

CIRCOLARE N. 6/E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale
Grandi Contribuenti e internazionale

Roma, 6 agosto 2026

***OGGETTO: Nuovo regime di adempimento collaborativo: inquadramento
sistematico e chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi***

INDICE

PREMESSA	3
PARTE GENERALE	4
1. LE ORIGINI DEL REGIME E LE SUE CARATTERISTICHE ESSENZIALI.....	4
2. LA RIFORMA DEL REGIME VARATA CON LA LEGGE DELEGA...8	
2.1. LE NOVITÀ IN MATERIA DI REQUISITI SOGGETTIVI	10
2.2. LE NOVITÀ IN MATERIA DI <i>TAX CONTROL FRAMEWORK</i>	12
2.3. IL POTENZIAMENTO DEGLI EFFETTI PREMIALI DEL REGIME 17	
2.4. I NUOVI MECCANISMI APPLICATIVI DEL REGIME	20
2.5. LA COMPETENZA PER I CONTROLLI E PER LE ATTIVITÀ RELATIVE AL REGIME	24
2.6. IL REGIME DEL <i>TCF</i> OPZIONALE	28
PARTE SPECIALE.....	30
1. REQUISITI SOGGETTIVI E OGGETTIVI.....	30
2. CERTIFICAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO DEL RISCHIO FISCALE	43
3. PREVISIONI DEL CODICE DI CONDOTTA	53
4. EFFETTI PREMIALI	60
5. MECCANISMI APPLICATIVI E FUORIUSCITA DAL REGIME.....	79

PREMESSA

La presente circolare si propone l'obiettivo di fornire chiarimenti e delucidazioni operative agli Uffici in merito ai principali istituti che caratterizzano il regime di adempimento collaborativo, alla luce della riforma varata con legge 9 agosto 2023, n. 111 (*"Delega al Governo per la riforma fiscale"*) (di seguito anche *"legge delega"*) e successivi decreti delegati.

La circolare si articola in due distinte parti.

Una prima parte, di carattere generale, è dedicata all'inquadramento sistematico del regime, all'illustrazione delle origini e della *ratio* dell'istituto, nonché dei principali interventi innovativi recati dalla riforma.

Una seconda parte, di carattere speciale, è impostata secondo lo schema "domanda-risposta" e contiene chiarimenti puntuali su specifiche questioni applicative concernenti i singoli istituti oggetto della riforma.

La parte speciale costituisce la sintesi degli approfondimenti sviluppati nell'ambito del *"Forum delle imprese aderenti al regime"* e del confronto intercorso negli ultimi mesi con le principali associazioni di categoria e con gli ordini professionali.

Nel corpo del documento sono, infatti, fornite risposte ai principali dubbi interpretativi o applicativi emersi nel corso di tale interlocuzione e formalmente rappresentati all'Agenzia delle entrate dai predetti organismi.

PARTE GENERALE

1. LE ORIGINI DEL REGIME E LE SUE CARATTERISTICHE ESSENZIALI

Sin dai primi anni 2000, in ambito internazionale, con riferimento ai contribuenti persone giuridiche di grandi dimensioni, si è diffusa la tendenza ad abbandonare il modello tradizionale di relazioni fisco-contribuente basato sul principio del c.d. “*command and control*” - in cui se, da una parte, il contribuente si espone a pregiudizi reputazionali e patrimoniali nell’eventualità in cui le scelte e posizioni siano *ex post* disattese dall’autorità fiscale, dall’altra, l’Amministrazione finanziaria può trovarsi nella condizione di non riuscire a intercettare in modo efficace fenomeni di frode, evasione o abuso - per avviare percorsi finalizzati ad anticipare il confronto tra autorità fiscale e contribuenti a un momento che preceda la presentazione, da parte di questi ultimi, delle dichiarazioni fiscali.

In questo contesto, la *compliance* fiscale ha acquisito un sempre maggiore rilievo, tanto da essere ricompresa, dalla normativa unionale, tra i fattori oggetto di comunicazione nell’ambito dell’informativa in materia di sostenibilità nel settore dei servizi finanziari (cfr. Regolamento (UE) 2019/2088 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 novembre 2019, e Regolamento delegato (UE) 2022/1288 della Commissione, del 6 aprile 2022).

Tutto ciò ha comportato anche la crescita di una diversa e più consapevole sensibilità del mondo imprenditoriale alla gestione della variabile fiscale. Se inizialmente i meccanismi di controllo sulla correttezza degli adempimenti fiscali erano finalizzati, semplicemente, alla prevenzione del rischio di sanzioni, oggi si è ormai diffusa la consapevolezza che i modelli di buona *governance* fiscale servono all’impresa, soprattutto, per mettersi al riparo da danni reputazionali capaci di ledere in modo significativo l’immagine dell’azienda o, peggio ancora, di disincentivare investitori e clienti.

In questo contesto, nell'ambito di un sistema tributario già connotato da strumenti *lato sensu* deflattivi e da modelli collaborativi (quali l'interpello, l'accertamento per adesione, il ravvedimento operoso), il vero salto di qualità è stato compiuto con l'affermazione di un paradigma applicativo basato, per i grandi contribuenti societari, su regimi di c.d. "*cooperative compliance*", regimi cioè basati su interlocuzioni costanti e preventive tra contribuente e autorità fiscali, in una cornice caratterizzata dall'adozione da parte delle imprese di modelli organizzativi preposti alla rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. "*Tax Control Framework*").

La codificazione della *tax governance* come porta di accesso ai programmi di *cooperative compliance* è figlia di un moto internazionale contraddistinto da due passaggi fondamentali: (i) l'esperienza statunitense e (ii) il contributo decisivo dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE).

L'esperienza statunitense è segnata da due tappe storiche: nel 2002, l'approvazione del *Sarbanes-Oxley Act* (nota come legge "*SOX*")¹ e, nel 2006, l'emanazione del principio contabile *US GAAP fin 48*. La prima, varata sull'onda di alcuni scandali finanziari, ha posto al centro del modello di controllo gestionale e societario il presidio dell'informativa finanziaria e della variabile fiscale come elementi ai quali porre attenzione al fine di evitare danni patrimoniali e reputazionali. Il secondo ha imposto al redattore del bilancio l'obbligo di mappare e descrivere tutte le "posizioni fiscali incerte" per misurarne la sostenibilità. L'avvento delle menzionate novità ha prodotto il triplice effetto all'interno delle imprese di:

- rivoluzionare il modo in cui il *top management* considera e pondera i rischi legati alla variabile fiscale;

¹ Il *Sarbanes-Oxley Act* del 2002 è una legge federale degli Stati Uniti che impone alcune pratiche nella tenuta dei registri finanziari e nella rendicontazione per le società. La legge è stata promulgata il 30 luglio 2002 ed è nota anche come "*Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act*" e "*Corporate and Auditing Accountability, Responsibility, and Transparency Act*".

- importare il governo del rischio fiscale nel più ampio sistema dei controlli interni;
- valorizzare il ruolo della funzione fiscale come funzione non più di mero *staff* ma di tipo strategico.

A sua volta l'OCSE, sin dal 2008, ha incoraggiato forme di relazione rafforzata tra fisco e contribuenti (c.d. “*enhanced relationship*”)², per poi declinare nel 2013 con maggior grado di dettaglio le caratteristiche del regime di *cooperative compliance*, riservato esclusivamente ai contribuenti dotati di un sistema di controllo interno del rischio fiscale denominato *Tax Control Framework* (“*TCF*”)³, e, infine, definire gli elementi costitutivi (c.d. “*building block*”) di tale sistema nell’ambito del documento denominato “*Co-operative Tax Compliance - Building Better Tax Control Framework*”, varato nel 2016.

Per dare attuazione alle raccomandazioni dell'OCSE, con il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (di seguito anche “*decreto*”), il legislatore ha introdotto in Italia il regime dell’adempimento collaborativo (di seguito anche “*regime*”).

Muovendo dalla presenza presso il contribuente di un adeguato *TCF*, il regime si pone l’obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra Amministrazione e contribuente che miri ad aumentare il livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti, mediante il passaggio a un approccio al controllo *ex ante* rispetto al tradizionale intervento *ex post*.

In questo contesto, il regime offre l’opportunità di gestire le situazioni di incertezza attraverso un confronto preventivo su elementi di fatto, che può ricomprendere anche l’anticipazione del controllo e si presta a prevenire e a risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali, con benefici sia per l’Amministrazione finanziaria che per il contribuente.

² Cfr. documento OCSE – “*Study into the Role of Tax Intermediaries*” – pubblicato il 10 marzo 2008.

³ Cfr. documento OCSE – “*Co-operative Compliance: A Framework - From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*” – pubblicato il 29 luglio 2013.

Il sistema di relazioni fisco-contribuente che ne deriva può essere, quindi, riassunto nel principio “trasparenza in cambio di certezza”:

- trasparenza è quanto le imprese che partecipano al programma di *cooperative compliance* offrono all’Amministrazione, ossia piena *disclosure* dei propri fatti aziendali attraverso, da un lato, un’interlocuzione costante con l’Amministrazione e, dall’altro lato, l’implementazione di un sistema di *Tax Control Framework*, che consenta all’impresa di gestire in modo consapevole la variabile fiscale e di comunicare all’Amministrazione finanziaria le situazioni suscettibili di generare rischi in quest’ambito;
- certezza è il dovere che il decreto prevede a carico dell’Agenzia delle entrate, che è tenuta ad assicurare in maniera preventiva mediante interlocuzioni costanti e risposte veloci e adeguate alle complessità insite nella gestione della variabile fiscale di una grande impresa, con spirito di fattiva collaborazione, trasparenza e imparzialità.

Con i provvedimenti attuativi e i chiarimenti di prassi emanati dall’Agenzia delle entrate tra l’anno 2016 e il 2021 (Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 54237 del 14 aprile 2016; Circolare 16 settembre 2016, n. 38/E; Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 101573 del 26 maggio 2017; Risoluzione 22 luglio 2021, n. 49/E), l’istituto è divenuto effettivamente operativo per le imprese italiane di grandi dimensioni secondo le soglie fissate tempo per tempo in via legislativa.

Dal punto di vista organizzativo, nell’ambito della competenza esclusiva dell’Agenzia delle entrate (cfr. articolo 7, comma 1, del decreto), la gestione dei controlli e delle attività relative al regime è stata attribuita a un’unità centrale - operante nell’ambito della Direzione Centrale Grandi Contribuenti e Internazionale, con sedi a Roma e Milano.

2. LA RIFORMA DEL REGIME VARATA CON LA LEGGE DELEGA

La legge delega n. 111 del 2023, in un quadro più generale di misure volte a incentivare l'adempimento spontaneo dei contribuenti, ha inteso potenziare il regime con interventi mirati, volti ad ampliare la platea dei contribuenti eleggibili e a rafforzare ulteriormente gli effetti premiali dell'istituto.

I criteri direttivi della suddetta riforma vertono essenzialmente:

- a) sull'accelerazione del processo di progressiva riduzione della soglia di accesso all'applicazione dell'istituto, fino alla soglia *target* di 100 milioni di euro a decorrere dal 2028, e sull'apertura del regime anche a società, di per sé prive dei requisiti di ammissibilità, che appartengono a un gruppo di imprese in cui almeno un soggetto possiede i requisiti di ammissibilità e che abbia adottato un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (di seguito anche "*Tax Control Framework*" o "*TCF*") gestito in modo unitario per tutte le società;
- b) sul potenziamento dell'efficacia del *TCF*, al fine di agevolarne l'adozione da parte di una platea sempre più ampia di imprese. In quest'ottica è stata prevista la "certificazione" del *TCF* da parte di professionisti indipendenti, iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. Tale previsione comporta il passaggio da un sistema di controllo interno del rischio fiscale, costruito secondo un modello "aperto" i cui contenuti sono rimessi alle scelte organizzative dell'impresa e alle successive valutazioni dell'Agenzia delle entrate, a un sistema di controllo interno sulla base di un modello maggiormente "standardizzato";
- c) sul potenziamento degli effetti premiali connessi all'adesione al regime prevedendo, al ricorrere di specifici presupposti: (i) l'esclusione delle sanzioni amministrative tributarie sui rischi preventivamente e integralmente comunicati all'Agenzia delle entrate; (ii) l'esclusione della punibilità del delitto di dichiarazione infedele sui medesimi rischi comunicati; (iii) la riduzione dei termini di decadenza per l'attività di accertamento per i soggetti aderenti al regime; (iv) la possibilità di estendere

gli effetti premiali dell'istituto anche a fattispecie relative a periodi d'imposta antecedenti all'ingresso nel regime, purché oggetto di specifica e spontanea comunicazione;

- d) sulla previsione di nuovi meccanismi applicativi del regime, quali: (i) la previsione di un codice di condotta per i contribuenti aderenti al regime; (ii) l'introduzione di nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo con l'Agenzia delle entrate; (iii) l'adozione di procedure specifiche per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi; (iv) la previsione, nelle ipotesi patologiche in cui si ravvisino cause di esclusione dal regime, di un periodo transitorio di osservazione.

Le previsioni della legge delega sono state attuate con il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221, recante “*Disposizioni in materia di adempimento collaborativo*” (di seguito anche “*decreto delegato*”), mediante il quale sono state apportate significative modifiche alla disciplina originaria dell'istituto, ponendo così le basi per una nuova fase di sviluppo del regime.

Con l'attuazione di questi indirizzi il legislatore ha inteso determinare le condizioni di un cambiamento culturale irreversibile finalizzato al perseguimento del comune obiettivo della realizzazione di un sistema fiscale più affidabile e moderno, nell'ambito del quale l'azione repressiva dell'Amministrazione finanziaria si trasforma in attività preventiva basata su forme di cooperazione rafforzata per i contribuenti dotati di affidabili sistemi di gestione del rischio fiscale.

Ulteriori modifiche alla disciplina del regime sono state, poi, apportate dal decreto legislativo 5 agosto 2024, n. 108, contenente “*Disposizioni integrative e correttive in materia di regime di adempimento collaborativo, razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari e concordato preventivo biennale*” (di seguito anche “*decreto correttivo*”).

2.1. LE NOVITÀ IN MATERIA DI REQUISITI SOGGETTIVI

Relativamente alla platea dei soggetti eleggibili per il regime, la legge delega, all'articolo 17, comma 1, lettera g), numero 1.1), pone l'obiettivo di *“accelerare il processo di progressiva riduzione della soglia di accesso all'applicazione dell'istituto”*.

Si rammenta che, in origine, il decreto prevedeva che il regime fosse riservato ai soggetti con un volume di affari o di ricavi pari o superiore a 10 miliardi di euro, ovvero a 1 miliardo di euro in caso di partecipazione al c.d. “Progetto Pilota” lanciato dall'Agenzia delle entrate nel 2013⁴. Tale soglia, con successivi decreti ministeriali, è stata dapprima ridotta a 5 miliardi di euro per gli anni 2020 e 2021 (decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 30 marzo 2020) e, poi, ulteriormente ridotta a 1 miliardo di euro per gli anni 2022, 2023 e 2024 (decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 31 gennaio 2022).

Per dare seguito al citato criterio direttivo dettato dalla legge delega, il decreto delegato ha previsto che, a partire dal 1° gennaio 2024, la soglia di ingresso al regime fosse fissata a 750 milioni di euro di volume di affari o di ricavi. La medesima disposizione ha poi introdotto un cronoprogramma biennale di ampliamento della platea di soggetti ammissibili fino alla soglia *target* di 100 milioni di euro. Nel dettaglio, a decorrere dal 2026 la soglia di accesso è stata fissata a 500 milioni di euro, per poi passare a 100 milioni di euro a decorrere dal 2028 (cfr. articolo 7, comma 1-*bis*, del decreto, introdotto dall'articolo 1, comma 1, lettera d), punto 2), del decreto delegato).

⁴ Come è accaduto in altri paesi OCSE, anche in Italia la codificazione dell'istituto è stata preceduta dal lancio di un Progetto Pilota da parte dell'Agenzia delle entrate. Il lancio è avvenuto nel 2013 con l'obiettivo di discutere, insieme ai gruppi multinazionali partecipanti, dei contenuti del nuovo approccio e delle aspettative reciproche, nonché comprendere lo stato di avanzamento dei sistemi di controllo interno del rischio fiscale da parte dei medesimi gruppi. Al progetto hanno partecipato 84 società qualificabili come “grandi contribuenti” (volume di affari pari ad almeno 100 milioni di euro) e organizzativi (dotazione di un modello di organizzazione e gestione ai sensi del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 o di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale) previsti dal bando.

Va ricordato che, in base alla previsione recata dall'articolo 17, comma 1, lettera g), numero 1.2), della legge delega di “*consentire l’accesso all’applicazione del regime dell’adempimento collaborativo anche a società, prive dei requisiti di ammissibilità, che appartengono a un gruppo di imprese (...)*”, ai soggetti che per effetto della riduzione della soglia possono aderire al regime si affiancano le società che, ancorché prive dei requisiti dimensionali di ammissibilità, appartengono a un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto possiede i requisiti di ammissibilità, a condizione che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società del gruppo.

In merito, va segnalato che l'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto correttivo, nell'emendare l'articolo 7, comma 1-*quater*, del decreto, ha previsto che l'accesso al regime per le imprese appartenenti ai gruppi sia riconosciuto ai soggetti che fanno parte del gruppo inteso in senso civilistico (*i.e.* insieme delle società, delle imprese e degli enti sottoposti a controllo comune ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numeri 1) e 2), e comma 2, del codice civile) e non più, come previsto originariamente dal decreto delegato, ai soli soggetti partecipanti al medesimo “consolidato nazionale” *ex* articolo 117 e seguenti del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito “TUIR”).

Questo intervento ha l'obiettivo di ampliare le possibilità di accedere al regime per “trascinamento”, riconoscendo la prassi prevalente nei gruppi di adottare un assetto organizzativo coerente per tutte le loro società e di impostare un sistema di controllo del rischio fiscale con un indirizzo univoco e integrato da parte delle varie unità operative, spesso gestito da un'unica funzione con responsabilità trasversali.

In un'ottica di razionalizzazione dell'impianto normativo, è stata riportata nel comma 1-*quinquies* dell'articolo 7 del decreto la previsione, già contenuta nell'articolo 2, comma 3, ultimo periodo, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, che consente l'accesso al regime ai soggetti che danno esecuzione

alla risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti (di ammontare non inferiore a 15 milioni di euro e con significative ricadute occupazionali), a prescindere dal possesso del requisito dimensionale da parte dell'impresa istante.

