipendenti e collaboratori	37
Motivare il personale con il marketing interno	41

Regime collaborativo: le modalità di certificazione del *Tax Control Framework*

Vantaggi per lo studio

Dal D.M. 212/2024 le regole per l'attività di certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale ed i requisiti professionali dei certificatori, che devono essere avvocati o commercialisti iscritti negli appositi elenchi. Dunque, per avvocati e commercialisti una nuova opportunità di business. Possono chiedere l'iscrizione all'elenco i professionisti iscritti all'albo di appartenenza da più di 5 anni e che siano in possesso dei requisiti di onorabilità e professionalità.

La riforma fiscale ha introdotto l'obbligo di certificazione del Tax Control Framework (TCF) per le imprese che partecipano al regime di Cooperative Compliance. Seppur inizialmente facoltativa, la certificazione è diventata obbligatoria e deve essere rilasciata da un certificatore indipendente che possieda i requisiti di professionalità e onorabilità, necessari per verificare l'adeguatezza del sistema di gestione e controllo del rischio fiscale dell'impresa. L'obiettivo di questa misura è accelerare il processo di ammissione al regime, semplificando le procedure di verifica da parte dell'Agenzia delle Entrate. Il D.M. 12.11.2024, n. 212 ha stabilito le disposizioni relative alle caratteristiche della certificazione e ai requisiti professionali dei certificatori, che devono essere avvocati o commercialisti iscritti negli appositi elenchi tenuti dal consiglio nazionale forense e dal consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. Un'altra novità significativa riguarda la durata dell'incarico del certificatore: egli può certificare il TCF per una stessa impresa per un massimo di 3 volte consecutive. Dopo tale ciclo, potrà essere nuovamente incaricato dalla stessa azienda solo dopo un intervallo di 6 anni dalla firma dell'ultima certificazione. Quest'ultima ha una validità triennale, salvo che, durante tale periodo, si verifichino modifiche organizzative aziendali che richiedano un aggiornamento completo del TCF: in tal caso, è necessario ottenere una nuova certificazione prima della ordinaria scadenza di 3 anni.

ATTIVITÀ DA SVOLGERE PER CERTIFICARE IL TCF

- ⇒ Attestare che il TCF risponde a determinati requisiti.
- ⇒ Valutare l'impostazione del sistema e la sua efficacia.
- ⇒ Identificare i processi di controllo chiave, generali e specifici per la prevenzione dei rischi fiscali.

CHI PUÒ ASSUMERE IL RUOLO DI CERTIFICATORE

- Avvocati e dottori commercialisti iscritti negli appositi elenchi tenuti dal Consiglio nazionale forense e dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, che in particolare:
 - .. possiedono i requisiti di professionalità e onorabilità;
 - .. sono indipendenti dal soggetto che ha conferito l'incarico;
 - .. sono iscritti presso il proprio ordine professionale di appartenenza da più di 5 anni;
 - .. non detengono strumenti finanziari emessi o garantiti dal soggetto che richiede la certificazione.

COSA DEVE CONTENERE LA CERTIFICAZIONE DEL TCF

- ⇒ La dichiarazione del certificatore del possesso dei requisiti di onorabilità e di indipendenza.
- ⇒ L'attestazione del possesso dei requisiti di professionalità, rilasciata dall'ordine professionale di appartenenza del certificatore.
- ⇒ La dichiarazione del certificatore di aver valutato il TCF nel rispetto delle linee guida di riferimento.
- ⇒ La dichiarazione del certificatore che il TCF risponde ai requisiti di cui al D.Lgs. 128/2015.
- ⇒ La descrizione di eventuali carenze non significative ai fini dell'affidabilità del TCF, nonché l'indicazione delle azioni correttive da attuare.
- ⇒ La sottoscrizione del professionista certificatore.

NUOVO OBBLIGO DI CERTIFICAZIONE DEL TCF

La riforma fiscale ha stabilito l'obbligo di certificazione del *Tax Control Framework* (TCF) per le aziende che desiderano accedere al regime di *Cooperative Compliance*.

Per aderire al Regime, l'impresa deve dotarsi di un sistema efficace per la rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, in grado di garantire una supervisione costante e affidabile sui processi aziendali e sui relativi rischi fiscali.