Tenendo conto delle ulteriori possibilità di accesso al regime già previste dall'ordinamento - tra le quali, l'appartenenza al medesimo gruppo IVA di uno dei partecipanti che aderisce al regime o vi abbia già aderito (cfr. articolo 70-*duodecies*, comma 6-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, introdotto dall'articolo 20, comma 1, lettera *b-bis*), del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136) -, si può ritenere che, una volta in vigore le previsioni in materia di accesso relative alle imprese con volume di affari o di ricavi non inferiore a 100 milioni di euro, l'adesione al regime dell'adempimento collaborativo costituirà un'opportunità concessa a una considerevole platea di contribuenti e, in particolare, a tutti i soggetti che appartengono a un gruppo in cui è presente un c.d. "grande contribuente".

2.2. LE NOVITÀ IN MATERIA DI *TAX CONTROL FRAMEWORK*

Come ricordato, tra i vari interventi del decreto delegato assumono un rilievo centrale le disposizioni volte a potenziare l'efficacia del *TCF* e ad agevolarne l'adozione da parte di una platea sempre più ampia di imprese.

Il *TCF* può essere definito come l'insieme di strumenti, strutture organizzative, norme e regole aziendali volti a consentire, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi fiscali, una conduzione dell'impresa tale da minimizzare il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria, ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento.

In linea con le indicazioni OCSE contenute nel Report "*Co-operative Compliance: A Framework - From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*", il possesso di un adeguato sistema di controllo del rischio fiscale

costituisce una condizione essenziale di ingresso nel regime ai sensi dell'articolo 4 del decreto. L'implementazione di tale sistema consente all'Amministrazione finanziaria di riporre una fiducia giustificata (*"justified trust"*) sulla capacità delle imprese di intercettare e gestire i propri rischi fiscali e di adempiere in modo trasparente e corretto all'obbligazione tributaria.

Antecedentemente alla riforma, il modello di *TCF* adottato dalle imprese aderenti poteva essere definito come un "modello aperto", ossia un modello i cui contenuti sono rimessi alle scelte organizzative della società che lo realizza e alle valutazioni dell'Agenzia delle entrate alla quale viene sottoposto.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 54237 del 2016, aveva infatti declinato solo le caratteristiche essenziali del *TCF*, in conformità con le previsioni del decreto e con le raccomandazioni OCSE contenute nel sopra citato Report *"Co-operative Compliance: A Framework"* e nelle linee guida dettate nell'ambito del documento *"Co-operative Tax Compliance - Building Better Tax Control Framework"*⁵.

⁵ Tali requisiti sono disciplinati nel punto 3 del Provvedimento n. 54237 del 2016 e nella Circolare n. 38/E del 2016, in termini di:

- a) adozione di un documento di strategia fiscale da parte del consiglio di amministrazione della Società;
- b) chiara attribuzione di ruoli e responsabilità alle persone responsabili di funzioni di controllo nell'ambito dell'impresa;
- c) efficaci procedure di rilevazione misurazione e controllo del rischio fiscale;
- d) efficaci procedure di monitoraggio di secondo livello dei controlli c.d. di linea svolti dalle funzioni di controllo di primo livello. Tali controlli devono essere affidati a una funzione di *"Tax Risk Management"* appositamente istituita all'interno dell'impresa, sulla base del modello del "Dirigente Preposto" già adottato nell'ambito dei sistemi di controllo sulla informativa finanziaria-contabile ("modelli ex legge 28 dicembre 2005, n. 262" o "modelli *SOX*", con eventuali opportuni adattamenti nelle imprese di minori dimensioni, non obbligate normativamente all'implementazione di tali modelli);
- e) adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno;
- f) *reporting* verso gli organi di gestione, al fine di assicurare il principio del c.d. *"tone at the top"* e un'adeguata responsabilizzazione dei vertici aziendali sulle scelte di politica fiscali effettuate dall'impresa. Il quadro regolatorio è completato dalla previsione, contenuta nel Provvedimento n. 54237 del 2016, che richiede alle imprese aderenti di redigere una specifica "Mappa dei Rischi" fiscali che riporti l'indicazione dei rischi fiscali potenziali associati ai processi e alle attività aziendali, conosciuti o conoscibili al momento dell'implementazione del sistema e ritenuti in grado di inficiare la corretta operatività fiscale dell'impresa, presente o futura (cd. "rischi adempimento"), nonché i controlli posti a presidio degli stessi.

La legge delega è intervenuta sul punto, prevedendo la possibilità di “certificare” il *TCF*, fermi restando i poteri di controllo dell’Agenzia delle entrate.

La certificazione è funzionale a una maggiore “standardizzazione” del *TCF* e al rafforzamento degli effetti premiali connessi all’adesione al regime, atteso che un *TCF* certificato è caratterizzato da una puntuale individuazione, nella “Mappa dei rischi fiscali”, dei rischi che insistono sui processi aziendali costituisce *condizione* essenziale per l’esclusione delle sanzioni tributarie penali e amministrative introdotta dal decreto delegato.

Il legislatore ha, inoltre, inteso rafforzare i presidi sulla corretta applicazione degli *standard* contabili, per garantire la solidità del dato su cui insiste l’obbligazione tributaria, promuovendo l’adozione di un *TCF* “integrato” con gli altri sistemi aziendali di controllo del rischio, al fine di assicurare la conformità dello stesso ai principi contabili adottati dall’impresa.

In attuazione di tali indirizzi, l’articolo 1, comma 1, lettera *a*), del decreto delegato ha introdotto il comma 1-*bis* nell’articolo 4 del decreto, prevedendo a carico degli operatori che intendono aderire al regime l’obbligo di certificazione del sistema integrato di controllo del rischio fiscale, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, da parte di professionisti indipendenti già in possesso di una specifica professionalità iscritti all’albo degli avvocati o dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nonché l’obbligo di mappatura dei rischi fiscali “*derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente*”.

Ulteriori modifiche sono state apportate dal decreto correttivo, che ha introdotto, a carico dei soggetti esonerati dal rilascio della certificazione - in quanto già ammessi al regime o che hanno presentato istanza antecedentemente alla data di entrata in vigore del decreto delegato -, l’obbligo di attestare l’efficacia operativa del sistema di controllo del rischio fiscale, secondo modalità definite con apposito decreto del Ministro dell’Economia e delle finanze (cfr. articolo 1, comma 3, primo e secondo periodo, del decreto delegato, come modificato dal decreto correttivo).

Le previsioni di legge in materia di certificazione sono state attuate con:

- a) decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze di concerto con il Ministro della giustizia del 12 novembre 2024, n. 212, recante la “*disciplina di requisiti, compiti e adempimenti dei professionisti abilitati alla certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale*”. Il citato decreto: (i) ha stabilito che l'attività di certificazione del TCF è riservata ai soggetti iscritti nell'apposito elenco tenuto dal Consiglio nazionale forense o dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, rispettivamente per gli avvocati e per i commercialisti (articolo 1); (ii) ha declinato i requisiti di onorabilità e professionalità necessari per l'iscrizione nel suddetto elenco (articolo 2) e i requisiti di indipendenza dei certificatori (articolo 4); (iii) ha definito i compiti e gli adempimenti dei professionisti abilitati (articolo 6) e il contenuto e la durata della certificazione, stabilendo che “*la certificazione ha durata triennale e va aggiornata alla scadenza del triennio*” (articolo 7);
- b) decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze del 21 novembre 2024, concernente le “*Modalità di attestazione dell'efficacia operativa del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale*”, il quale ha previsto che i soggetti ammessi o che hanno già presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo alla data di entrata in vigore del decreto delegato, entro la fine del secondo anno d'imposta successivo all'entrata in vigore del d.m. (*i.e.* entro il 31 dicembre 2026, per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare) e, successivamente, con cadenza almeno triennale, acquisiscano una certificazione attestante l'avvenuto svolgimento, da parte dell'impresa, di procedure di *test* finalizzate a verificare che i controlli implementati abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta.

Per favorire la transizione da un “Modello Aperto” a un modello “Certificato” e maggiormente standardizzato è stata, infine, prevista dal medesimo decreto delegato la pubblicazione da parte dell'Agenzia delle entrate di apposite

“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” (di seguito anche *“Linee Guida TCF”*), approvate con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia prot. n. 5320 del 10 gennaio 2025⁶, a cui gli operatori potranno rifarsi per la costruzione e l’aggiornamento di un *TCF* che rispetti i seguenti requisiti minimi:

- l’adozione di un documento di Strategia Fiscale, inteso come *“un documento scritto e firmato dagli amministratori di vertice della società contenente un piano di azione di lungo periodo che, sia a livello strategico sia a livello operativo, definisca gli obiettivi della società nella gestione della variabile fiscale”* (Circolare n. 38/E del 2016);
- l’integrazione nel *TCF* di adeguati controlli in materia di informativa finanziaria-contabile, al fine di assicurare la corretta applicazione, da parte dell’impresa, dei principi contabili adottati, in aderenza a quanto previsto dall’articolo 4, comma 1, del decreto;
- l’ideazione di un modello di *Governance* della *Tax Compliance* c.d. a *“tre linee di controllo”* (coerente con il modello tracciato, nel settore bancario, dalla Circolare n. 285 del 17 dicembre 2013 della Banca d’Italia);
- la necessaria istituzione di una funzione di Monitoraggio di secondo livello (funzione di *“Tax Risk Management”*) a cui affidare l’attività di monitoraggio dell’effettiva implementazione dei presidi fiscali, che risulti fornita di specifiche competenze fiscali e che sia *“segregata”*, sotto il profilo organico e funzionale, da quelle cui sono demandati i controlli di primo livello in materia fiscale;

⁶ A cui si aggiungono i provvedimenti di aggiornamento delle Linee Guida (Provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 321940 del 7 agosto 2025, prot. n. 33973 del 28 gennaio 2026 e prot. n. 200904 del 6 luglio 2026) e le relative schede contenenti istruzioni in ordine alla mappatura dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente, redatte dall’Agenzia delle entrate e dall’Organismo Italiano di Contabilità nell’ambito dei lavori del tavolo tecnico istituito con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 383481 del 10 ottobre 2024.

- l'adozione di una “*policy di gestione del rischio interpretativo*” che garantisca l'adozione di efficaci presidi per l'individuazione dei rischi fiscali di natura interpretativa da comunicare all'Agenzia delle entrate nel corso delle interlocuzioni “costanti e preventive”.

Con le Linee Guida TCF si è inteso mettere a disposizione degli operatori del settore fiscale un manuale per la gestione del rischio nell'ambito della *cooperative compliance*. Si tratta di un documento operativo che, racchiudendo l'esperienza maturata dall'Agenzia in dieci anni di gestione del progetto, può essere di supporto alle imprese che stanno valutando di aderire al regime.

2.3. IL POTENZIAMENTO DEGLI EFFETTI PREMIALI DEL REGIME

Per quanto riguarda il potenziamento degli effetti premiali connessi all'adesione al regime, il decreto delegato ha introdotto diverse modifiche all'articolo 6 del decreto.

In primo luogo, è stata stabilita la disapplicazione integrale delle sanzioni amministrative per il contribuente che aderisce al regime e che comunica preventivamente i rischi fiscali in modo tempestivo ed esauriente (articolo 6, comma 3, del decreto).

Ai fini del riconoscimento dell'esimente sanzionatoria i rischi devono essere comunicati tramite interpello abbreviato, ovvero tramite una comunicazione di rischio che contenga gli elementi essenziali previsti per l'interpello abbreviato, e il comportamento tenuto dal contribuente deve corrispondere esattamente a quello rappresentato in occasione della comunicazione.

Relativamente alle condotte riconducibili ai rischi fiscali non significativi ricompresi nella Mappa dei rischi, è stata prevista, invece, la riduzione alla metà delle sanzioni che, comunque, non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale (articolo 6, comma 3-*bis*, del decreto).

In secondo luogo, è stata prevista un'esclusione della rilevanza penale, ai fini del reato di infedele dichiarazione, delle condotte oggetto di comunicazione preventiva. Tale esclusione, originariamente declinata dal decreto delegato in termini di "causa di non punibilità", a seguito di un intervento del decreto correttivo è stata elevata a "esclusione della rilevanza penale del fatto di reato", con conseguente venir meno dell'obbligo di procedere all'inoltro della "*notitia criminis*" all'autorità giudiziaria.

In coerenza con le previsioni dello stesso decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 e con lo spirito del regime, la norma esplicita quanto già indirettamente desumibile dal precedente impianto normativo e, cioè, che l'esimente penale non è riconosciuta per le violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti dall'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti.

Conformemente a quanto previsto dalla legge delega, è stata, inoltre, accordata la possibilità di avviare interlocuzioni in seno al regime anche relativamente a fattispecie che insistono su annualità antecedenti all'ammissione (articolo 6, comma 3-ter, del decreto). In relazione a tali interlocuzioni, a condizione che siano state avviate antecedentemente all'apertura di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagine penale sui rischi comunicati e nel rispetto del termine perentorio di centoventi giorni decorrenti dalla notifica al contribuente del provvedimento di ammissione, è oggi riconosciuto, a seguito di un apposito intervento del decreto correttivo, il medesimo regime premiale previsto per le comunicazioni preventive, vale a dire l'esclusione delle sanzioni amministrative e penali.

La disposizione si pone in linea con la volontà del legislatore di favorire forme di interlocuzione preventiva avanzata, tese a esplicitare la pretesa erariale attraverso moduli consensuali e partecipativi. La volontaria *disclosure* operata dai contribuenti aderenti al regime, attraverso comunicazioni contenenti una descrizione chiara ed esaustiva della questione prospettata e delle motivazioni per cui si ravvisa l'esistenza di un rischio fiscale, mette l'Agenzia delle entrate nelle

condizioni di operare un controllo più celere ed efficiente delle posizioni segnalate, con conseguente contrazione dei tempi medi di esecuzione dell'attività di controllo e possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di liberare risorse da dedicare alla verifica di posizioni considerate a più alto rischio fiscale.

Il decreto correttivo ha, inoltre, esteso la possibilità di effettuare comunicazioni di fattispecie precedenti all'ingresso al regime anche ai soggetti già aderenti allo stesso alla data di entrata in vigore del decreto delegato, possibilità che era preclusa nel precedente assetto. L'articolo 1, comma 3, del decreto correttivo, in particolare, estende a tali soggetti il regime premiale previsto dall'articolo 6, comma 3-*ter*, del decreto, stabilendo che, per essi, il termine di centoventi giorni entro cui effettuare le suddette comunicazioni decorre dalla data di entrata in vigore del decreto.

Sempre in materia di rafforzamento degli effetti premiali del regime, il decreto delegato ha previsto una riduzione di due anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento, per i periodi di imposta ai quali il regime si applica, nei confronti dei contribuenti il cui *TCF* è certificato da professionisti indipendenti. È stata, inoltre, prevista la riduzione di un ulteriore anno dei termini di decadenza dell'azione accertatrice nel caso in cui il contribuente rilasci la certificazione tributaria di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (c.d. "visto pesante").

Tale riduzione dei termini trova la sua *ratio* nella volontà di promuovere un'effettiva anticipazione del controllo sostanziale, resa possibile dal comportamento collaborativo dei contribuenti, il quale consente all'Amministrazione finanziaria di beneficiare di tempestive e più accurate informazioni sul comportamento delle imprese già nel corso del periodo di imposta, e di massimizzare il beneficio della conoscenza in profondità dell'organizzazione e dei suoi sistemi di controllo del rischio fiscale.

Onde escludere anche in questo caso comportamenti strumentali da parte dei contribuenti aderenti al regime, la disposizione prevede una riapertura dei termini ordinari di accertamento quando sia constatato che le violazioni sono

realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

Un'altra disposizione volta a potenziare gli effetti premiali connessi all'adesione al regime è quella che prevede l'estensione dell'esonero dalla prestazione delle garanzie, precedentemente previsto solo per i rimborsi delle imposte dirette e indirette richiesti dai soggetti aderenti al regime, anche alle richieste di rimborso dei crediti del gruppo IVA, presentate dal rappresentante dello stesso, in tutti i casi in cui almeno uno dei partecipanti al gruppo abbia aderito al regime di adempimento collaborativo.

Anche su questa disposizione è intervenuto il decreto correttivo. In particolare, l'articolo 1, comma 1, lettera *b*), numero 3), del decreto correttivo ha disciplinato la decorrenza di tale disposizione, stabilendo che non è dovuta la prestazione di garanzia per i rimborsi in corso di esecuzione alla data di entrata in vigore del decreto delegato (analogo principio era stato dettato dalla Circolare 38/E del 2016 a proposito della precedente norma esonerativa).

2.4. I NUOVI MECCANISMI APPLICATIVI DEL REGIME

Le disposizioni del decreto delegato hanno introdotto nuovi meccanismi applicativi del regime, finalizzati a rafforzare i doveri di collaborazione e trasparenza che animano l'istituto, semplificare il rapporto tributario per i soggetti aderenti e garantire nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo.

Una prima novità riguarda l'emanazione di un codice di condotta, contenente gli impegni che reciprocamente assumono l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti aderenti al regime (articolo 5, comma 2-*bis*, del d.lgs n. 128 del 2015), approvato con decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze del 29 aprile 2024 (di seguito "*codice di condotta*").

I contenuti del codice di condotta sono in gran parte ricognitivi della normativa istitutiva del regime, della prassi dell'Agenzia delle entrate che sino a ora lo ha regolato e dei documenti di *soft law* internazionale che quella stessa prassi

hanno ispirato, nonché delle regole che le imprese si sono date nei documenti di strategia fiscale e nei regolamenti di *governance* del TCF.

Tenuto conto dei profili di responsabilità connessi al rispetto degli impegni che, attraverso il codice di condotta, si assumono i contribuenti in regime di adempimento collaborativo, il percorso per il recepimento delle prescrizioni del codice nell'ambito dei TCF delle imprese aderenti deve essere vagliato alla luce della *corporate governance* di ciascuna impresa e, ragionevolmente, portato all'attenzione degli organi sociali.

A tali fini, si segnala che, nella versione del decreto pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 7 giugno 2024, n. 132, all'articolo 1, era stato previsto che il codice venisse sottoscritto tra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo contestualmente all'ammissione al regime.

Tuttavia, considerato che le prescrizioni contenute nel decreto ministeriale in parola hanno diretta efficacia nei confronti delle parti per tutti gli anni di permanenza nel regime, in quanto riepilogative dei doveri previsti dagli articoli 4 e seguenti del decreto, in un'ottica di semplificazione, con il decreto del Vice Ministro dell'economia e delle finanze del 3 ottobre 2024 tale adempimento è stato espressamente eliminato, in quanto ritenuto ridondante.

Il d.m. 29 aprile 2024 specifica, in particolare, che l'osservanza degli impegni contenuti nel codice di condotta rientra tra i doveri di cui all'articolo 5 del decreto e che gli impegni reciprocamente assunti dall'Agenzia delle entrate e dai contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo vincolano i soggetti a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione al regime di adempimento collaborativo è trasmessa all'Agenzia, ovvero per i soggetti già ammessi dalla data di entrata in vigore del decreto stesso.

Sempre in un'ottica di semplificazione del rapporto tributario, il decreto delegato ha poi stabilito che, con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, siano disciplinate nuove procedure per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi, prevedendo un

contraddittorio preventivo, modalità semplificate e termini ridotti per la definizione del procedimento (articolo 6, comma 2, ultimo periodo, del decreto).

A tali fini, con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze 31 luglio 2024, n. 126 è stata introdotta una procedura di ravvedimento “guidato” che consente alle imprese ammesse al regime di adempimento collaborativo di avere certezza preventiva sugli importi oggetto di ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, attraverso un contraddittorio preventivo con l'Agenzia delle entrate.

In particolare, il decreto in parola prevede che i contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo, che ravvisano omissioni o irregolarità commesse nell'applicazione delle disposizioni tributarie relative ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate o intendono regolarizzare la propria posizione aderendo alle indicazioni dell'Agenzia delle entrate (fornite nell'ambito delle interlocuzioni in seno al regime o tramite provvedimenti di prassi), possono provvedere spontaneamente a sanare la violazione commessa utilizzando l'istituto del ravvedimento operoso.

A tal fine, occorre presentare all'Agenzia delle entrate, entro nove mesi antecedenti la decadenza dei termini di accertamento, una comunicazione qualificata che contenga tutti gli elementi informativi idonei a consentire all'ufficio procedente un'esauriente disamina della fattispecie, nonché le imposte, le sanzioni e gli interessi correlati alla violazione rilevata.

A seguito del contraddittorio, la procedura si conclude con il versamento degli importi dovuti in base all'atto di ricalcolo appositamente emesso dall'Agenzia delle entrate (contenente l'ammontare esatto delle imposte, interessi e sanzioni da ravvedere) e, ricorrendone i presupposti, con la presentazione della dichiarazione integrativa.

Relativamente alla previsione di nuove e più penetranti forme di contraddittorio in favore dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo il decreto delegato introduce anche una interlocuzione preventiva «rafforzata» in caso di notifica di una risposta sfavorevole al contribuente,

mediante l'invio di un invito al contraddittorio. Coerentemente al testo della legge delega, l'articolo 6, comma 2-*bis*, del decreto (comma introdotto dall'articolo 1, comma 1, lettera *c*), numero 2), del decreto delegato) si propone di applicare il procedimento rafforzato a tutte le tipologie di comunicazione di rischio fiscale, siano esse effettuate sia nella forma dell'interpello abbreviato sia di "comunicazioni di rischio" ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera *b*), del decreto. Le disposizioni attuative della normativa in parola sono state emanate con decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze del 20 maggio 2024, con effetti a decorrere dal 7 giugno 2024.

Il citato decreto ha modificato la disciplina dettata dal decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 15 giugno 2016 in materia di interpello abbreviato, prevedendo che, prima di dar corso a un esito negativo rispetto all'istanza o comunicazione di rischio, l'Agenzia delle entrate abbia l'obbligo di inviare al contribuente uno schema di risposta contenente la sintetica illustrazione della propria posizione, assegnando un termine non inferiore a trenta giorni per eventuali osservazioni. L'avvio del contraddittorio sospende per sessanta giorni il termine previsto per la risposta, a decorrere dalla comunicazione dello schema.

L'intervento del decreto delegato, attuativo dell'articolo 17, comma 1, lettera *g*), numero 1.5), della legge delega, dà all'impresa l'opportunità di fornire un supplemento istruttorio, che consente di condividere eventuali contro argomentazioni, rispetto alla soluzione negativa cui sia pervenuta in prima battuta l'Agenzia.

La stessa Agenzia può trarne una migliore comprensione dei fatti e delle ragioni sottese all'interpretazione che l'impresa intenda seguire, così da contribuire all'obiettivo di evitare controversie tra contribuenti e Autorità fiscali.

Infine, sempre in attuazione dei principi ispiratori della legge delega (articolo 17, comma 1, lettera *g*), numero 1.8)), il decreto delegato ha regolamentato il procedimento di esclusione dal regime nei casi di:

- perdita dei requisiti soggettivi o oggettivi;
- inosservanza degli impegni prescritti al contribuente.

In entrambe le predette ipotesi è stato previsto un invito al contraddittorio da svolgersi nei successivi trenta giorni.

In caso di inosservanza degli impegni assunti l'esclusione dal regime dell'adempimento collaborativo è preceduta da un periodo transitorio di osservazione, al termine del quale si determina la fuoriuscita o la permanenza nel regime. Il periodo transitorio, pari a centoventi giorni, prorogabile per una sola volta al ricorrere di oggettive motivazioni, è finalizzato a verificare che il contribuente abbia effettivamente posto in essere gli interventi volti a rimuovere le cause di esclusione, ritenuti necessari dall'Agenzia delle entrate, e abbia regolarizzato le connesse violazioni fiscali. Quest'ultimo non si applica nei casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente (articolo 7, comma 3, del decreto, come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera *d*), numero 4), del decreto delegato).

2.5. LA COMPETENZA PER I CONTROLLI E PER LE ATTIVITÀ RELATIVE AL REGIME

Uno degli aspetti centrali della riforma attiene al profilo delle competenze per la gestione dei controlli e delle attività relative al regime. A questo tema è dedicato il primo comma dell'articolo 7 del decreto.

Come evidenziato, i regimi di *cooperative compliance* perseguono l'obiettivo di garantire certezza del diritto, assicurando al contempo chiarezza sia nell'applicazione della normativa di riferimento sia nell'individuazione degli interlocutori istituzionali. In tale prospettiva, il legislatore ha attribuito all'Agenzia delle entrate la competenza in via esclusiva per la gestione delle attività relative al regime e per il controllo delle dichiarazioni e del corretto adempimento degli altri obblighi tributari cui sono tenuti i contribuenti aderenti, limitatamente ai periodi d'imposta interessati dall'applicazione dell'istituto.

Al fine di rafforzare il modello della cosiddetta “Interfaccia Unica”, sin dalla fase iniziale di attuazione del regime l’Agenzia delle entrate ha concentrato tali funzioni presso una struttura centrale, l’Ufficio Adempimento collaborativo, istituito nell’ambito della Direzione Centrale Grandi Contribuenti e internazionale. I successivi provvedimenti attuativi del regime – in particolare il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 101573 del 2017 (punto 11) e prot. n. 74913 del 9 marzo 2022 (punto 1) – hanno ulteriormente confermato che tale unità centrale costituisce l’unico presidio competente alla gestione dei rapporti con i contribuenti aderenti e all’esercizio dei poteri istruttori finalizzati al controllo sostanziale, sia nella fase preventiva che nell’eventuale fase di controllo *ex post*.

La competenza per l’esercizio dei poteri istruttori, finalizzati al controllo delle dichiarazioni presentate dai contribuenti aderenti, è stata così accentrata presso un’unità specializzata che gode di una visuale di estrema trasparenza sulla operatività aziendale e sui rischi fiscali a essa sottesi, in grado di massimizzare il beneficio della conoscenza in profondità dell’impresa e dei suoi sistemi di controllo del rischio fiscale.

È stato, inoltre, stabilito che, limitatamente alle attività di analisi di rischio e controllo *ex post*, l’unità organizzativa centrale potesse anche avvalersi del “*supporto*” delle articolazioni territoriali dell’Agenzia delle entrate. In aderenza al modello dell’Interfaccia Unica, queste ultime hanno da sempre agito su “*delega, secondo le direttive e sotto il coordinamento*” della struttura centrale, cui sono stati affidati compiti di indirizzo per orientare e valorizzare il contributo delle Direzioni regionali coinvolte (cfr. Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 74913 del 2022, punto 1.3).

Con i citati Provvedimenti attuativi, in sostanza, si è progressivamente confermata e sviluppata la scelta di centralizzare le funzioni di controllo sui soggetti aderenti al regime, affidandole a un’unica struttura nazionale. Ciò in linea con la centralità attribuita dal legislatore alle interlocuzioni “costanti e preventive” effettuate nell’ambito del regime con la struttura a tale scopo dedicata.

Questo modello è stato fatto proprio e, anzi, rafforzato dal legislatore della riforma.

In tale contesto, nell'ambito di un quadro di misure volte a potenziare il regime e ad agevolarne l'estensione ad una platea sempre più ampia di contribuenti, il decreto delegato, di attuazione della riforma fiscale, ha confermato la competenza esclusiva dell'Agenzia delle entrate relativamente ai controlli e alle attività connesse al regime, prevedendo, al contempo, un coinvolgimento anche della Guardia di finanza nei controlli sui contribuenti aderenti.

Per garantire e preservare il modello della "Interfaccia Unica", il novellato articolo 7, comma 1, del decreto prevede che la Guardia di finanza cooperi e si coordini preliminarmente con l'Agenzia nell'esercizio dei poteri istruttori nei confronti dei contribuenti ammessi al regime, sulla base di specifici protocolli di intesa.

In attuazione della citata disposizione legislativa, in data 20 gennaio 2025, l'Agenzia delle entrate e il Corpo della Guardia di finanza hanno siglato un Protocollo d'intesa in materia di adempimento collaborativo, volto a disciplinare le modalità di sviluppo delle forme di cooperazione e coordinamento preliminari all'esercizio da parte del Corpo dei predetti poteri istruttori.

In estrema sintesi, il protocollo prevede che il "*Reparto del Corpo*", prima di avviare qualunque attività istruttoria nei confronti di un contribuente aderente, sia tenuto ad informare il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, per il tramite del Comando Generale, al fine di avviare un coordinamento in sede centrale volto a garantire soluzioni condivise sia in merito all'opportunità di avviare il controllo che in merito agli esiti dello stesso.

Il protocollo prescrive che le attività avviate secondo la procedura sopra descritta siano oggetto di costante coordinamento tra il "*Comando Generale o il Reparto da esso individuato*" e il competente ufficio dell'Agenzia, in tutte le relative fasi, fino alla condivisione degli esiti dell'attività istruttoria.

Sempre nel quadro delle misure volte a potenziare il regime, in attuazione dei principi della legge delega, con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia

delle entrate prot. n. 53737 del 13 febbraio 2026 sono state disposte modifiche all'organizzazione e alle attribuzioni della Divisione Contribuenti, prevedendo l'istituzione di una Direzione Specialistica, dedicata alla gestione del regime di adempimento collaborativo, a decorrere dal 1° aprile 2026.

La Direzione, con sede a Roma e Milano, dotata di autonomia organizzativa e significativamente rafforzata nel contingente di risorse anche con l'assunzione di 350 funzionari dedicati, svolge il ruolo di interfaccia unica e qualificata per il contribuente aderente al regime di adempimento collaborativo, assicurando coerenza operativa, rapidità decisionale e uniformità di indirizzo; come tale, eredita e amplia le competenze già attribuite alla precedente struttura centrale (Ufficio Adempimento collaborativo).

Le attribuzioni della Direzione includono, infatti, oltre alla gestione del dialogo preventivo dei controlli *ex post*, nonché di tutti gli istituti previsti dalla riforma, anche la trattazione di istanze di accordo preventivo unilaterale (APA) presentate da contribuenti aderenti al regime e lo svolgimento delle attività di tutoraggio nei confronti dei medesimi contribuenti, al fine di garantire maggiore certezza e stabilità nei rapporti con l'Amministrazione.

La ripresa dell'attività di tutoraggio, a decorrere dal periodo d'imposta 2024, precedentemente delegata alle Direzioni regionali, contribuisce ad assicurare elevati livelli di specializzazione, uniformità di approcci e continuità nel rapporto con le imprese aderenti e a rafforzare i controlli preventivi e il ruolo di interfaccia unica della Direzione.

La Direzione specialistica continua ad avvalersi del supporto delle Direzioni regionali per l'esecuzione dei controlli sulle dichiarazioni dei soggetti aderenti. Quest'ultime agiscono in ogni caso su delega, secondo le direttive e sotto il coordinamento della struttura centrale.

2.6. IL REGIME DEL *TCF* OPZIONALE

Nell'ambito della riforma del regime di adempimento collaborativo, va segnalato anche il regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale, di cui all'articolo 7-*bis* del decreto, introdotto nel nostro ordinamento dall'articolo 1, comma 1, lettera *e*), del decreto delegato.

Nello specifico, il citato articolo 7-*bis* prevede che i contribuenti che non possiedono i requisiti dimensionali per aderire al regime di adempimento collaborativo, possano optare per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate.

Alla predisposizione di tale sistema di rilevazione sono collegati effetti "premiali", resi ancor più favorevoli dal successivo decreto correttivo, consistenti nella mancata irrogazione delle sanzioni amministrative e penali per le violazioni tributarie relative a rischi di natura fiscale comunicati con apposita istanza di interpello prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali, sempre che il comportamento tenuto dal contribuente corrisponda a quello rappresentato nell'interpello e che il contribuente non abbia realizzato violazioni tributarie caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente.

Le disposizioni attuative della citata normativa sono state dettate con il decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze del 9 luglio 2025 e con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 42022 del 3 febbraio 2026.

Al fine di assicurare unità di indirizzo anche nella gestione di tale istituto, quest'ultimo provvedimento ha stabilito che la Direzione Specialistica Adempimento collaborativo sia competente, in via esclusiva, per la ricezione della comunicazione di adesione al regime opzionale e per la verifica dei requisiti di validità dell'opzione ai fini dell'accesso e della permanenza nel regime stesso.

Alle articolazioni territoriali ordinariamente competenti per il controllo è invece affidata la verifica della corretta applicazione delle risposte rese nell'ambito dell'attività di interpello nei confronti dei soggetti aderenti al regime opzionale.

PARTE SPECIALE

1. REQUISITI SOGGETTIVI E OGGETTIVI

1.1. Mappatura dei rischi contabili e fiscali, ruolo dei controlli ai sensi della legge 28 dicembre 2005, n. 262 e della disciplina statunitense SOX

In riferimento alle disposizioni attuative del regime e alle linee guida dell'Agenzia delle entrate sulla matrice dei rischi e controlli fiscali (di seguito anche "RCM" o "mappa dei rischi"), si pone la necessità di chiarire l'ambito di applicazione della mappatura dei rischi contabili e fiscali, nonché il ruolo dei controlli ex legge 28 dicembre 2005, n. 262 (di seguito anche "262") e della disciplina statunitense c.d. Sarbanes-Oxley Act (di seguito anche "SOX") nell'assicurare l'adeguatezza del presidio del rischio contabile. Le linee guida ripercorrono la novità introdotta dalla legge delega per la riforma del sistema fiscale e dal successivo decreto delegato che hanno previsto, espressamente, l'obbligo di adozione di un sistema di controllo dei rischi fiscali "integrato (...) anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente". In tale contesto, si chiedono chiarimenti sulla valenza dei sistemi di controllo sull'informativa finanziaria contabile previsti dalla 262 o dalla SOX (o regimi analoghi), nonché sulle modalità di assolvimento dell'onere in questione da parte di quei soggetti che non adottino già sistemi di controllo quali quelli menzionati.

Risposta

Si conferma, innanzitutto, che la mappatura dei rischi nella RCM (*Risk and control matrix* o Mappa dei rischi e dei controlli fiscali) deve riguardare i rischi di natura fiscale e i rischi contabili che hanno un impatto fiscale e i relativi presidi di controllo. Pertanto, i rischi contabili che non generano alcun impatto fiscale non

devono essere inclusi nella RCM. Secondo le “*Linee Guida per la compilazione della mappa dei rischi e dei controlli fiscali dei contribuenti del settore industriale*”, approvate con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia prot. n. 5320 del 2025 (di seguito anche “*Linee Guida RCM*”), la RCM deve includere le seguenti informazioni:

- a) processi aziendali;
- b) identificazione del rischio fiscale/contabile⁷;
- c) ambito impositivo;
- d) valutazione del rischio inerente;
- e) controlli di I livello: individuazione e valutazione;
- f) misurazione del rischio residuo;
- g) controlli di II livello e rischio residuo di II livello.

Per le imprese che adottano sistemi di controllo sull’informativa finanziaria contabile previsti dalla 262 o dalla *SOX* (o altri modelli analoghi), l’obbligo di adozione di un sistema di controllo dei rischi fiscali “*integrato (...) anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente*” si intende rispettato.

Quanto alle modalità di assolvimento degli oneri informativi previsti nella RCM da parte di quei soggetti che adottano i sistemi di controllo sopra menzionati, si ritiene che la relazione del Dirigente Preposto (“DP 262”) o del Responsabile *SOX* rappresenti un elemento probatorio sufficiente per attestare l’adeguatezza dei controlli contabili, nella misura in cui detta relazione contenga informazioni circa l’affidabilità del dato contabile attraverso:

- test di disegno (*Test of Design – TOD*), che valutano l’adeguatezza del *framework* di controllo implementato per garantire la correttezza del dato contabile;

⁷ Nella colonna “Rif. Rischio TCF” della matrice dei rischi fiscali, sarà opportuno indicare se il rischio sia stato rilevato nell’ambito della mappatura ai fini fiscali (Rischio TCF) o se derivi da altri sistemi di controllo interno, quali ad esempio 262 o *SOX*.

- test di efficacia operativa (*Test of Effectiveness – TOE*), che verificano il funzionamento effettivo e continuativo dei controlli implementati.

In questi casi, pertanto, il contribuente sarà tenuto a indicare nella *RCM* esclusivamente le informazioni relative alla descrizione dei rischi contabili e dei presidi derivanti dal modello 262/*SOX*. L'indicazione delle altre informazioni sarà invece facoltativa.

Va da sé che la precedente considerazione resta valida anche per le società che, pur non essendo (o non essendo più) formalmente soggette alle prescrizioni della normativa 262 o *SOX*, abbiano volontariamente adottato (e/o continuino volontariamente a mantenere) sistemi di controllo equivalenti, in termini di struttura, processi, ruoli e responsabilità, a quelli previsti dalla normativa 262/*SOX*, nel cui ambito sia possibile ricavare le medesime informazioni sopra declinate per i soggetti che adottino modelli 262/*SOX*.

Per le imprese non soggette all'applicazione di modelli di controllo interno 262/*SOX* e prive di sistemi di controllo equivalenti è necessaria l'adozione di un efficace *set* di controlli sui rischi contabili rilevanti (correlati all'operatività tipica dell'impresa), in modo da garantire un adeguato presidio della qualità e dell'attendibilità del dato contabile, elemento essenziale anche per la corretta determinazione della base imponibile.