Inizialmente, la L. 9.08.2023, n. 111 (*"Delega Fiscale"*) aveva previsto che la certificazione del TCF fosse una semplice *"facoltà"* per l'impresa. Secondo le intenzioni del legislatore, esercitare questa facoltà avrebbe permesso all'impresa di ottenere una sorta di validazione anticipata (cioè, prima del controllo effettivo durante la procedura di accesso al Regime da parte dell'Agenzia delle Entrate) sull'affidabilità del *"designo"* del TCF.

Tuttavia, in fase di attuazione, il **D.Lgs. 30.12.2023, n. 221** (*"Decreto Attuativo"*) ha modificato quanto previsto dalla Delega Fiscale, introducendo un vero e proprio **obbligo di certificazione** del TCF per accedere al Regime. Pertanto, ad oggi, la certificazione del TCF è una delle condizioni indispensabili per l'ammissione alla *Cooperative Compliance*.

L'obiettivo della certificazione è quello di accelerare il processo di ammissione al Regime, affidando a un soggetto terzo, il certificatore, la verifica dell'adeguatezza del TCF adottato dall'impresa. Uno degli aspetti storicamente più problematici del Regime riguarda, infatti, la lunghezza e la complessità dell'*iter* di ammissione, principalmente dovute alla lunga e articolata attività istruttoria necessaria all'Agenzia delle Entrate per valutare l'idoneità e l'affidabilità del TCF.

In questa prospettiva, la certificazione dovrebbe fungere da una sorta di **visto di conformità del TCF**, permettendo di **accelerare l'attività istruttoria** e sollevando l'Agenzia delle Entrate dal compito di verificare la validità del TCF.

Recentemente è stato emanato il **Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 12.11.2024, n. 212** (*"Decreto Certificazione"*), al cui interno sono contenute le norme attuative per la certificazione del TCF, destinate alle società che, alla data di entrata in vigore del Decreto Attuativo, non erano ancora state ammesse al Regime, né avevano presentato la relativa istanza di ammissione. Inoltre, il Decreto Certificazione include anche le disposizioni relative alla figura del certificatore.

EFFETTI DELLA CERTIFICAZIONE DEL TCF SULL'AMMISSIONE AL REGIME

L'obbligo di certificazione del TCF influisce su vari aspetti della procedura di accesso al Regime. In primo luogo, i lunghi tempi di emanazione del Decreto Certificazione hanno rallentato l'ammissione delle imprese che intendevano presentare, o che hanno già presentato, la domanda per aderire al **Regime entro il 2024**. A causa di questi ritardi, i contribuenti che hanno richiesto tale ammissione non riusciranno a ottenere la certificazione e, di conseguenza, non soddisferanno uno dei

requisiti necessari per accedere al Regime.

In questo contesto, il Decreto del Viceministro dell'Economia e delle Finanze del 6.12.2024 (*"Decreto Disciplina Transitoria"*) ha stabilito un **regime transitorio** per le imprese che hanno presentato domanda di accesso al Regime entro il 2024, permettendo loro di ottenere la certificazione entro il **31.12.2025**. Pertanto, la mancanza di certificazione non pregiudicherà l'ammissione al Regime a partire dal 2024 (ossia, dal periodo d'imposta in cui è stata presentata la domanda), in quanto si tratta di una lacuna che non dipende direttamente dall'impresa. Il Decreto Disciplina Transitoria prevede che il procedimento di accesso e le attività istruttorie dell'Agenzia delle Entrate saranno sospesi fino al conseguimento della certificazione del TCF da parte dell'impresa. Tale disposizione è coerente con l'introduzione dell'obbligo di certificazione, poiché la valutazione dell'adeguatezza del TCF è ora di competenza del certificatore. Di conseguenza, l'istruttoria dell'Agenzia delle Entrate sul TCF sarà probabilmente limitata alla verifica di aspetti formali relativi alla certificazione, senza necessità di un giudizio di merito e, in assenza di certificazione, il procedimento istruttorio dovrà essere sospeso.

Un altro tema rilevante riguardo all'*iter* di accesso al Regime è quello delle **aree di miglioramento** emerse al termine della verifica del TCF. Tradizionalmente, al termine della fase istruttoria condotta sul TCF, l'Agenzia delle Entrate indicava al contribuente le aree da migliorare nel sistema di controllo. Se le carenze non erano rilevanti o impattanti, l'impresa veniva comunque ammessa al Regime, impegnandosi a correggere le problematiche individuate e a riferirne nella relazione annuale successiva, da presentare al Consiglio di amministrazione e depositare presso l'Agenzia delle Entrate. Invece, con l'introduzione della certificazione, l'individuazione delle aree di miglioramento spetta al certificatore. In particolare, il Decreto Certificazione prevede che la certificazione includa la **descrizione di eventuali carenze non significative**, riscontrate durante la validazione del TCF, e delle azioni correttive da adottare. Pertanto, al termine dell'istruttoria, se tutti i requisiti di legge sono soddisfatti, l'Agenzia delle Entrate dovrebbe ammettere l'impresa, con l'aspettativa che questa realizzi le azioni correttive individuate dal certificatore.