Tali imprese avranno cura di integrare le attività svolte nell'ambito del *TCF* al fine di intercettare e gestire i rischi di natura contabile (identificazione e/o aggiornamento dell'elenco dei processi aziendali rilevanti; identificazione e/o aggiornamento dei rischi contabili legati a ciascun processo; misurazione dei rischi contabili tramite metodologie che ne stimino l'impatto potenziale, sia in termini di rischio inerente che di rischio residuo, e la probabilità di accadimento; identificazione e/o aggiornamento dell'elenco dei soggetti/funzioni aziendali responsabili della gestione dei rischi contabili e, quindi, dell'implementazione dei presidi di controllo; analisi delle - eventuali - novità connesse all'evoluzione della normativa e relativi impatti sui processi aziendali; analisi delle - eventuali -

evoluzioni del *business*, dell'organizzazione e, in generale, per identificare i rischi contabili emergenti).

I presidi sui rischi contabili dovranno essere inseriti nel c.d. piano di monitoraggio, con la finalità di verificare che i controlli abbiano operato coerentemente al loro disegno e di evidenziare, laddove vengano riscontrate criticità, dei piani di miglioramento. Sulla base degli esiti del *testing*, le eventuali carenze riscontrate saranno valutate in termini di significatività al fine di predisporre raccomandazioni per la chiusura dei rilievi ed eventuali piani di azioni volti a risolvere le criticità emerse. Così come per i presidi implementati per i rischi fiscali, le tipologie di *test* che potranno essere svolte per valutare l'adeguatezza di un controllo sono il *Test of Design (TOD)* e il *Test of Effectiveness (TOE)*.

1.2. Perimetro di competenza del Tax Risk Officer

Nell'ambito del regime, assume particolare rilievo la definizione del perimetro di competenza del Tax Risk Officer ("TRO") rispetto all'esecuzione dei controlli Test of Design - TOD e Test of Effectiveness - TOE sui rischi contabili e fiscali. In particolare, si rende necessario chiarire se:

- *il TRO possa avvalersi delle risultanze dei controlli previsti nell'ambito dei modelli 262/SOX;*
- *in assenza di tali modelli, il TRO possa eseguire direttamente le verifiche sui presidi contabili e fiscali o se sia necessaria una distinzione di ruoli con una figura analoga al DP 262 o al Responsabile SOX (ovvero opzione per un "modello 262 volontario" con presidio e controlli minimi per i rischi contabili da cui derivano rischi fiscali).*

Risposta

Il ruolo del *Tax Risk Officer* assume una rilevanza fondamentale nell'ambito del regime, in quanto responsabile della supervisione del sistema di gestione e controllo dei rischi fiscali. Tuttavia, il perimetro delle sue competenze in relazione

ai controlli sui presidi contabili e fiscali varia in base alla struttura organizzativa della società e alla presenza o meno di un sistema di controllo interno strutturato ai sensi dei sistemi 262 o *SOX*.

Nei casi in cui l'impresa abbia adottato un sistema di controllo interno conforme al modello 262 o *SOX* o altro sistema analogo, il *TRO* potrà fare affidamento, per attestare la solidità del dato contabile, sulle risultanze delle verifiche e sulla relazione annuale predisposta ai sensi di tali normative. In tale scenario:

- i controlli sui presidi contabili sono già regolati dai *framework* normativi 262/*SOX*, i quali prevedono test di disegno (*Test of Design – TOD*) e test di efficacia operativa (*Test of Effectiveness – TOE*) sui principali processi amministrativo-contabili aziendali;
- il DP 262 o il Responsabile *SOX* è già responsabile del presidio del rischio contabile e della verifica dell'attendibilità del bilancio.

Il *TRO*, in qualità di responsabile del rischio fiscale, può quindi recepire le risultanze dei *test* posti in essere dal DP 262 o dal Responsabile *SOX* al fine di valutare l'affidabilità del dato utilizzato, evitando ridondanze e duplicazioni nei controlli.

Per le imprese che non adottano un sistema 262/*SOX* o altro sistema analogo, il perimetro di azione del *TRO* deve essere valutato alla luce della necessità di garantire un adeguato presidio sia sui rischi fiscali che su quelli contabili. In tale contesto, si delineano due possibili alternative operative:

i. Redazione di un'unica relazione a cura del Tax Risk Officer (TRO)

Se il *TRO* possiede adeguate competenze in materia contabile e fiscale, l'impresa può attribuirgli la responsabilità di effettuare le verifiche sui presidi contabili e fiscali, redigendo una relazione unica che includa:

- evidenza dei controlli di secondo livello in materia contabile, che possono essere:
 - o svolti direttamente dal *TRO*, se dotato delle necessarie competenze tecniche;

- basati su verifiche – i cui risultati vengono acquisiti – già effettuate da altri soggetti, quali il revisore legale, l'*Internal Audit* o altre funzioni di controllo aziendali. In tali casi, il *TRO* deve comunque attestare in sede di *design* del sistema di controllo che le verifiche effettuate da altre funzioni di controllo aziendale o dai revisori legali siano efficaci e idonee allo scopo e svolgere su di esse gli opportuni controlli di secondo livello. Si rammenta, infatti, che la responsabilità sulla valutazione del sistema di controllo del rischio fiscale resta in capo alla figura aziendale responsabile del *TCF* (*TRO* o presidio contabile specialistico);
- evidenza dei controlli di secondo livello in materia fiscale, con riferimento ai presidi posti in essere per mitigare i rischi tributari.

Tale soluzione consente un'ottimizzazione delle risorse, garantendo una supervisione unitaria dei processi contabili e fiscali.

ii. Redazione di due relazioni separate, con distinzione dei ruoli tra il responsabile contabile e il *TRO*

Qualora il *TRO* non disponga delle competenze tecniche necessarie per effettuare i controlli sui presidi contabili, o laddove si ritenga opportuna una maggiore segregazione dei ruoli, l'impresa potrà adottare un modello “a doppia relazione”, strutturato come segue:

- relazione contabile:
 - redatta da un soggetto interno preposto alla gestione del rischio contabile o da un soggetto esterno all'uopo incaricato;
 - contenente le risultanze dei controlli contabili (svolti direttamente dal soggetto preposto o basati su verifiche di altri soggetti, delle quali il preposto deve comunque attestare l'efficacia e l'idoneità allo scopo, come precedentemente chiarito) e le relative conclusioni in merito alla correttezza e affidabilità del dato contabile;
- relazione fiscale:

- redatta dal *TRO*, anche sulla base delle risultanze della relazione contabile;
- contenente la valutazione del rischio fiscale e l'adeguatezza dei presidi attuati per la mitigazione del rischio tributario.

L'adozione di una delle due alternative sopra descritte dipenderà dalla struttura organizzativa dell'impresa e dalla necessità di garantire un adeguato livello di presidio del rischio contabile e fiscale. La scelta della modalità di gestione del rischio contabile e fiscale dovrà essere formalizzata all'interno del *framework* di controllo dell'impresa, assicurando la coerenza con i principi di trasparenza, tracciabilità e affidabilità richiesti nell'ambito del regime.

Infine, indipendentemente dalla soluzione adottata, si raccomanda di formalizzare il *framework* di controllo dei rischi contabili, assicurando:

- documentazione e tracciabilità delle verifiche effettuate, per garantire la trasparenza nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria;
- segregazione delle funzioni tra chi effettua i controlli e chi gestisce le registrazioni contabili, per evitare conflitti di interesse;
- allineamento del sistema di controllo contabile con la *RCM*, per assicurare una visione integrata dei rischi aziendali.

L'adozione di tali misure consentirà all'impresa di dimostrare l'affidabilità del proprio sistema di controllo contabile, migliorando la qualità del dato contabile a supporto della *compliance* tributaria.

1.3. Rischi fiscali mappati nella RCM: estensione anche ai tributi non amministrati dall'Agenzia delle entrate

Nelle Linee Guida per la compilazione della Mappa dei rischi e dei controlli fiscali dei contribuenti del settore industriale (pag. 15) si specifica che i rischi fiscali che devono essere “necessariamente mappati all'interno della RCM sono quelli amministrati dall'Agenzia delle entrate”. Alcune imprese di maggiori dimensioni hanno però, facoltativamente, in ragione delle caratteristiche dello

specifico business posto in essere, utilizzato il modello anche in relazione a tributi di competenza di altre Agenzie e hanno mappato rischi fiscali connessi ad ambiti impositivi relativi, ad esempio, ad accise e/o dazi doganali. Si chiede se tale circostanza possa essere in qualche modo valutata e valorizzata dalle relative Amministrazioni finanziarie.

Risposta

In via preliminare, si osserva che è nella libera scelta del contribuente la possibilità di effettuare la mappatura dei rischi fiscali e dei relativi controlli afferenti al proprio specifico *business* anche con riferimento a tributi non amministrati dall'Agenzia delle entrate.

L'indicazione nella *RCM* di tale categoria di tributi rappresenta senza dubbio un indicatore di condotta trasparente da parte del contribuente di cui l'Agenzia delle entrate terrà conto nella valutazione del comportamento complessivamente tenuto nel corso della procedura, anche ai fini di quanto stabilito dal codice di condotta (cfr. punto 1.6) dei doveri dell'Agenzia delle entrate).

1.4. “TCF di gruppo integrato” – adeguamento della RCM per i soggetti ammessi prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 221 del 2023

Nelle Linee Guida TCF è scritto che le società ammesse o che hanno presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 221 del 2023 e che, quindi, sono in possesso di un TCF validato dall'Agenzia delle entrate in sede di istruttoria di ammissione non sono tenute a recepire lo schema di TCM c.d. “standard”. Ciò premesso, si chiede di sapere se, in presenza di una capogruppo o controllante “soggetto già aderente”, le società controllate dalla stessa che richiedano l'adesione all'adempimento collaborativo possono continuare ad utilizzare la matrice dei rischi redatta in base al modello della società capogruppo o controllante, sia pure tenuto conto degli specifici adattamenti necessari in relazione all'attività svolta e

ai sistemi utilizzati, oppure sono obbligate ad adottare necessariamente il modello standard elaborato dall'Agenzia, obbligando, di fatto, anche la capogruppo/controllante alla sua adozione.

Risposta

Si ritiene che, in questi casi, non sia necessario l'adeguamento della RCM al formato *standard* poiché il TCF adottato dalla capogruppo è stato già validato dall'Agenzia delle entrate in sede di ammissione al regime. Si ritiene, pertanto, ammissibile che le società del gruppo che richiederanno l'adesione al regime possano continuare a usare lo stesso modello di RCM della capogruppo, sia pure tenuto conto degli specifici adattamenti necessari in relazione all'attività svolta e ai sistemi utilizzati.

1.5. Adesione al regime a seguito della presentazione dell'interpello nuovi investimenti - Limiti

L'articolo 7, comma 1-quinquies, del decreto stabilisce che “il contribuente che dà esecuzione alla risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti, di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, indipendentemente dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi, può accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo al ricorrere degli altri requisiti previsti dal presente decreto”.

Il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016 stabilisce che “i soggetti residenti e non residenti in possesso dei requisiti di cui alle lettere a) e b) del punto 2.1 possono, in sede di presentazione della domanda, chiedere l'ammissione al regime anche dell'impresa residente o non residente con stabile organizzazione nel territorio dello Stato che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale”. Si chiede di confermare che la previsione del citato provvedimento sia ancora attuale, oppure se debba considerarsi superata dall'articolo 7, comma 1-quater, a mente del quale è

prevista l'estensione della facoltà di accesso al regime per le società appartenenti al medesimo gruppo di imprese.

Risposta

La disciplina attuativa dei *“Requisiti soggettivi e oggettivi di accesso al regime di adempimento collaborativo”* è oggi contenuta nel decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze del 6 dicembre 2024, il quale ha aggiornato, sostituendole, le disposizioni del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 54237 del 2016. In particolare, l'articolo 2, comma 1, del citato d.m. prevede che: *“Possono presentare domanda di adesione al regime di adempimento collaborativo esclusivamente:*

a) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a:

- 750 milioni di euro a decorrere dall'anno 2024;*
- 500 milioni di euro a decorrere dall'anno 2026;*
- 100 milioni di euro a decorrere dall'anno 2028;*

b) i contribuenti che danno esecuzione alla risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti, di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, indipendentemente dall'ammontare del volume d'affari o dei ricavi, al ricorrere degli altri requisiti previsti dal decreto;

c) i contribuenti che appartengono al medesimo gruppo di imprese, a condizione che almeno un soggetto del gruppo possieda i requisiti dimensionali indicati nella lettera a) e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, certificato ai sensi dell'articolo 4, comma 1-bis, del decreto (...).”

Il successivo comma 5 dell'articolo 2 del d.m. 6 dicembre 2024 prevede che *“(...) i soggetti residenti e non residenti in possesso dei requisiti di cui al comma 1, lettere a) [n.d.r., soggetti che possiedono i requisiti dimensionali] e b) [n.d.r., soggetti che danno esecuzione alla risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti di cui all'articolo 2 del d.lgs. n. 147 del 2015, anche privi dei requisiti*

dimensionali], possono, in sede di presentazione della domanda, chiedere l'ammissione al regime anche dell'impresa residente o non residente con stabile organizzazione nel territorio dello Stato che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, ove tale inclusione sia ritenuta necessaria ai fini di una completa rappresentazione dei processi aziendali” (c.d. ingresso “per trascinamento”, cfr. Circolare n. 38/E del 2016).

In base al combinato disposto dell'articolo 2, commi 1, lettera b), e 5, del d.m. 6 dicembre 2024, il contribuente che dà attuazione alla risposta all'interpello nuovi investimenti può, quindi, esercitare il c.d. “effetto di trascinamento” nei confronti dell'impresa residente o non residente con stabile organizzazione in Italia che svolge funzioni di indirizzo sul proprio TCF.

Si ritiene, invece, che un soggetto che accede al regime per il tramite dell'interpello nuovi investimenti, se non dotato, a sua volta, dei requisiti dimensionali, non possa invocare l'“effetto trascinamento” previsto dall'articolo 7, comma 1-*quater*, del decreto e dall'articolo 2, comma 1, lettera c), del citato d.m. a favore delle società del proprio gruppo non in possesso dei citati requisiti. Tale modalità di ingresso al regime è, infatti, riservata ai “contribuenti che appartengono al medesimo gruppo di imprese, a condizione che almeno un soggetto del gruppo possieda i requisiti dimensionali”.

1.6. Adesione al regime a seguito della presentazione dell'interpello nuovi investimenti – dies a quo per la presentazione della domanda

Una società ha presentato istanza di ammissione al regime ai sensi dell'articolo 7, comma 1-quinquies, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, avvalendosi della facoltà concessa ai contribuenti che danno esecuzione alla risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti, di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi conseguiti.

Con riferimento a tale fattispecie, l'articolo 2, comma 8, del decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze del 6 dicembre 2024, prevede che “(...) l'istanza di ammissione al regime può essere presentata a partire dalla data in cui viene effettuato il primo adempimento fiscale connesso alla corretta esecuzione della risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti”.

Tanto premesso, si chiede di chiarire quali adempimenti fiscali possano essere considerati come rilevanti ai fini dell'integrazione della fattispecie dal citato articolo 2, comma 8, del decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze del 6 dicembre 2024.

Risposta

L'articolo 2, comma 8, del d.m. 6 dicembre 2024 ha previsto che i contribuenti che danno esecuzione alla risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti possano presentare istanza di ammissione al regime “(...) a partire dalla data in cui viene effettuato il primo adempimento fiscale connesso alla corretta esecuzione della risposta (...)”.

Per i comportamenti che trovano attuazione in dichiarazione, la presentazione della dichiarazione interessata dagli effetti della risposta all'interpello, rappresenta, senza dubbio, un adempimento fiscale rilevante ai fini della normativa in parola.

Si ritiene, tuttavia, che, ai medesimi fini, possano essere valorizzati anche adempimenti tributari effettuati antecedentemente, qualora il contribuente sia in grado di dimostrare l'impatto che sugli stessi ha avuto la risposta all'interpello.

Per esempio, per gli interpelli aventi a oggetto quesiti rilevanti anche ai fini IVA (imposta caratterizzata per l'effettuazione di una serie di adempimenti tributari preliminari rispetto alla dichiarazione), può assumere rilevanza la presentazione delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA (cc.dd. “LIPE”) quando le stesse liquidazioni periodiche siano state direttamente interessate dagli effetti della risposta all'interpello.

Relativamente alle imposte sui redditi, può assumere rilevanza il versamento a saldo delle imposte relative all'annualità interessata dall'interpello, qualora la risposta abbia avuto effetti ai fini della sua determinazione.

Per i comportamenti che non trovano attuazione in dichiarazione, si dovrà invece far riferimento ai primi adempimenti fiscali connessi alla fattispecie rappresentata, quali – a titolo esemplificativo – la presentazione di un atto per la sua registrazione.

1.7. Requisiti dimensionali – verifica dei requisiti per le società di partecipazione non finanziaria

In relazione a quanto previsto dal comma 1-ter dell'articolo 7 del decreto, secondo cui “I requisiti dimensionali di cui al comma 1-bis sono valutati assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i ricavi indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori (...)” si chiede di chiarire quali componenti positivi debbano essere considerati ai fini della verifica del requisito soggettivo nel caso in cui il soggetto istante sia rappresentato da una società di partecipazione non finanziaria di cui al comma 1, lettera c), dell'articolo 162-bis del TUIR.

Risposta

Il requisito dimensionale di cui al comma 1-ter dell'articolo 7 del decreto nel caso in cui il soggetto istante sia una c.d. *holding non finanziaria*, può essere verificato in riferimento alla sommatoria dei ricavi (individuati sulla base di quanto precisato nella Circolare n. 38/E del 2016 in risposta alla domanda 1.7), dei proventi da partecipazione (voce C15) e dei proventi finanziari (voce C16), considerato che queste ultime voci costituiscono componenti ordinari e fisiologici dell'attività tipica esercitata dal soggetto istante.

Si ritiene infatti che la gestione caratteristica di una *holding* industriale e commerciale non sia rappresentata solo dai ricavi iscritti in conto economico, in quanto una parte significativa e ricorrente dei flussi economici del soggetto può derivare dall'attività di gestione delle partecipazioni. A tale proposito, il principio contabile OIC 12 - e, in particolare, il paragrafo 85 - prevede che nelle voci della classe C del Conto economico vengono rilevati tutti i componenti positivi e negativi del risultato economico d'esercizio connessi con l'attività finanziaria della società e che quest'ultima costituisce l'attività caratteristica della gestione per le *holding* di partecipazioni industriali e commerciali.

2. CERTIFICAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO DEL RISCHIO FISCALE

2.1. Standard di assurance del TCF

I requisiti normativi relativi al contenuto della certificazione sono contenuti nell'articolo 7 del decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze di concerto con il Ministro della Giustizia del 12 novembre 2024, n. 212 (di seguito "d.m. n. 212 del 2024") e nelle Linee Guida TCF. La normativa non specifica quali debbano essere la struttura e lo standard di riferimento della certificazione. Considerata la molteplicità dei soggetti che saranno chiamati a fornire l'attestazione, l'identificazione di standard di assurance di riferimento consentirebbe di omogeneizzare il contenuto e la forma della certificazione.

Si chiede, pertanto, di conoscere quale standard di report possa essere utilizzato dai soggetti incaricati, ai fini della predisposizione della certificazione, per adempiere alle richieste della normativa applicabile, rinvenibile nell'articolo 7 del d.m. n. 212 del 2024 e nelle Linee Guida TCF.

Risposta

Le Linee Guida *TCF*, al capitolo 7 denominato “*Linee guida per la certificazione dei sistemi di controllo*”, identificano i principi generali cui si deve ispirare l’attività del certificatore (che, per sommi capi, prevedono la definizione del perimetro dei processi di controllo, la valutazione dell’impostazione del sistema attraverso *Test of Design* e la valutazione di efficacia del sistema di controllo attraverso lo svolgimento di *Test of Effectiveness*). Tale attività prende a riferimento la descrizione dei processi e controlli contenuta nel *Tax Compliance Model* predisposto dalla società.

Il certificatore dovrà quindi sviluppare una propria metodologia di controllo tenendo in considerazione le indicazioni riportate nelle Linee Guida *TCF*, nonché, ove ritenuto opportuno, quelle rinvenibili nelle migliori prassi (“*best practices*”) applicabili a incarichi della specie. A titolo esemplificativo, si ritiene che l’utilizzo degli *standard* internazionali di *assurance* della serie 3000 (*International Standards on Assurance Engagements (ISAEs)* emessi dallo IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*), con particolare riferimento al principio ISAE 3402 (*Assurance Reports on Controls at a Service Organization*), soddisfi le finalità e le modalità applicative precedentemente richiamate.

2.2. Perimetro della certificazione - mappatura dei rischi fiscali “derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente”

Si chiede di comprendere se la certificazione debba avere a oggetto anche il perimetro di controlli relativo alla mappatura dei rischi fiscali “derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente”, previsto nelle Linee Guida TCF, con particolare riferimento a:

- a) società che abbiano adottato un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria/contabile (modelli 262/SOX o altro modello analogo);*

b) società che non siano obbligate o che, comunque, non siano dotate di tali sistemi di controllo.

Risposta

Come chiarito dalle Linee Guida *TCF*, il certificatore dovrà attestare che la *Risk and Control Matrix* sia stata redatta secondo il *format* e lo *standard* declinato nelle Linee guida (fatti salvi i casi indicati alla domanda 1.4) e che contenga tutte le informazioni rilevanti.

Per quanto concerne il riscontro dell'avvenuta mappatura dei rischi fiscali “*derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente*” (cfr. articolo 4, comma 1, del decreto), il certificatore verificherà che il *TCF* risulti integrato con adeguati controlli in materia di informativa finanziaria/contabile, al fine di assicurare la corretta applicazione, da parte dell'impresa, dei principi contabili adottati. Tale *standard* si intenderà rispettato, alternativamente:

- nei casi in cui l'impresa abbia adottato un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria/contabile (modelli 262/*SOX* o altro modello analogo) dotato, a sua volta, di un'adeguata mappatura dei rischi associati ai processi contabili (e dei relativi presidi), in grado di interagire, ove necessario, con il *TCF* (mediante l'inserimento nella relativa *RCM* di uno specifico campo in cui vengono segnalati i rischi che discendono dal processo di mappatura operato ai fini del sistema sull'informativa finanziaria/contabile);
- in assenza di tale modello, in tutti i casi in cui l'impresa abbia predisposto specifici presidi contabili “integrati” nel *TCF*, mediante la formalizzazione di controlli chiave *standard* sui principali processi operativi e rischi *financial* associati, opportunamente evidenziati, unitamente ai relativi rischi, nella *Risk and Control Matrix* del *TCF*.

2.3. Limiti dell'attività del certificatore

La lettera e) dell'articolo 7 del d.m. n. 212 del 2024 chiede che il certificatore indichi non solo “la descrizione di eventuali carenze non significative ai fini dell'affidabilità del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali riscontrate nel corso della procedura di certificazione”, ma anche le “azioni correttive da attuare”.

Quest'ultima indicazione, in particolare, non appare qualificabile come attività di assurance, in quanto potrebbe costituire una forma di consulenza fiscale o di attività idonea a generare un rischio di autoriesame e/o di partecipazione nel processo decisionale del richiedente (c.d. management function), con conseguenti impatti sull'indipendenza del certificatore (in base ai criteri richiamati dall'articolo 4 del d.m. n. 212 del 2024).

Ciò premesso, si chiede di sapere come debba essere interpretata la previsione dell'articolo 7, lettera e), del d.m. citato.

Risposta

Il d.m. n. 212 del 2024 prevede, a garanzia dell'indipendenza del certificatore, uno specifico divieto per lo stesso di fornire servizi che possano generare un rischio di autoriesame o la partecipazione nel processo decisionale del richiedente.

La validazione delle azioni correttive che dovranno essere attuate a fronte delle carenze non significative riscontrate è una prerogativa che compete all'Agenzia delle entrate.

Il certificatore, nello svolgimento della propria attività, dovrà pertanto limitarsi a riportare eventuali carenze non significative riscontrate e indicare le azioni che la società aderente al regime ha identificato al fine di porvi rimedio. Le menzionate informazioni potranno essere richiamate nella relazione del certificatore e riportate in allegato alla stessa, per le finalità informative dell'Agenzia delle entrate.

2.4. Nuova certificazione in caso di “complessivo aggiornamento” del TCF -

L'articolo 7, ai commi 6 e 7, del d.m. n. 212 del 2024 stabilisce che la certificazione rilasciata in sede di ammissione al regime ha durata triennale e va aggiornata alla scadenza del triennio. Tuttavia, ove 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.

È inoltre previsto che il professionista abilitato valuti 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 (articolo 6, comma 3, lettera c), del d.m. n. 212 del 2024). Tale valutazione è effettuata, con cadenza almeno triennale, ai fini dell'aggiornamento della certificazione (articolo 6, comma 5, del d.m. n. 212 del 2024).

Al fine di comprendere meglio i requisiti normativi e i relativi impatti sull'attività richiesta, si chiede di comprendere:

- a) quali siano i parametri per identificare la significatività delle modifiche organizzative che debbano comportare il “complessivo aggiornamento” del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, tali da condurre alla necessità di elaborare una nuova certificazione (cfr. articolo 7, comma 7, del d.m. n. 212 del 2024);*
- b) chi, tra la società oggetto di certificazione e/o il certificatore di sua iniziativa, sia chiamato ad attivarsi ai fini del suddetto aggiornamento, e con quale periodicità;*
- c) se, al momento della valutazione di operatività dei controlli al termine del triennio, sia necessario da parte del certificatore confermare, in ogni caso, la valutazione del disegno effettuata in precedenza.*

Risposta

In relazione ai punti sopra richiamati, si ritengono applicabili le seguenti indicazioni:

a) non è possibile individuare a priori e in via astratta le ipotesi di modifiche organizzative che richiedono il “complessivo aggiornamento” del *TCF* e la conseguente produzione di una nuova certificazione. In linea generale la produzione di una nuova certificazione si rende necessaria a seguito di operazioni che comportino mutamenti sostanziali al perimetro di applicazione del *TCF*, quali l’ampliamento dei processi aziendali e/o dell’assetto organizzativo aziendale, compresa la *governance* dei rischi fiscali. A mero titolo esemplificativo, si può affermare che rientrano in tale casistica le operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale rispettivamente di, o a favore di, entità escluse dal perimetro del *TCF*, quali le operazioni straordinarie tra soggetti già ammessi al regime e soggetti non ammessi, oppure tra soggetti già ammessi al regime ma dotati di differenti *TCF*. La valutazione dovrà essere effettuata caso per caso, sulla base della materialità delle operazioni, della grandezza del complesso aziendale aggregato o disaggregato e del perimetro dei processi aziendali effettivamente ampliati. Di converso, le operazioni straordinarie che coinvolgono esclusivamente soggetti già inclusi nel perimetro del medesimo *TCF* non ricadono mai tra le ipotesi di modifiche organizzative che necessitano del complessivo aggiornamento del sistema;

b) sarà cura dell’impresa comunicare preventivamente all’Agenzia delle entrate gli eventi che richiedono un “complessivo aggiornamento” del *TCF* al fine di effettuare una valutazione condivisa circa la necessità di produrre una nuova certificazione;

c) nello sviluppo della propria attività il certificatore è chiamato a verificare, tra l’altro, che la società abbia posto in essere le attività di monitoraggio dei meccanismi di aggiornamento e autoapprendimento richiamati nel capitolo 5, denominato “*I quattro pilastri del tax control framework*”, delle Linee Guida *TCF*. In tale ambito, si ritiene che rientri tra gli adempimenti del certificatore la

valutazione dell'adeguatezza dell'aggiornamento del disegno dei controlli effettuato nel periodo dalla società (dovuto, a titolo di esempio, a cambiamenti organizzativi occorsi successivamente alla certificazione ottenuta), a seguito della richiamata attività di monitoraggio sviluppata da quest'ultima. Tale requisito si ritiene applicabile anche nel caso di soggetti già ammessi al regime di adempimento collaborativo o che hanno presentato istanza prima dell'entrata in vigore del decreto delegato.

2.5. Aggiornamento della certificazione – cadenza temporale e perimetro dei controlli

Si chiede se la certificazione sull'efficacia operativa dei controlli debba avere per oggetto l'operatività degli stessi lungo tutto l'orizzonte temporale di riferimento (il triennio) o debba concentrarsi sull'efficacia dei controlli alla data di chiusura del triennio (per esempio, al 31 dicembre 20XX), come previsto dall'articolo 7, commi 1 e 6, del d.m. n. 212 del 2024. Si chiedono inoltre chiarimenti sul perimetro delle attività che il certificatore è chiamato a svolgere.

Risposta

Lo scopo dell'aggiornamento della certificazione - che, ai sensi dell'articolo 7, comma 6, del d.m. n. 212 del 2024, ha durata triennale e va aggiornata alla scadenza del triennio - è, tra l'altro, quello di verificare che nel triennio di riferimento i controlli del *TCF* abbiano operato continuativamente e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta.

Ne deriva che, ai fini dell'aggiornamento della certificazione, i controlli di efficacia operativa effettuati dal certificatore devono coprire l'intero arco triennale, a partire dal periodo d'imposta di ottenimento della prima certificazione o dell'ultimo aggiornamento.

Dal punto di vista operativo, si rammenta che, ai sensi dell'articolo 6, comma 5, del citato d.m., le verifiche svolte ai fini dell'aggiornamento della certificazione vanno effettuate con “*cadenza almeno triennale*”.

Pertanto, fermo restando che le verifiche devono coprire l'arco triennale di riferimento, queste potranno essere effettuate con cadenza anche inferiore al triennio (per esempio, con cadenza annuale o biennale).

Quanto al perimetro delle attività che il certificatore è chiamato a svolgere, si rammenta che in base a quanto previsto dalle Linee Guida *TCF* il cd. *Test of Operating Effectiveness* deve essere svolto su più transazioni selezionando, ove possibile, un campione di esse statisticamente significativo, per valutare se il controllo abbia di fatto operato efficacemente in maniera continuativa nell'intero arco temporale preso a riferimento.

Le suddette verifiche saranno svolte sia a livello di controlli generali (*Company level*) sia a livello di rischi specifici (*Activity level*)⁸.

Nei controlli di *Activity level*, a seconda dei casi, il certificatore potrà valutare se eseguire nuovamente i test già svolti dalla funzione di monitoraggio di secondo livello del *TCF* (il *Tax Risk Officer*), eventualmente ampliandone il campione, oppure svolgere una verifica autonoma e indipendente, distinta da quella effettuata dal monitoraggio interno.

Si ritiene, infine, che, ove il certificatore rilevi carenze tali da avere rilievo ai fini dell'espressione del proprio parere professionale (diverse, dunque, da quelle ritenute non significative), la relazione debba riportarne evidenza, indipendentemente dal fatto che le stesse siano state successivamente sanate nel periodo di riferimento della relazione.

⁸ cfr. paragrafo 7 delle Linee Guida.

2.6. Prima attestazione di efficacia operativa del TCF per i contribuenti già ammessi – annualità interessate

Il d.m. 21 novembre 2024, concernente le “Modalità di attestazione dell’efficacia operativa del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale”, prevede che i soggetti ammessi o che hanno già presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 221 del 2023, acquisiscano entro la fine del secondo anno d’imposta successivo all’entrata in vigore del d.m. e, successivamente, con cadenza almeno triennale, una certificazione attestante l’avvenuto svolgimento di procedure di test finalizzate a verificare che i controlli implementati abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta. Si chiedono chiarimenti sulle annualità oggetto della prima attestazione.

Risposta

Per i soggetti già ammessi o che hanno già presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo alla data di entrata in vigore del decreto delegato n. 221 del 2023 (*i.e.* alla data del 18 gennaio 2024), il rilascio della prima attestazione dell’efficacia operativa del TCF deve avere ad oggetto l’attività di controllo svolta nel 2024 e nel 2025.

Detta certificazione, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l’anno solare deve essere acquisita entro il 31 dicembre 2026.

La successiva attestazione avrà a oggetto le attività di controllo svolte durante le annualità 2026 - 2027 – 2028 e dovrà essere acquisita non oltre il 31 dicembre 2029.

Per i soggetti il cui periodo di imposta non coincide con l’anno solare la prima attestazione dovrà essere acquisita entro il termine del secondo periodo d’imposta successivo a quello di entrata in vigore del d.m. 21 novembre 2024, quindi entro il termine dell’esercizio 2026/2027 con riferimento all’attività di controllo svolta nel 2024/2025 e 2025/2026.

2.7. Aggiornamento della certificazione per le imprese che hanno presentato istanza di adesione nel 2024 e nel 2025

L'articolo 7, comma 6, del d.m. n. 212 del 2024 stabilisce che “la certificazione ha durata triennale e va aggiornata alla scadenza del triennio (...)”.

Si chiede conferma che, in aderenza al dettato normativo, le imprese che hanno presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo nei periodi di imposta 2024 e 2025, le quali devono dotarsi della prima certificazione del TCF (c.d. certificazione di disegno) entro il 30 settembre 2026, così come stabilito dall'articolo 14, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 2025, n. 192, debbano produrre l'aggiornamento della certificazione stessa entro il 30 settembre 2029.

Risposta

Le imprese che hanno presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo nei periodi di imposta 2024 e 2025 e che hanno prodotto la certificazione di disegno del TCF entro il 30 settembre 2026, devono produrre l'aggiornamento di detta certificazione entro il 31 dicembre 2029. L'articolo 7, comma 6, del d.m. n. 212 del 2024 stabilisce, infatti, che “*la certificazione ha durata triennale e va aggiornata alla scadenza del triennio (...)*”.

Va precisato che la finalità della certificazione di aggiornamento è la medesima dell'attestazione di efficacia operativa del TCF, prevista dal d.m. 21 novembre 2024 (cfr. paragrafo 8 delle Linee Guida).

In altri termini, entrambi i documenti (certificazione di aggiornamento e attestazione di efficacia operativa) perseguono l'obiettivo di assicurare che i controlli del TCF abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in modo corretto per l'intera permanenza nel regime di adempimento collaborativo.

In coerenza con la *ratio* del predetto articolo 7, considerato che in sede di rilascio della prima certificazione viene svolta la mera valutazione del disegno del

sistema di controllo (e non di efficacia operativa dello stesso), il primo aggiornamento della certificazione di disegno dovrà attestare il funzionamento in maniera continuativa del *TCF* per ciascun periodo di imposta di permanenza nel regime.

Ne deriva che, nelle ipotesi sopra illustrate, la prima certificazione di aggiornamento andrà prodotta entro il 31 dicembre 2029 e dovrà contenere i riscontri di efficacia operativa del *TCF* per i periodi di imposta compresi tra la data di presentazione dell'istanza (2024 o 2025) e il 2028.

3. PREVISIONI DEL CODICE DI CONDOTTA

3.1. Presidi contro il rischio di coinvolgimento dell'impresa in fenomeni di frode fiscale

In base al punto 2.8 dei doveri del contribuente all'interno del codice di condotta, "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".

Si chiede di conoscere se e in che termini con l'adozione di un Modello di organizzazione e di gestione di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 (di seguito "Modello 231"), si possa ritenere implementato l'impegno previsto dal codice di condotta di cui al citato punto 2.8, vale a dire di porre in essere quanto necessario per evitare che l'organizzazione sia coinvolta in fenomeni di frode fiscale in conseguenza di condotte poste in essere da soggetti terzi, intendendosi per tali persone fisiche, società o enti di qualsiasi natura,

diversi dall'impresa, anche se a quest'ultima legati da rapporti di lavoro dipendente, di partecipazione, di collaborazione, di natura commerciale o altro.

Risposta

Il rischio di frode fiscale oggetto del quesito si riferisce al rischio di incorrere in violazioni di norme tributarie da parte della società aderente al regime, in conseguenza di condotte rilevanti poste in essere da soggetti terzi. A tali fini, in base alla prassi consolidata maturata nell'ambito dei processi di ammissione al regime di adempimento collaborativo:

- per “soggetti terzi” si intendono le persone fisiche, società o enti di qualsiasi natura, diversi dalla società aderente al regime, anche se a quest'ultima legati da rapporti di lavoro dipendente, di partecipazione, di collaborazione, di natura commerciale o altro;
- per “condotte rilevanti” si intendono le azioni od omissioni dei “soggetti terzi”, di cui la società aderente al regime sia venuta formalmente a conoscenza, che si sostanzino in una rappresentazione non veritiera o fraudolenta dei fatti, tali da indurre la società in errore sul fatto, nell'applicazione delle pertinenti norme tributarie.

I rischi fiscali rientranti in tale categoria, in ragione delle conseguenze penali e reputazionali, sono sempre oggetto di obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate, seppure senza indicazione dei soggetti terzi interessati ove imposto dal rispetto della normativa in materia di segreto istruttorio, nel contesto del comportamento collaborativo e trasparente cui l'impresa è tenuta in ragione dell'ammissione al regime.