Tuttavia, il Decreto Certificazione non chiarisce chi debba verificare l'effettiva implementazione delle azioni correttive. Sarebbe logico che tale verifica fosse condotta in collaborazione tra l'Agenzia delle Entrate e il certificatore, poiché quest'ultimo è l'unico ad aver analizzato il modello e, perciò, in grado di validare le azioni correttive. È quindi plausibile che il **controllo sostanziale** venga effettuato dal certificatore, il quale, una volta verificata l'attuazione e l'efficacia delle azioni correttive, comunicherà i risultati all'**Agenzia delle Entrate** per la **formale approvazione**.

Inoltre, secondo le disposizioni del D.M. 212/2024, la certificazione del TCF ha una **durata triennale** e deve essere fornita dall'impresa sia al momento dell'adozione iniziale del TCF, in occasione dell'ingresso nel Regime, sia in seguito ai successi-

vi **aggiornamenti periodici**. Infatti, la mappatura dei rischi fiscali e dei presidi di controllo contenuti nelle matrici del TCF deve essere **periodicamente rivista**, considerando le modifiche normative fiscali, le variazioni nei processi aziendali mappati e l'evoluzione del *business* dell'impresa.

Poiché la revisione del TCF può comportare modifiche anche rilevanti rispetto al modello iniziale, il Decreto succitato stabilisce che la certificazione debba essere rilasciata anche in relazione a questi aggiornamenti periodici. Tuttavia, gli oggetti delle certificazioni nei due casi sono differenti.

Nel momento dell'ingresso nel Regime, il certificatore deve convalidare la **correttezza del disegno del TCF**, ossia valuta se il sistema di controllo interno adottato dal contribuente è adeguato, è conforme agli *standard* della normativa nazionale e le prassi internazionali e se i presidi identificati sono sufficienti per rilevare e mitigare i rischi fiscali associati.

Al contrario, durante l'aggiornamento del TCF, il certificatore si concentra sull'**efficacia operativa** del sistema di controllo, verificando se i controlli previsti dal sistema siano stati eseguiti correttamente e costantemente.

Tuttavia, il Decreto Attuativo (modificato dal D.Lgs. 5.08.2024, n. 108 "*Decreto Correttivo*") ha stabilito che le imprese già ammesse sono comunque obbligate ad ottenere un'attestazione, da parte di un professionista abilitato, sull'*"efficacia operativa"* del TCF.

PROFILO DEI CERTIFICATORI

Il D.M. 212/2024 stabilisce che l'attività di certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale è riservata agli avvocati e ai commercialisti iscritti nell'apposito elenco tenuto rispettivamente dal **consiglio nazionale forense** e dal **consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili**, secondo il regolamento di cui gli stessi dovranno dotarsi.

Possono chiedere l'iscrizione all'elenco i professionisti iscritti all'albo professionale di appartenenza **da più di 5 anni** e che siano in possesso dei **requisiti di onorabilità e professionalità**. In particolare, possono chiedere l'iscrizione all'elenco dei certificatori i professionisti che:

- **non hanno subito condanne** con sentenza definitiva o sentenza di applicazione della pena per i reati indicati nell'art. 94, c. 1 D.Lgs. 36/2023, per quelli di cui al libro II, titolo VII, capo III, e per i delitti di cui all'art. 640, c. 1 c.p.;
- non integrano le **cause di esclusione** di cui all'art. 94, c. 2 D.Lgs. 36/2023;
- non si trovano nelle condizioni previste dall'art. 2382 c.c.;
- sono in possesso di **competenze e capacità professionali**, anche basate sui più recenti sviluppi della normativa, della tecnica e della prassi professionale, in materia di:
 - .. sistemi di controllo interno e di gestione dei rischi;
 - .. principi contabili applicati dal soggetto incaricante nei periodi oggetto della certificazione;
 - .. diritto tributario.

Il possesso dei requisiti di professionalità deve essere attesta-

to dall'ordine professionale di appartenenza del professionista; il loro venir meno comporta la cancellazione dall'elenco dei certificatori del TCF.