Ciò posto, uno dei primi interventi normativi sui controlli interni degli enti è stato realizzato in Italia con il d.lgs. n. 231 del 2001, che ha attribuito a società (quotate e non) e a enti la responsabilità per i reati commessi nel loro interesse o a loro vantaggio. Il fulcro del sistema di responsabilità risiede nei modelli di organizzazione, gestione e controllo interni adottati per la prevenzione delle

violazioni. La filosofia di fondo è quella di controbilanciare la responsabilità per le violazioni con l'approntamento dei modelli di controllo.

Come precisato nelle Linee Guida *TCF*, i rischi fiscali rientranti in tale categoria devono essere attentamente mappati e presidiati, anche attraverso l'implementazione del Modello 231 opportunamente integrato con il *TCF*.

Pertanto, con l'implementazione di un idoneo Modello 231 opportunamente integrato con il *TCF*, l'impegno di cui al punto 2.8 dei doveri del contribuente nel codice di condotta può ritenersi rispettato, a condizione, da valutare caso per caso in base alle specifiche caratteristiche del *business* e dell'organizzazione, che i presidi antifrode risultino adeguati e idonei allo scopo.

È peraltro opportuno che, nell'ambito del Modello 231, siano identificati i reati tributari e i relativi presidi, nonché i flussi informativi tra l'Organo preposto al governo del Modello 231 (Organismo di Vigilanza) e la funzione responsabile della *compliance* fiscale.

Il Modello 231 si considererà opportunamente integrato con il *TCF* tramite l'inserimento, da parte della società, nella Mappa dei Rischi di specifici presidi antifrode rilevanti in ambito fiscale.

3.2. Utilizzo improprio degli strumenti di interlocuzione preventiva

In base al punto 4.4, lettera b), dei doveri del contribuente all'interno del codice di condotta, il contribuente è tenuto ad astenersi “dal disattendere sistematicamente le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate in risposta agli interpelli e alle comunicazioni di rischio”.

Si chiede di chiarire il significato del termine “sistematicamente” di cui al citato punto 4.4, lettera b), dei doveri del contribuente nel codice di condotta.

Risposta

La comunicazione di rischi fiscali significativi e non significativi mediante interpello, ovvero ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), del decreto,

determina l'applicazione dell'esimente sanzionatoria sul fronte sia amministrativo (comma 3 dell'articolo 6 del decreto) che penale (comma 4 dell'articolo 6 del decreto), nei limiti e alle condizioni indicate nelle predette disposizioni. Pertanto, nel caso in cui il contribuente decida di discostarsi dalla risposta ricevuta, l'Agenzia delle entrate emette un atto impositivo senza sanzioni, dal quale può conseguire un contenzioso tributario.

Come anche desumibile dai punti 3.1. e 4.1. dei doveri del contribuente nel codice di condotta, nello spirito del regime di adempimento collaborativo, il contenzioso tributario è inteso come una *extrema ratio*. Si ricorda, infatti, che il regime mira a prevenire e risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali, con benefici sia per l'Amministrazione finanziaria che per il contribuente (cfr. articolo 3 del decreto, nonché lo stesso codice di condotta).

Ciò posto, la previsione di cui al punto 4.4, lettera b), dei doveri del contribuente all'interno del codice di condotta nasce principalmente dall'esigenza di evitare la strumentalizzazione del predetto regime di "*penalty protection*", nonché di salvaguardare il ricordato spirito che caratterizza l'adempimento collaborativo. Difatti, abusando degli strumenti messi a sua disposizione, il contribuente potrebbe presentare istanze di interpello e comunicazioni ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), del decreto al solo fine di vedersi garantita la disapplicazione delle sanzioni (amministrative e penali), pur avendo già maturato al suo interno, indipendentemente dall'esito dell'interlocuzione, l'intendimento di adottare un determinato comportamento fiscale e relegando, di fatto, l'interlocuzione a un mero espediente, senza che a essa venga attribuita, sin dall'inizio, alcuna reale finalità di confronto costruttivo e preventivo.

La predetta previsione, dunque, non è volta a limitare il principio "*agree to disagree*", ben potendo il contribuente essere in disaccordo con le risposte ricevute; essa è invece volta a contrastare l'abuso – nei termini sopra descritti – dell'utilizzo dello strumento dell'interlocuzione preventiva in funzione esimente e del ricorso allo strumento giudiziario.

A titolo di esempio, sarà valutata negativamente la presentazione, in forma ricorrente e sistematica, di comunicazioni di rischio o interpellì in cui siano rappresentate soluzioni interpretative palesemente non in linea con la legge, la prassi dell'Agenzia o gli arresti giurisprudenziali, seguita dal mancato adeguamento alla risposta resa in sede di interpello e relativa impugnazione degli atti impositivi conseguenti, al solo fine di usufruire dell'esimente sanzionatoria e con l'obiettivo preordinato di coltivare contenziosi con l'Amministrazione finanziaria.

La gravità di tali comportamenti verrà valutata caso per caso, tenendo conto di tutti i fatti e circostanze della fattispecie concreta, alla stregua di quanto previsto dal punto 4.4, lettera b), dei doveri del contribuente nel codice di condotta.

3.3. Rilevanza del comportamento dell'impresa rispetto a quanto rappresentato nell'interpello o nella comunicazione di rischio

In base al punto 4.4, lettera c), dei doveri del contribuente all'interno del codice di condotta, il contribuente si astiene "dal porre in essere comportamenti non esattamente corrispondenti a quelli rappresentati in occasione dell'interpello o della comunicazione di rischio".

Si chiede di chiarire il significato della locuzione "comportamento esattamente corrispondente" contenuto nel citato punto 4.4, lettera c). Tale espressione, peraltro, ricorre anche nei commi 3 e 4 dell'articolo 6 del decreto con riferimento alle rilevanti ipotesi di esimenti sanzionatorie, amministrative e penali, ivi previste. In particolare, sulla base di tali previsioni, le sanzioni amministrative e penali, al ricorrere delle ulteriori condizioni previste dalla norma, non si applicano al contribuente che abbia adottato un comportamento "esattamente corrispondente" a quanto indicato nella comunicazione presentata ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), del decreto o nell'interpello.

Risposta

La comunicazione di rischi fiscali mediante interpello, ovvero ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera *b*), del decreto, determina, ai sensi dell'articolo 6, commi 3 e 4, del medesimo d.lgs., nei limiti e alle condizioni ivi previsti, un'esimente sanzionatoria, a condizione che *“il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'interpello o della comunicazione”*. Il concetto è ribadito al punto 4.4, lettera *c*), dei doveri del contribuente nel codice di condotta, in base al quale il contribuente si astiene dal porre in essere *“comportamenti non esattamente corrispondenti a quelli rappresentati”* nell'interpello o nella comunicazione di rischio.

A tal proposito, si chiarisce che un comportamento può ritenersi “esattamente corrispondente” quando si riscontri “coerenza” tra il “caso concreto e personale” prospettato in sede di istanza e il “comportamento (civilistico) effettivamente tenuto”.

Resta fermo il principio *“agree to disagree”*, ben potendo il contribuente essere in disaccordo con la risposta ricevuta e rimanendo libero di scegliere se adeguarsi o meno alla risposta in punto di diritto e tenere, quindi, un comportamento conforme a quello prospettato nella soluzione interpretativa proposta, laddove la risposta dell'Agenzia sia sfavorevole rispetto a essa.

3.4. Comunicazione tempestiva del mancato adeguamento alla prassi amministrativa

Ai sensi del punto 4.6 dei doveri del contribuente all'interno del codice di condotta, “indipendentemente dalla soglia di materialità concordata il contribuente si impegna a comunicare tempestivamente all'Agenzia delle entrate i casi in cui ritenga di non adeguarsi alle indicazioni dettate, in via di prassi, dall'Amministrazione finanziaria. Il contribuente si impegna, altresì, a comunicare all'Agenzia delle entrate le condotte difformi dal contenuto delle risposte allo stesso rese ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo

5 agosto 2015, n. 128, e del punto 5.1 del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017”.

Analogamente, le “Linee Guida per la policy sulla gestione del rischio c.d. interpretativo” (“Linee Guida Rischio Interpretativo”) di cui all’Allegato 1 alle Linee Guida TCF dispongono che: “Indipendentemente dalla soglia di materialità quantitativa concordata con l’Agenzia delle entrate, la policy deve prevedere la comunicazione all’Agenzia delle entrate nei casi in cui il contribuente ritenga di non adeguarsi alle indicazioni univoche dettate in via di prassi dall’Amministrazione Finanziaria”.

Si chiede di chiarire se, per l’individuazione delle indicazioni di prassi, debba farsi riferimento al novellato Statuto dei diritti del contribuente e, in particolare, a quanto stabilito all’articolo 10-sexies dello stesso.

Si chiede, altresì, di chiarire il termine “tempestivamente” utilizzato nel codice di condotta, nonché le modalità con cui deve avvenire la comunicazione all’Agenzia delle entrate dei casi in cui il contribuente ritenga di non adeguarsi alle indicazioni dettate, in via di prassi, dall’Amministrazione finanziaria.

Risposta

In via preliminare, in ordine al concetto di “prassi” rilevante ai fini dell’obbligo di comunicazione in parola, si conferma che occorre fare riferimento a quanto stabilito all’articolo 10-sexies della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante “Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente”.

Con riferimento alle modalità di comunicazione, occorre rilevare che, come previsto dalle “Linee Guida TCF”, i rischi interpretativi possono generarsi in diverse circostanze, una delle quali consiste nel recepimento di novità fiscali provenienti da diverse fonti dell’ordinamento tributario, inclusa la prassi (si vedano pagg. 13, 27 e 28 delle richiamate Linee Guida TCF).

Pertanto, nel porre in essere l’ordinario processo di rilevazione, misurazione e gestione del rischio interpretativo declinato in apposita *policy*, ciascun contribuente ammesso al regime di adempimento collaborativo è tenuto a

individuare (e ad archiviare nell'ambito della propria "Mappa dei rischi interpretativi") tutti i casi in cui, a prescindere dalla soglia di materialità quantitativa, si genera un'incertezza interpretativa derivante dall'adozione di scelte interpretative per casi concreti rilevanti per la società non allineate alla prassi pubblicata dall'Agenzia delle entrate.

In quest'ottica, l'invio all'Agenzia delle entrate della "Mappa dei rischi interpretativi" può rappresentare una delle modalità attraverso cui i contribuenti danno seguito all'obbligazione prevista in capo agli stessi dal punto 4.6 dei doveri del contribuente nel codice di condotta, richiamata dalle "*Linee Guida per la policy sulla gestione del rischio c.d. interpretativo*" di cui all'Allegato 1 alle Linee Guida TCF (di seguito anche "*Linee Guida Rischio Interpretativo*"), secondo cui, indipendentemente dalla soglia di materialità concordata, il contribuente è tenuto a comunicare all'Agenzia delle entrate i casi in cui ritenga di non adeguarsi alle indicazioni univoche dettate, in via di prassi, dall'Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda l'ambito temporale, inoltre, si ritiene che la nota di chiusura possa costituire l'occasione per informare l'ufficio in merito ad eventuali adempimenti non conformi alla prassi effettuati nel relativo anno di "*compliance*"; per esempio, per l'IVA, un eventuale comportamento non conforme alla prassi adottato in corso d'anno andrebbe comunicato nell'ambito della nota di chiusura dell'anno di "*compliance*" (ossia dell'anno, oggetto della predetta nota, in cui è stata presentata la dichiarazione dell'anno di riferimento), confermando in tale sede il trattamento difforme della fattispecie.

Resta, infine, inteso che il contribuente potrà alternativamente scegliere di comunicare la fattispecie all'Agenzia delle entrate anche avvalendosi degli altri strumenti di *disclosure* preventiva previsti dal decreto, ricorrendone i presupposti applicativi e le condizioni di ammissibilità.

4. EFFETTI PREMIALI

4.1. Rischi fiscali interpretativi non significativi: applicabilità dell'esimente sanzionatoria

Si chiede di chiarire se i commi 3 e 4 dell'articolo 6 del d.lgs. 128 del 2015 siano applicabili anche in relazione ai rischi interpretativi "non significativi" (cc.dd. "rischi sotto soglia") ricompresi nella "Mappa dei rischi interpretativi", trasmessa all'Agenzia delle entrate in via preventiva rispetto alla presentazione delle dichiarazioni fiscali ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali.

Risposta

Per rischi fiscali significativi si intendono i rischi che insistono su fattispecie per le quali, sulla base di una comune valutazione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa tra la Direzione Specialistica Adempimento collaborativo e il contribuente, si ritengono operanti i doveri di trasparenza e collaborazione previsti dall'articolo 5, comma 2, del decreto.

Le fattispecie che integrano le suddette soglie sono oggetto di comunicazione nel corso delle interlocuzioni ove ritenute in grado di inficiare la corretta operatività fiscale dell'impresa, presente o futura, o di integrare il rischio di operare in violazione della normativa tributaria o in contrasto con i principi o le finalità dell'ordinamento. Tale valutazione viene effettuata sulla base di una specifica procedura denominata "*Policy sulla gestione del rischio interpretativo*", volta a identificare i rischi connessi all'interpretazione della normativa fiscale (per maggiori dettagli sul processo di gestione del rischio interpretativo, si rinvia alle Linee Guida Rischio Interpretativo, di cui all'Allegato I delle Linee Guida TCF).

Pertanto, nell'ambito del processo di gestione collaborativa e trasparente dei rischi fiscali interpretativi promosso dal regime, si distinguono i rischi fiscali significativi, vale a dire quelli che superano le citate le soglie di materialità, da quelli non significativi, che non superano le suddette soglie.

A tale riguardo, occorre sottolineare che il perimetro delle esimenti sanzionatorie amministrativa e penale è dato dalle interlocuzioni preventive, tempestive ed esaurienti, che costituiscono il cuore del regime di adempimento

collaborativo e alla cui alimentazione proattiva i contribuenti aderenti si impegnano.

Sono, pertanto, naturalmente destinati a essere garantiti dall'esimente sia i rischi fiscali significativi, ossia quelli per i quali, essendo superata la soglia di materialità quali-quantitativa, è d'obbligo l'avvio delle interlocuzioni, sia i rischi fiscali non significativi, ossia quelli comunicati spontaneamente dal contribuente anche se "sotto soglia".

È l'attivazione dell'interlocuzione preventiva d'impulso del contribuente a fondare il riconoscimento della premialità sanzionatoria, a prescindere dal fatto che la fattispecie segnalata all'ufficio competente superi o meno le soglie di significatività convenute.

Resta inteso che sia i rischi fiscali significativi che quelli non significativi beneficiano dell'esimente sanzionatoria di cui all'articolo 6, comma 3, del decreto se comunicati in modo tempestivo ed esauriente prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali, mediante l'interpello di cui al comma 2 del citato articolo 6, qualora provvisto dei requisiti di ammissibilità, o tramite comunicazioni di rischio effettuate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera *b*), del medesimo decreto, purché contenenti gli elementi di cui all'articolo 4, commi 1, lettere *a*), *b*), *c*), *d*) ed *e*), e 2, del d.m. 15 giugno 2016.

Inoltre, non deve trattarsi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, e il comportamento tenuto dal contribuente deve essere esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione della comunicazione.

In questo contesto la "Mappa dei rischi interpretativi" rappresenta un archivio delle posizioni di rischio intercettate dal contribuente nel processo interpretativo, finalizzato a rendere ripercorribili, anche su richiesta dell'Agenzia delle entrate, le fattispecie individuate con le relative analisi, valutazioni e scelte interpretative adottate.

Nel dettaglio, la Mappa sarà costituita dalle schede di rischio contenenti le informazioni relative alle analisi e alle valutazioni del rischio interpretativo inerenti alle specifiche fattispecie esaminate e alla soluzione interpretativa adottata, inserite dal contribuente nel servizio *web* denominato “*Regime Adempimento collaborativo*”⁹, dedicato alla gestione delle interlocuzioni con l’Agenzia delle entrate.

I rischi fiscali non significativi inseriti nella “Mappa dei rischi interpretativi” potranno beneficiare dell’esimente sanzionatoria di cui all’articolo 6, comma 3, del decreto a condizione che vengano rispettati tutti i requisiti previsti dalla medesima norma. In particolare:

- le schede di rischio dovranno essere inserite nel servizio *web* preventivamente rispetto alla scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l’assolvimento degli altri obblighi tributari aventi a oggetto o comunque connessi alla fattispecie;
- le schede dovranno contenere una descrizione esauriente della fattispecie, oltre che una chiara e univoca soluzione interpretativa e il comportamento che il contribuente intende adottare;
- le singole schede che costituiscono la “Mappa dei rischi interpretativi” dovranno, altresì, contenere tutti gli elementi di cui all’articolo 4, comma 1, lettere *a)*, *b)*, *c)*, *d)* ed *e)*, del predetto d.m. 15 giugno 2016;
- il comportamento tenuto dal contribuente dovrà essere esattamente corrispondente a quello rappresentato nella scheda e nei relativi allegati;
- le schede non potranno avere a oggetto casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l’Amministrazione finanziaria e il contribuente.

⁹ Applicativo disponibile nell’Area riservata del sito istituzionale dell’Agenzia delle entrate. Possono utilizzare il servizio sia i contribuenti che hanno presentato istanza di adesione prima dell’entrata in vigore del decreto delegato (“soggetti aderenti”), sia coloro che hanno già presentato l’istanza e sono stati inseriti nella lista dei soggetti in possesso dei requisiti soggettivi (“nuovi istanti”).

4.2. Interpello abbreviato e comunicazione di rischio fiscale – chiarimenti in merito agli scopi perseguiti e alla funzione dei due istituti

In attuazione dei principi ispiratori della legge delega n. 111 del 2023, con la riforma è stata introdotta l'esimente delle sanzioni amministrative tributarie per i rischi fiscali comunicati in modo tempestivo ed esauriente prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente .

Ai fini del riconoscimento dell'esimente sanzionatoria, i rischi devono essere comunicati tramite interpello abbreviato ovvero tramite lo strumento della comunicazione di rischio, a condizione che quest'ultima contenga tassativamente alcuni elementi tipizzati per l'istanza di interpello, tra i quali l'identificazione del caso concreto in relazione al quale l'interpellante ravvisa rischi fiscali, della norma oggetto di interpretazione e della soluzione proposta e comportamento adottati.

Premesso quanto sopra si chiede di illustrare le principali differenze, sotto il profilo operativo e degli scopi perseguiti, tra i due istituti.