La domanda di iscrizione all'elenco deve, quindi, contenere, oltre all'attestazione, anche le dichiarazioni circa la pendenza di procedimenti per i reati di cui hanno formale conoscenza, ovvero la sussistenza di atti impositivi a loro carico, anche non definitivi, emessi dall'amministrazione finanziaria nel triennio precedente, per maggiori imposte complessivamente superiori a € 50.000. Il consiglio nazionale forense, per gli avvocati, e il consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, per i commercialisti, in relazione alle suddette dichiarazioni - considerate l'entità, la gravità e comunque la rilevanza delle fattispecie - possono, con provvedimento motivato, **negare l'iscrizione all'elenco dei certificatori** o ammetterla con prescrizioni. Qualora le fattispecie descritte emergano successivamente all'iscrizione, i medesimi consigli nazionali procedono al riesame dell'iscrizione all'elenco.

Nel caso in cui venga comunicato dall'Agenzia delle Entrate al consiglio nazionale competente che il professionista abilitato ha reso **un'infedele certificazione**, il consiglio nazionale stesso deve procedere con urgenza alla **sospensione** dell'iscrizione del professionista nell'elenco, garantendogli il diritto a essere ascoltato e a produrre documenti e memorie a propria difesa, ai fini dell'adozione del provvedimento conclusivo di non luogo a provvedere ovvero del provvedimento conclusivo di cancellazione ovvero di sospensione temporanea dall'elenco. Il provvedimento di cancellazione o di sospensione temporanea deve essere comunicato tempestivamente dal consiglio nazionale al consiglio dell'ordine di appartenenza, per l'avvio del procedimento disciplinare.

Un ulteriore requisito necessario prevede che il professionista abilitato, incaricato del rilascio della certificazione, deve essere **indipendente** dal soggetto che ha conferito l'incarico e non deve essere in alcun modo coinvolto nel suo processo decisionale. Egli deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la propria indipendenza non risulti influenzata da alcun conflitto di interessi, anche soltanto potenziale, o da relazioni d'affari o di altro genere, dirette o indirette. Inoltre, il professionista abilitato non può accettare l'incarico di certificatore se:

- riveste **cariche sociali negli organi di amministrazione e controllo** del soggetto che ha conferito l'incarico, delle società da questo controllate, delle società che lo controllano o di quelle sottoposte a comune controllo;
- è **coniuge, parente o affine** entro il quarto grado degli amministratori o dei sindaci del soggetto richiedente o delle società da questo controllate, delle società che lo controllano o di quelle sottoposte a comune controllo;
- nei **2 anni precedenti è stato legato al soggetto incaricante** o alle società da questo controllate o alle società che lo controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da rapporti di lavoro autonomo o subordinato ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale o professionale che ne

- compromettano l'indipendenza;
- nei **2 anni precedenti il coniuge, i parenti o gli affini** entro il quarto grado sono stati legati al soggetto incaricante o alle società da questo controllate o alle società che lo controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da rapporti di lavoro, autonomo o subordinato, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale o professionale, a condizione che i citati rapporti siano tali da poter compromettere l'indipendenza del professionista;
 - sussistono **rischi di interesse personale o connessi a rapporti di familiarità** ovvero a **forme di intimidazione** determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate con il soggetto incaricante, o con qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della certificazione, la cui sussistenza potrebbe indurre a ritenere che l'indipendenza del professionista abilitato risulti compromessa;
 - sussistono **rischi di autoriesame** e, in particolare, nei casi in cui il professionista abilitato, ovvero un altro professionista legato da rapporti di collaborazione professionale, anche occasionali, con la medesima società o associazione tra professionisti con cui collabora, a qualunque titolo, o a cui è associato il professionista abilitato, abbia reso servizi funzionali alla elaborazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali adottato dal soggetto che ne ha richiesto la certificazione ovvero abbia assunto un ruolo di responsabilità nell'ambito del sistema integrato stesso.

In aggiunta, il professionista abilitato ad assumere il ruolo di certificatore non può detenere **strumenti finanziari emessi, garantiti** o altrimenti oggetto di sostegno **da parte del soggetto che richiede la certificazione**, delle società da questo controllate, delle società che lo controllano o di quelle sottoposte a comune controllo; inoltre, deve astenersi da qualsiasi operazione su tali strumenti e non deve avere sugli stessi alcun interesse beneficiario rilevante e diretto, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati, compresi fondi gestiti, quali fondi pensione o assicurazione sulla vita.

Ai fini della certificazione, il professionista abilitato può avvalersi delle competenze e capacità professionali di **altri professionisti in possesso dei requisiti di onorabilità e indipendenza**, iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili e, per le materie di competenza, di **consulenti del lavoro**, fermo restando che la certificazione è redatta e sottoscritta dal professionista abilitato, incaricato al rilascio della certificazione. I professionisti che collaborano con il professionista abilitato per la certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali di una impresa, sono soggetti alle medesime regole e requisiti validi per il certificatore primario. Un'altra regola fondamentale stabilisce che l'incarico per la certificazione può essere conferito dal medesimo committeente al professionista solo per un massimo di **3 volte con-**

secutive. Nel caso in cui l'incarico sia stato rinnovato per **3** periodi consecutivi, lo stesso professionista abilitato (o un altro professionista con cui il primo intrattenga rapporti di collaborazione professionale, non occasionali) potrà essere nuovamente incaricato dalla stessa impresa **solo dopo un intervallo di 6 anni dalla data di sottoscrizione dell'ultima certificazione**. Durante questo periodo, inoltre, i professionisti precedentemente coinvolti non potranno collaborare con il certificatore successivo designato dalla medesima impresa. Il **corrispettivo** del professionista abilitato non può essere subordinato ad alcuna condizione, né può essere stabilito in funzione degli esiti dell'attività di certificazione. Inoltre, i professionisti non possono sollecitare o accettare **regali o favori, di natura pecuniaria o non pecuniaria**, dal soggetto che richiede la certificazione, dalle società da questo controllate, dalle società che lo controllano o da quelle sottoposte a comune controllo, salvo il caso di regali o altre utilità di **modico valore** (ossia regali o altre utilità di valore **non superiore a € 150**, anche sotto forma di sconto).

SVOLGIMENTO DELL'INCARICO PER IL RILASCIO DELLA CERTIFICAZIONE

Il professionista, prima di accettare un incarico di certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, deve valutare e documentare, anche attraverso dichiarazioni sostitutive di certificazioni o di atto di notorietà:

- **l'iscrizione nell'elenco** tenuto dai consigli nazionali degli ordini professionali;
- l'eventuale **presenza di rischi per la sua indipendenza** e, nel caso, l'eventuale adozione di idonee misure per mitigarli;
- **l'affidabilità organizzativa e tecnica**, anche in termini di disponibilità di tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di certificazione, oltre che in termini di competenze professionali.

I requisiti di onorabilità e indipendenza devono sussistere **durante l'intero periodo** intercorrente tra l'assunzione dell'incarico da parte del professionista e il rilascio della certificazione, pena **decadenza dell'incarico**.

Il professionista abilitato è tenuto ad attestare che il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali del soggetto che ha richiesto la certificazione risponde ai requisiti di cui al D.Lgs. 5.08.2015, n. 128, fornendo una ragionevole certezza riguardo alla gestione consapevole e affidabile della variabile fiscale da parte dell'impresa.

Per tali finalità, il professionista abilitato:

- con riferimento ai processi di controllo relativi alla generalità dei rischi fiscali, valuta che l'insieme delle **regole**, delle **procedure** e delle **strutture organizzative e relative responsabilità operative** volte ad assicurare l'efficiente ed efficace gestione del processo di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale rispetti i requisiti richiesti;

- con riferimento ai processi di controllo volti a mitigare singoli rischi, valuta che i controlli approntati dall'impresa forniscano una adeguata garanzia di **efficace gestione dei rischi** contenuti nella mappa dei rischi fiscali.

Con riferimento a ciascuna delle valutazioni, sono previste 3 fasi di approfondimento:

- **definizione del perimetro:** il professionista abilitato identifica i processi di controllo chiave, generali e specifici, per la prevenzione dei rischi fiscali;
- **valutazione dell'impostazione del sistema:** il professionista abilitato valuta che il disegno dei processi di controllo selezionati, anche attraverso interviste agli attori coinvolti ed esami documentali volti a ripercorrere il flusso di processo seguito dalla funzione aziendale responsabile del controllo;
- **valutazione di efficacia del sistema:** il professionista abilitato valuta l'efficacia operativa del sistema integrato di controllo del rischio fiscale attraverso procedure di test finalizzate a verificare che i controlli selezionati abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta.