Risposta

Come chiarito dalla Risoluzione n. 49/E del 2021, la comunicazione di rischio rappresenta una modalità di interazione più snella e informale rispetto all'interpello, che consente, peraltro, di entrare nelle analisi di elementi fattuali, usualmente esclusi dal perimetro dell'interpello. Per queste ragioni, essa rappresenta uno strumento efficace per assicurare una compiuta anticipazione del controllo da parte dell'Agenzia delle entrate e garantire un livello di certezza analogo a quello consentito dallo strumento dell'interpello.

Dal punto di vista operativo la principale differenza tra l'interpello e la comunicazione di rischio risiede nel fatto che il primo si sostanzia in una vera e

propria richiesta di parere all’Agenzia delle entrate circa la corretta applicazione delle disposizioni tributarie a un caso concreto e personale, rispetto al quale l’Agenzia ha un obbligo di risposta entro un termine perentorio; la seconda rappresenta, invece, una segnalazione volontaria di un rischio fiscale da parte del contribuente rispetto alla quale l’Agenzia non ha obblighi di risposta, ma che può essere valutata da quest’ultima ai fini dell’avvio di eventuali approfondimenti istruttori.

Si tratta di una modalità di interazione che trova la sua base normativa non già nell’articolo 6, comma 2, del decreto, quanto nei concetti di “*comune valutazione*” e “*anticipazione del controllo*” di cui al comma 1 del medesimo articolo, nonché nel contenuto dell’articolo 5, comma 2, del citato decreto, che pone a carico dei contribuenti precisi doveri di “*comunicazione tempestiva ed esauriente all’Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva*”. In quest’ottica, la comunicazione di rischio ha, come primaria finalità, quella di realizzare una completa *disclosure*, ponendo l’ufficio nelle condizioni di conoscere tutti i rischi fiscali potenzialmente idonei a formare oggetto di eventuale controllo *ad hoc*.

In altre parole, l’interpello attiene all’attività di consulenza propriamente detta, mentre la comunicazione di rischio a quella del controllo, costituendo la fonte di innesco dell’esercizio anticipato dei poteri controllo dell’Agenzia delle entrate che costituisce una delle prerogative e principali peculiarità del regime.

Come detto sopra, i rischi fiscali, siano essi “significativi” o “non significativi”, segnalati all’Agenzia delle entrate mediante comunicazione di rischio e opportunamente inseriti nella “Mappa dei rischi interpretativi” possono beneficiare dell’esimente sanzionatoria di cui all’articolo 6, comma 3, del decreto al ricorrere dei requisiti previsti dalla normativa.

La condivisione preventiva della “Mappa dei rischi interpretativi” con l’Agenzia delle entrate, effettuata mediante inserimento delle relative schede di rischio nell’applicativo *web* (o, in alternativa, mediante l’utilizzo della posta

elettronica certificata) prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari, si qualifica, pertanto, a tutti gli effetti, come una forma di comunicazione rilevante ai fini della *penalty protection*.

Al contribuente spetta quindi l'onere di popolare la mappa in via preventiva, avendo riguardo ai contenuti prescritti dal dettato normativo che regola l'esimente sanzionatoria, tra i quali l'identificazione del caso concreto in relazione al quale l'impresa ravvisi rischi fiscali e, conseguentemente, degli stessi rischi fiscali, della norma oggetto di interpretazione, della soluzione proposta e del comportamento adottato.

Si rammenta, a tale riguardo, che la completa *disclosure* dei rischi fiscali costituisce un dovere primario del contribuente che decide di aderire al regime, come, peraltro, sottolineato al punto 2.3 dei doveri del contribuente all'interno del codice di condotta, in base al quale *“nei casi in cui, sulla base di una valutazione oggettiva da parte dell'impresa, persistano margini di incertezza sull'interpretazione delle norme tributarie, il contribuente si impegna ad agire in piena trasparenza nei confronti dell'autorità fiscale, adoperandosi di concerto con essa al fine di addivenire all'applicazione del livello di tassazione ritenuto più corretto, a tal fine ricorrendo a tutti gli strumenti messi a disposizione dall'ordinamento”*.

Il comportamento tenuto, sul punto, dal contribuente sarà pertanto valutato dall'Agenzia delle entrate anche ai fini di quanto previsto al punto 1.6 dei doveri dell'Agenzia delle entrate all'interno del medesimo codice, a mente del quale *“l'Agenzia delle entrate pianifica le proprie attività di controllo secondo criteri di proporzionalità. In particolare, l'intensità e la frequenza dell'attività di controllo viene determinata sulla base del rischio fiscale inerente, inteso come il rischio che il contribuente operi «in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario», valutato anche sulla base del comportamento complessivamente tenuto dallo stesso nel corso della procedura”*.

4.3. Condizione di “preventività” della comunicazione di rischio fiscale

Si chiede di chiarire se la specifica condizione di tempestività (i.e. quarantacinque giorni) prevista dal comma 4-bis dell’articolo 9 del d.m. 15 giugno 2016, così come novellato dal d.m. 20 maggio 2024, ai fini dell’accesso alla penalty protection, amministrativa e penale, si riferisca alle sole istanze di interpello.

In particolare, si chiede di confermare l’inapplicabilità di tale condizione alle comunicazioni di rischio effettuate ai sensi dell’articolo 5, comma 2, lettera b), del decreto. In altri termini, si chiede di sapere se, rispetto a queste comunicazioni di rischio, sia sufficiente, in presenza degli altri presupposti normativamente previsti, soddisfare la sola condizione di preventività rispetto alla scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione ovvero del decorso delle relative scadenze fiscali, a prescindere dalla circostanza che la predetta comunicazione sia o meno effettuata entro i predetti quarantacinque giorni.

Risposta

Il d.m. 20 maggio 2024 ha modificato il d.m. 15 giugno 2016, relativo alla procedura dell’interpello abbreviato, e ha introdotto, tra l’altro, all’articolo 9 il nuovo comma 4-bis, con il quale è stato disposto che, “*Per gli effetti di cui all’articolo 6, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*”, l’istanza di interpello abbreviato ex articolo 6, comma 2, dello stesso decreto si considera tempestiva se presentata “*entro quarantacinque giorni dalla scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l’assolvimento degli altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l’istanza medesima*”.

Il nuovo comma 4-bis dell’articolo 9 del d.m. 15 giugno 2016 introduce una specifica condizione di tempestività (i.e. quarantacinque giorni) esclusivamente

per la presentazione delle istanze di interpello abbreviato e non espressamente anche per le comunicazioni di rischio rese ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), del decreto.

Tale previsione è stata specificamente introdotta in considerazione delle caratteristiche proprie dell'interpello abbreviato. In tal modo, viene riconosciuto all'Agenzia delle entrate un ragionevole lasso temporale per prendere atto ed esaminare l'eventuale specifica problematica rappresentata dal contribuente nell'istanza.

Con riferimento alle comunicazioni di rischio, considerato che le stesse costituiscono fonti di innesco per l'esercizio, in via anticipata, degli ordinari poteri di controllo sostanziale da parte dell'ufficio competente, rispetto alla cui conclusione non sono previsti termini perentori di scadenza diversi da quelli ordinariamente previsti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il concetto di tempestività continua a ricavarsi dall'articolo 1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 101573 del 2017, secondo il quale *“per “comunicazione tempestiva ed esauriente” si intende la comunicazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali effettuata in tempo utile a consentire all'ufficio competente un'adeguata disamina della fattispecie e comunque entro il termine di presentazione delle dichiarazioni o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali”*.

La comunicazione di rischio ha, infatti, come primaria finalità, quella di realizzare una completa *disclosure*, ponendo l'ufficio nelle condizioni di conoscere tutti i rischi fiscali potenzialmente idonei a formare oggetto di eventuale accertamento e controllo *ad hoc*; in tale prospettiva, la tempestività della stessa va misurata in relazione ai termini per poter svolgere l'attività di accertamento.

Ne deriva che, per esempio, per i comportamenti che si estrinsecano nella presentazione di una dichiarazione fiscale, le condizioni di “preventività” e di “tempestività” della comunicazione, ai fini della non applicazione delle sanzioni amministrative e penali ai sensi dei commi 3 e 4 dell'articolo 6 del decreto, si

considerano sussistenti purché la comunicazione di rischio sia effettuata “*entro il termine di presentazione delle dichiarazioni*”.

Va da sé che il riferimento alla data di presentazione della dichiarazione deve essere inteso come riferito al termine ordinario di presentazione.

Si ritiene, invece, che non possano considerarsi “preventive” - e, quindi, neanche “tempestive” - le comunicazioni di rischio effettuate dopo la scadenza dei termini ordinari e prima dell’invio di “dichiarazioni integrative”, “tardive” o “integrative/sostitutive”.

4.4. Riduzione delle sanzioni amministrative tributarie: ambito applicativo

Si chiede di chiarire l’ambito di applicazione dell’articolo 6, comma 3-bis, del decreto, con specifico riferimento ai rischi fiscali di adempimento e a quelli di natura interpretativa.

Risposta

Per una piena comprensione del perimetro di copertura della riduzione sanzionatoria prevista dall’articolo 6, comma 3-*bis*, del decreto, occorre richiamare la distinzione tra “rischio fiscale significativo” e “rischio fiscale non significativo”, oltre che la categorizzazione dei rischi fiscali in “rischi di adempimento” e “rischi interpretativi”.

Come chiarito dalle Linee Guida *TCF*, il contribuente che intenda aderire al regime di adempimento collaborativo deve essere dotato di un efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente, inserito nel contesto del sistema integrato di governo aziendale e di controllo interno.

Tra i requisiti essenziali del *TCF* deve essere assicurata una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali, ivi inclusi quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente: attraverso il processo di *tax risk assessment*,

svolto in sede sia di impianto sia di aggiornamento nel continuo del *TCF*, l'impresa è chiamata a indicare, nella Mappa dei rischi fiscali di adempimento ("*RCM*"), i rischi fiscali potenziali associati ai processi e alle attività aziendali, conosciuti o conoscibili, e ritenuti in grado di inficiare la corretta operatività fiscale dell'impresa, presente o futura (c.d. "rischi adempimento"), nonché i controlli posti a presidio degli stessi, assegnati alle funzioni aziendali che assolvono al ruolo di prima linea di difesa rispetto al rischio fiscale.

La *RCM* è, pertanto, lo strumento operativo del *TCF* per intercettare, mitigare e gestire i c.d. "rischi di adempimento", intesi come i rischi di non eseguire correttamente gli adempimenti fiscali previsti dalla normativa secondo le regole che la stessa prescrive, inclusi i rischi fiscali che derivano dai principi contabili applicati dal contribuente.

La corretta mappatura dei presidi di primo livello associati ai rischi di adempimento assicura, a mente del citato articolo 6, comma 3-*bis*, la riduzione delle sanzioni amministrative tributarie alla metà del minimo edittale, oltre che la sospensione della riscossione sino alla definitività del relativo accertamento, nelle ipotesi in cui uno di questi rischi si traduca in una violazione della normativa tributaria. Ciò a condizione che:

- nella *RCM* sia riportata *"una chiara indicazione dei rischi fiscali, astratti e potenziali, associati ai processi e alle attività aziendali e dei controlli posti a presidio degli stessi"*;
- *"il rischio fiscale sul quale si è incorsi nella violazione risulti mappato nella versione della 'Mappa dei rischi' comunicata all'Ufficio in data antecedente alla comunicazione o all'evento/errore operativo che ha causato la violazione"* (cfr. Risoluzione n. 49/E del 2021).

Quanto ai rischi di natura interpretativa (o rischi c.d. evento), detti rischi devono essere oggetto di comunicazione preventiva, attraverso interpello o comunicazione di rischio, laddove insistano su fattispecie concrete per le quali si ritengono operanti i doveri di trasparenza e collaborazione previsti dall'articolo 5,

comma 2, del decreto, sulla base di una comune valutazione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa tra Agenzia delle entrate e contribuente.

Così ricostruito il quadro di riferimento, si ritiene che il rinvio al concetto di non significatività del rischio operato dal comma 3-*bis* dell'articolo 6 del decreto riguardi esclusivamente i rischi di natura interpretativa, per le ragioni che seguono.

Nell'ambito dei rischi fiscali di adempimento, in base all'attuale impianto normativo, a nulla rileva, per escludere la mitigazione sanzionatoria, il livello di rischio inerente o residuo evidenziato nella *RCM* e la conseguente "significatività" del rischio: il beneficio sanzionatorio previsto dal citato comma 3-*bis* spetta, infatti, a tutte le violazioni riconducibili ai rischi fiscali astratti e potenziali associati ai processi e alle attività aziendali, per il fatto stesso che i medesimi siano stati correttamente mappati nella *RCM*, anche laddove il livello di rischio inerente o residuo superi la soglia internamente fissata per essere qualificato come "alto".

Ne deriva che la riconducibilità della violazione commessa al processo aziendale e al rischio fiscale su cui insiste la violazione medesima, quale condizione per l'accesso alla premialità sanzionatoria, deve essere garantita per tutti i rischi adempimento mappati nella *RCM*, sia in termini di puntuale descrizione nella *RCM* di rischi e presidi, sia in termini di preventiva comunicazione all'Agenzia delle entrate della *RCM* rispetto alla commessa violazione.

Con riferimento ai rischi fiscali interpretativi, invece, il concetto di non significatività del rischio assume un suo autonomo rilievo ai fini del regime sanzionatorio applicabile.

La gestione dei rischi fiscali interpretativi è assicurata, infatti, da un ulteriore strumento del *TCF*: una specifica procedura, regolata dalla c.d. "*Policy sulla gestione del rischio interpretativo*", volta a identificare i rischi connessi all'interpretazione della normativa fiscale (che insistono tipicamente su operazioni non routinarie, processi di aggiornamento normativo, erogazione di consulenza fiscale interna e processi di adempimento) e a garantirne la rilevazione e

misurazione secondo canoni e metriche qualitativi e quantitativi, per assicurare, al crescere della magnitudine del rischio, l'adozione di opportuni presidi.

Come sopra anticipato, in presenza di rischi interpretativi significativi – ossia che insistono su fattispecie per le quali siano superate le soglie di materialità quantitativa e qualitativa – occorre attivare un'interlocuzione preventiva specifica con l'Agenzia delle entrate, attraverso la presentazione di un'istanza di interpello abbreviato o di una comunicazione di rischio, con l'effetto di rendere applicabili le misure di protezione sanzionatoria piena, descritte *infra*. In difetto, nessuna forma di premialità sanzionatoria potrà essere invocata dal contribuente, poiché egli in tal caso avrà violato uno dei doveri fondanti il rapporto di *cooperative*, previsti dall'articolo 5, comma 2 del decreto ossia il dovere di “trasparenza e collaborazione”.

Diversamente, per i rischi interpretativi non significativi o sottosoglia il contribuente non ha obblighi di interlocuzione preventiva. Esso può, quindi, decidere autonomamente se comunicare preventivamente la fattispecie all'Agenzia delle entrate, accedendo in tale modo al beneficio premiale della *penalty protection*, o assumersi il rischio di vedersi sanzionate *ex post* eventuali violazioni connesse alla fattispecie non comunicata *ex ante*.

Quanto alla misura delle sanzioni applicabili in tale ultima ipotesi, si rammenta che tutte le fattispecie oggetto di analisi, nel processo interpretativo, devono essere riportate in un apposito archivio, finalizzato a rendere ripercorribili, anche su richiesta dell'Agenzia delle entrate, le fattispecie intercettate con le relative analisi, valutazioni e scelte interpretative adottate (“*Mappa dei rischi interpretativi*”). Nel dettaglio, la Mappa dei rischi interpretativi sarà costituita dalle schede di rischio contenenti le informazioni relative alle analisi e alle valutazioni del rischio interpretativo inerenti alle specifiche fattispecie esaminate e la soluzione interpretativa adottata, oltre all'elenco riepilogativo delle schede di rischio compilate.

Se la scheda di rischio è inserita nella Mappa prima della scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli

altri obblighi tributari aventi a oggetto o comunque connessi alla fattispecie, con le modalità indicate nella precedente risposta alla domanda 4.1. (ovvero se la fattispecie di rischio è comunicata mediante interpello abbreviato entro il termine stabilito dall'articolo 9, comma 4-*bis*, del d.m. 15 giugno 2016), si renderà applicabile l'esimente sanzionatoria piena (cfr. articolo 6, commi 3 e 4, del decreto).

Per i rischi fiscali interpretativi non significativi, registrati nella mappa dei rischi interpretativi dopo la scadenza dei termini dichiarativi e di quelli previsti dalla legge per l'assolvimento degli altri obblighi tributari, si ritiene, invece, che debba essere, comunque, riconosciuta la mitigazione sanzionatoria prevista dal citato comma 3-*bis*.

Depone in tal senso la previsione normativa introdotta dalla riforma che assicura il beneficio della riduzione delle sanzioni amministrative alla condotta riconducibile a un rischio fiscale non significativo ricompreso nella mappa dei rischi: poiché nel *TCF*, oltre alla mappa dei rischi di adempimento (*RCM*), il contribuente può popolare, tempo per tempo, anche una mappa dei rischi interpretativi, la protezione sanzionatoria può altresì essere riconosciuta in ragione dell'adozione di quest'ultimo strumento. Tutto ciò resta valido anche quando la *policy* abbia portato il contribuente a valutare la fattispecie priva di rischi interpretativi e anche nel caso in cui l'ufficio competente prenda una posizione non in linea con l'interpretazione data dal contribuente.

In conclusione, si può affermare che l'entità dei benefici sanzionatori collegati all'utilizzo della "Mappa dei rischi interpretativi" in riferimento ai rischi non significativi, dipende dal carattere preventivo o meno della rendicontazione dei rischi contenuta all'interno della stessa:

- a) se la fattispecie di rischio viene rendicontata, attraverso l'utilizzo del servizio *web* messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate (ovvero comunicata via PEC mediante interpello abbreviato entro il termine stabilito dall'articolo 9, comma 4-*bis*, del d.m. 15 giugno 2016), in data certa anteriore alle relative scadenze fiscali si applicherà il regime di

esclusione piena (l'Agenzia è in grado di monitorare il rispetto dei termini in quanto il servizio *web*, al momento del *download* del documento, genera un protocollo avente data certa);

- b) se la fattispecie viene rendicontata *ex post* - e la *disclosure*, oltre a essere spontanea e non “indotta” da un controllo dell'Amministrazione finanziaria, riguarda un rischio non significativo - si applicherà il regime di riduzione a metà delle sanzioni previsto dal comma 3-*bis*. Il fatto stesso che il rischio sia stato intercettato dal *TCF* e rendicontato nella mappa costituisce prova che i presidi approntati sul monitoraggio delle scelte interpretative hanno operato correttamente.