CONTENUTO DELLA CERTIFICAZIONE

Il contenuto della certificazione, definito nel **decreto attestazione** (Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 21.11.2024), consiste nella conferma che siano state eseguite delle **"procedure di test"** per verificare la tempestività e la correttezza dei controlli implementati nel TCF. L'attestazione richiesta alle imprese già ammesse, quindi, corrisponde sostanzialmente alla certificazione dell'efficacia operativa del modello di controllo, che è prevista per gli aggiornamenti periodici del TCF, e non comporta una validazione del sistema di controllo in termini di disegno.

Dal punto di vista temporale, il Decreto di cui sopra stabilisce che la certificazione debba essere rilasciata entro il secondo anno dalla sua entrata in vigore e, successivamente, con cadenza almeno triennale durante gli aggiornamenti periodici del TCF.

La certificazione, in dettaglio, deve contenere:

- la dichiarazione, resa dal professionista certificatore, del possesso dei requisiti di onorabilità e di indipendenza;
- l'attestazione del possesso dei requisiti di professionalità, rilasciata dall'ordine professionale di appartenenza del professionista certificatore;
- la dichiarazione, resa dal professionista certificatore, di aver eseguito i compiti e gli adempimenti per la valutazione del TCF nel rispetto della metodologia indicata nelle linee guida;
- la dichiarazione, resa dal professionista certificatore, che il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali risponde ai requisiti di cui al D.Lgs. 5.08.2015, n. 128;
- la descrizione di eventuali carenze non significative ai fini dell'affidabilità del sistema integrato di rilevazione, misura-

zione, gestione e controllo dei rischi fiscali riscontrate nel corso della procedura di certificazione, nonché l'indicazione delle azioni correttive da attuare;

- la sottoscrizione del professionista certificatore.

Una delle prime criticità riguardo il contenuto della certificazione da ottenere in fase di aggiornamento del TCF si manifesta qualora in una azienda si registrino dei cambiamenti nei propri processi. Se, rispetto al disegno iniziale, non ci sono stati cambiamenti significativi nei processi aziendali e nel *business* dell'impresa al momento dell'aggiornamento, al contribuente sarà richiesto solo di ottenere l'attestazione dell'efficacia operativa del TCF.

La questione diventa più complessa quando si verificano **cambiamenti significativi nei processi aziendali e/o nel business** del contribuente (operazioni straordinarie, riorganizzazione del gruppo o modifiche strategiche) che potrebbe espandere il proprio *business* introducendo nuovi processi aziendali che hanno rilevanza fiscale all'interno della sua struttura. In questi casi, è necessario che tali modifiche siano riflesse nelle matrici di rischi e controlli del TCF, per garantire una gestione adeguata dei rischi fiscali legati ai nuovi processi. Dunque, qualora nel periodo di validità della certificazione si verificano modifiche organizzative tali da richiedere il complessivo aggiornamento del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, deve essere prodotta una nuova certificazione.

Inoltre, è importante che il certificatore verifichi che, a livello generale, il sistema di controllo sia conforme ai **principi contabili** adottati dall'impresa.

Come noto, infatti, la Delega Fiscale ha previsto che il TCF debba essere **"integrato"** e in grado di mappare anche i rischi fiscali derivanti dai principi contabili adottati dal contribuente. In particolare, il certificatore potrebbe essere chiamato a confermare che il TCF adottato dall'impresa sia integrato con un **sistema di controllo in materia di informativa finanziaria**, come ad esempio il modello di controllo previsto dalla L. 28.12.2005, n. 262 (**"Modello 262"**), e che la mappa dei rischi fiscali includa i presidi necessari a garantire la solidità dei dati contabili su cui si fonda l'obbligazione tributaria. Pertanto, l'integrazione del TCF con il Modello 262 potrebbe essere considerata un obbligo, piuttosto che una facoltà, per le imprese. Sebbene l'integrazione con il Modello 262 potrebbe migliorare l'efficacia complessiva della *governance* aziendale, essa potrebbe limitare in modo ingiustificato l'accesso al Regime, restringendo la possibilità di ammissione alle sole imprese che hanno adottato o intendono adottare il Modello 262. Ciò risulterebbe in contrasto con lo spirito della riforma fiscale, che mira ad ampliare il numero di contribuenti idonei. In questo contesto, dato che l'adozione del Modello 262 è obbligatoria solo per le società quotate, l'obbligo di integrare il TCF con tale modello e le relative attestazioni da parte del certificatore dovrebbero riguardare esclusivamente queste ultime, oppure le società non quotate che abbiano deciso volontariamente di adottarlo.