Tipologia di rischio	Rendicontazione <i>ex ante</i>	Rendicontazione <i>ex post</i>	Omessa rendicontazione
Significativo	<i>penalty protection</i>	sanzioni piene	sanzioni piene e causa di esclusione dal regime
Non significativo	<i>penalty protection</i>	sanzioni ridotte	sanzioni piene

4.5. Condotte poste in essere in periodi d'imposta precedenti a quello di ingresso al regime

La non applicabilità delle sanzioni amministrative e penali, di cui all'articolo 6, commi 3 e 4, del decreto, riguarda anche le comunicazioni dei rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, alle condizioni e nei termini previsti dal comma 3-ter del citato articolo 6. Si chiede conferma del fatto che, nei predetti casi, la comunicazione, con tutte le conseguenze che ne conseguono in termini di scriminante sanzionatoria, possa avere a oggetto qualsiasi tipologia di rischio individuata dall'impresa, anche se “sottosoglia”.

Risposta

Ai sensi del comma 3-ter dell'articolo 6 del decreto, *“È facoltà del contribuente comunicare i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, sempreché la loro comunicazione sia effettuata in modo esauriente, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati. In relazione alle comunicazioni di cui al primo periodo, effettuate improrogabilmente entro centoventi giorni dalla notifica del provvedimento di ammissione al regime e contenenti gli elementi di cui all'articolo 4, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e) del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 15 giugno 2016, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 27 giugno 2016, n. 148, nonché l'esposizione in modo chiaro e univoco del comportamento adottato dal contribuente, si applicano i commi 3 e 4”*.

Al riguardo, atteso che la citata norma condiziona l'applicazione dei benefici di cui ai commi 3 e 4 del medesimo articolo 6, alle comunicazioni di rischi fiscali che presentino gli elementi di cui all'articolo 4, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e) del d.m. 15 giugno 2016, ossia i contenuti essenziali dell'istanza di interpello, si ritiene che la possibilità di usufruire dei citati benefici sia circoscritta alle comunicazioni di rischi fiscali di natura interpretativa.

Considerato che il comma 3-ter dell'articolo 6 del decreto non fa riferimento alla materialità dei rischi fiscali, si ritiene che possano usufruire dei benefici di cui ai commi 3 e 4 del medesimo articolo 6 sia le comunicazioni aventi a oggetto rischi fiscali significativi, che quelle aventi a oggetto rischi fiscali non significativi.

4.6. Misure premiali sanzionatorie: principio del favor rei

Si chiede conferma del fatto che, in ossequio al generale principio del favor rei, in relazione alle istanze di interpello abbreviato e/o alle comunicazioni di

rischio di cui agli articoli 6, comma 2, e 5, comma 2, lettera b), del decreto presentate ante riforma, il contribuente possa beneficiare delle nuove misure premiali sanzionatorie stabilite dal d.lgs. n. 221 del 2023 e dal successivo decreto correttivo.

Risposta

L'articolo 3, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 stabilisce che *“Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato”*.

Il comma 3 del medesimo articolo prevede inoltre che *“Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo”*.

Si ritiene pertanto che, ferme restando le sanzioni applicate in provvedimenti divenuti ormai definitivi, in assenza di una esplicita previsione di legge di segno contrario, le nuove e più favorevoli previsioni normative di carattere sanzionatorio, contenute negli attuali commi 3 e 4 dell'articolo 6 del decreto, possano trovare applicazione anche in relazione alle istanze di interpello abbreviato e/o alle comunicazioni di rischio di cui agli articoli 6, comma 2, e 5, comma 2, lettera b), del decreto, presentate *ante riforma*.

Si precisa che, in ogni caso, al fine di applicare l'esimente di cui al citato articolo 6, comma 3, gli interpelli e le comunicazioni di rischio presentati antecedentemente al 18 gennaio 2024 (data di entrata in vigore del d.lgs. n. 221 del 2023) devono rispettare tutte le condizioni dettate dal medesimo articolo.

Si rammenta, altresì, che le società aderenti al regime hanno l'obbligo di rispettare i doveri di trasparenza e collaborazione previsti dal decreto; eventuali comportamenti opportunistici verranno, pertanto, valutati ai fini del rispetto dei doveri del contribuente previsti dal codice di condotta, il cui punto 4.4 prevede che

“il contribuente si attiene al dovere primario di adoperare gli strumenti di interlocuzione messi a sua disposizione in modo coerente con la finalità di questi ultimi e con i principi di fondo del regime (...)”.

4.7. Condizione di “preventività” della comunicazione di rischio rispetto al comparto impositivo dell’IVA

Per beneficiare del regime della non applicazione delle sanzioni previsto dal decreto, la comunicazione del rischio deve essere presentata “prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali”. Si chiede se, ai fini del comparto IVA, nel quale – in ragione della struttura tipica del tributo – sono imposti al contribuente adempimenti preliminari e versamenti che si collocano fisiologicamente in una fase antecedente a quella di presentazione della dichiarazione, il soddisfacimento della condizione di “preventività” della comunicazione di rischio previsto ai fini della disapplicazione delle sanzioni debba essere valutato in relazione alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione ovvero della specifica scadenza fiscale relativa al singolo adempimento/versamento.

Risposta

Si conferma che, agli effetti dell’IVA, rileva sempre il termine di presentazione della relativa dichiarazione, ancorché il contribuente abbia già adempiuto a obblighi tributari in momenti antecedenti in attuazione della disciplina normativa che caratterizza il tributo. Si tratta di una conclusione già espressa nella circolare n. 25/E del 1° giugno 2016 (pag. 27), ove è stato specificato che *“per i comportamenti che trovano attuazione in dichiarazione, il contribuente è tenuto ad inoltrare l’istanza di interpello prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini IVA”* e che, ai fini del comparto IVA, non assume rilievo la circostanza che il contribuente sia tenuto a effettuare versamenti già prima della scadenza del

termine ordinario di presentazione della dichiarazione. Precisamente, *“agli effetti dell’IVA rileva il termine di presentazione della relativa dichiarazione, ancorché il contribuente abbia dato attuazione alla norma tributaria prima di detto momento ponendo in essere gli adempimenti preliminari alla dichiarazione che caratterizzano il tributo”*.

Resta ferma, anche in tali ipotesi, la necessità che, in caso di presentazione di istanza di interpello abbreviato, il contribuente soddisfi non solo la condizione della “preventività” nei termini anzidetti, ma anche quella della “tempestività”, e cioè che l’istanza sia presentata almeno quarantacinque giorni prima della presentazione della dichiarazione, come previsto dall’articolo 9, comma 4-*bis*, del d.m. 15 giugno 2016.

4.8. Esclusione dell’esimente sanzionatoria penale in presenza di indicazione di elementi passivi inesistenti

La non applicabilità delle sanzioni penali di cui all’articolo 6, comma 4, del decreto è esclusa rispetto a comportamenti riconducibili all’indicazione nelle dichiarazioni annuali di “elementi passivi inesistenti”. Si chiede di chiarire cosa si intende con tale locuzione.

Risposta

La finalità del comma 4 dell’articolo 6 del decreto è quella di escludere dall’esimente sanzionatoria penale le situazioni in cui l’istanza di interpello, di cui all’articolo 6, comma 2, del decreto, o la comunicazione di rischio, di cui all’articolo 5, comma 2, lettera *b*), del medesimo decreto, riguardino fattispecie immeritevoli di tutela, quali le condotte fraudolente o quelle in cui il contribuente ha indicato elementi passivi non esistenti sul piano fattuale.

Ne consegue che non sono riconducibili a questa ipotesi non soltanto le fattispecie aventi a oggetto costi esistenti sul piano fattuale, ancorché in tutto o in

parte non deducibili, ma anche le fattispecie di eventuale contestazione di carattere meramente interpretativo in ordine alla spettanza o meno di trattamenti impositivi che si estrinsecano in dichiarazione mediante mere variazioni in diminuzione del reddito, in ossequio a specifiche discipline tributarie (per esempio, *Patent box*, regime di *participation exemption*, etc.), sempreché tali casistiche siano relative a fattispecie fedelmente rappresentate all'Agenzia delle entrate nell'ambito delle interlocuzioni preventive ed esistenti sul piano fattuale.

5. MECCANISMI APPLICATIVI E FUORIUSCITA DAL REGIME

5.1. Contraddittorio rafforzato su schema di risposta negativa (d.m. 20 maggio 2024)

Secondo l'articolo 6, comma 2-bis, del decreto, l'Agenzia delle entrate prima di notificare una risposta sfavorevole a un'istanza di interpello "invita il contribuente a un contraddittorio" in tal modo introducendo una forma di contraddittorio operante "a tutto tondo". Le previsioni del d.m. 20 maggio 2024, invece, sembrano declinare il contraddittorio soltanto in forma "epistolare": il contribuente, infatti, sembra avere esclusivamente la possibilità di presentare "osservazioni", evidentemente producendo ulteriore documentazione. Si chiede conferma che il contribuente, a seconda della tematica da discutere, possa richiedere anche una forma di interlocuzione più approfondita nell'ambito di un vero e proprio contraddittorio, non meramente "epistolare".

Risposta

L'articolo 6, comma 2-bis, del decreto ha previsto l'introduzione di nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo ed endoprocedimentale con particolare riguardo alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri, comunque denominati, richiesti dai contribuenti aderenti al regime di

Adempimento collaborativo, prevedendo anche la necessità di un'interlocuzione preventiva rispetto alla notificazione di un parere negativo. Tale norma prevede infatti che *“l'Agenzia delle entrate, prima di notificare una risposta sfavorevole a un'istanza di interpello, ovvero prima di formalizzare qualsiasi altra posizione contraria a una comunicazione di rischio effettuata ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b) invita il contribuente a un contraddittorio per illustrargli la propria posizione”*.

Al fine di dare attuazione a tale norma, l'articolo 1, comma 1, lettera i) del d.m. 20 maggio 2024 ha introdotto nell'ambito del d.m. 15 giugno 2016 in materia di interpello abbreviato, l'articolo 9-bis secondo cui *“L'ufficio, prima di notificare una risposta sfavorevole ovvero parzialmente sfavorevole a un'istanza di interpello, comunica al contribuente istante, con le stesse modalità previste per la notifica della risposta all'istanza di interpello, uno schema di risposta contenente la sintetica illustrazione della propria posizione, assegnando un termine non inferiore a trenta giorni per eventuali osservazioni”*. Ai sensi del successivo comma 3, il termine di risposta all'istanza di interpello è comunque sospeso per 60 giorni dalla notifica dello schema di risposta, oltre all'eventuale periodo di sospensione feriale previsto dall'articolo 7, comma 1-bis, dello stesso decreto.

Sulla base del citato quadro normativo, si ritiene che le osservazioni previste dall'articolo 9-bis, comma 1, del d.m. 15 giugno 2015 debbano necessariamente pervenire all'ufficio in forma scritta, al fine di rendere certe e tracciabili le considerazioni espresse dal contribuente e in tal modo rendere l'interlocuzione più trasparente ed efficace.

Tuttavia, resta ferma la possibilità per il contribuente di attivare, su propria iniziativa, una fase di confronto con l'ufficio competente al rilascio della risposta, che precede l'invio delle osservazioni. Il confronto potrà essere svolto verbalmente, anche tramite incontri virtuali o in presenza, al fine di discutere e anticipare gli aspetti che il contribuente stesso ritiene più rilevanti e dirimenti ai fini dell'inquadramento e della risoluzione della fattispecie oggetto di analisi. Tale fase interlocutoria dovrà necessariamente svolgersi entro il termine stabilito

dall'ufficio procedente per la presentazione delle osservazioni scritte e alla stessa dovrà in ogni caso fare seguito, entro il medesimo termine, l'invio a mezzo PEC delle osservazioni scritte da parte del contribuente.

5.2. Ravvedimento guidato – rapporto con le discipline di penalty protection

Si chiede conferma che il contribuente, al ricorrere di tutti i presupposti, possa utilizzare il ravvedimento guidato di cui al d.m. n. 126 del 2024 non solo per ottenere la riduzione prevista all'articolo 3, comma 3, dello stesso d.m. (cioè quella relativa alla riduzione alla metà ai sensi dell'articolo 6, comma 3-bis, del decreto) ma ogni forma di riduzione – o anche disapplicazione – delle sanzioni prevista dalla normativa primaria.

Risposta

Si conferma che il nuovo istituto del ravvedimento guidato, fruibile, in via facoltativa, dalle imprese in regime di adempimento collaborativo, prevede un'approfondita interlocuzione con il contribuente che, in contraddittorio con l'ufficio, può chiedere, ricorrendone i relativi presupposti normativi, ogni forma di premialità sanzionatoria prevista da norme primarie come, per esempio, la disapplicazione dalle sanzioni amministrative previste per infedele dichiarazione a seguito del corretto assolvimento di determinati oneri documentali in materia di *transfer pricing*, disallineamenti da ibridi, *patent box*, ovvero in presenza di precedenti comunicazioni di rischio – sia se effettuate tramite interpello abbreviato, ex articolo 6, comma 2, sia se rese ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), del decreto – nel rispetto delle condizioni di cui all'articolo 6, comma 3, del decreto.

Quanto sopra è coerente con i chiarimenti già resi, *ante riforma*, dalla Scrivente nella Risoluzione n. 49/E del 2021, in cui è stato osservato che “*laddove le violazioni derivanti dagli errori operativi che il contribuente intende sanare siano comunicate all'Ufficio prima del ravvedimento operoso, quest'ultimo avrà*

facoltà di accertare, in sede di controllo sostanziale, la presenza dei presupposti per l'applicazione degli istituti che consentono di graduare il carico sanzionatorio in funzione dell'effettiva "gravità" della condotta, quali a titolo di esempio:

- l'articolo 7, comma 4, del d.lgs. n. 472 del 1997;*
- l'articolo 1, comma 4, del d.lgs. n. 471 del 1997.*

In tali casi, la "sanzione base" cui applicare le riduzioni previste dal citato articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 sarà costituita dalla sanzione minima prevista in relazione alle singole violazioni commesse, ridotta della metà ai sensi dell'articolo 6, comma 3, del decreto e ulteriormente ridotta per effetto dell'applicazione degli istituti sopra menzionati".

5.3. Ravvedimento guidato – interessi e sanzione base

Nel d.m. n. 126 del 2024, non viene espressamente stabilito che il computo degli interessi si "cristallizza" alla data di presentazione della comunicazione qualificata di cui all'articolo 2, comma 1, al pari del quantum sanzionatorio (cfr. articolo 2, comma 3). Inoltre, a differenza di quanto statuito nell'articolo 3, comma 3 in relazione all'atto definitivo di ricalcolo dei ravvedimenti, nel comma 1 dell'articolo 3 in relazione allo schema iniziale dell'atto di ricalcolo non è espressamente previsto che la riduzione sanzionatoria sia determinata sulla base dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997 e che la sanzione base sia quella minima ridotta alla metà ex articolo 6, comma 3-bis, del decreto.

In relazione a tali aspetti, si chiede conferma: i) che il computo degli interessi si "cristallizzi" alla data di presentazione della comunicazione qualificata di cui all'articolo 2, comma 1, al pari del quantum sanzionatorio e ii) che anche in relazione allo schema d'atto di ricalcolo dei ravvedimenti la riduzione sanzionatoria sia determinata sulla base dell'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 e che la sanzione base sia quella minima ridotta alla metà ex articolo 6, comma 3-bis, del decreto.

Risposta

Si conferma che la riduzione sanzionatoria dell'articolo 3, comma 3, del d.m. n. 126 del 2024 prevista per l'atto di ricalcolo è la medesima prevista per lo schema di ricalcolo; schema che, peraltro, laddove il contribuente proceda al pagamento immediato di quanto ivi indicato, legittima la chiusura anticipata della procedura.

Per quanto riguarda il computo degli interessi, invece, si ritiene che il calcolo degli stessi non si cristallizzi alla data di presentazione della comunicazione qualificata, non essendo gli interessi richiamati nell'articolo 2, comma 3, del d.m. n. 126 del 2024. Pertanto, gli interessi sono calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno fino alla data di effettivo pagamento.

5.4. Decorrenza della riduzione dei termini per l'accertamento

Una società ha presentato istanza di ammissione al regime di adempimento collaborativo nel corso dell'anno 2023.

Al 18 gennaio 2024 (data di entrata in vigore del decreto legislativo del 30 dicembre 2023, n. 221), la Società istante non risultava ancora destinataria del provvedimento di ammissione al regime.

Con riferimento a tale fattispecie, si chiede quale sia il periodo di imposta a partire dal quale ha effetto la riduzione dei termini di accertamento, ai sensi dell'articolo 6, commi 6-bis e 6-ter, del decreto.

Risposta

Si ritiene che, per i soggetti che hanno presentato istanza di ammissione al regime di adempimento collaborativo nel corso dell'anno 2023 e che sono stati ammessi allo stesso regime successivamente al 18 gennaio 2024, ma con decorrenza a partire dal periodo di imposta 2023, la riduzione dei termini di

accertamento di cui ai commi 6-*bis* e 6-*ter* del citato articolo 6 del decreto si applichi a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024.

L'articolo 1, comma 3, terzo periodo, del decreto delegato prevede, infatti, che *“per i soggetti già ammessi al predetto regime alla data di entrata in vigore del presente decreto le disposizioni di cui all'articolo 6, commi 6-bis e 6-ter, del citato decreto legislativo n. 128 del 2015, introdotte dal comma 1, lettera c), numero 6), si applicano a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024”*.

Inoltre, ai sensi dell'articolo 7, comma 2, terzo periodo, del decreto, *“il regime si applica al periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia”*.

Ciò posto, si ritiene che il citato articolo 1, comma 3, del decreto delegato, nell'individuare la decorrenza degli effetti della disposizione di favore, non faccia riferimento alla data di notifica del provvedimento di ammissione al regime di adempimento collaborativo, ma alla data da cui decorre la suddetta ammissione. Quest'ultima coincide con l'inizio del periodo di imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è stata trasmessa all'Agenzia delle entrate, ossia il 2023.

Una diversa interpretazione comporterebbe, peraltro, una disomogeneità di trattamento tra quei soggetti che risultano destinatari del provvedimento di ammissione antecedentemente ovvero successivamente al 18 gennaio 2024, pur avendo entrambi presentato l'istanza nell'anno 2023.

5.5. Ipotesi di reato diverse dalla dichiarazione infedele (articolo 6, comma 4, del d.lgs. n. 128/2015) - Comunicazione della notizia di reato alla Procura della Repubblica

Prima delle modifiche apportate dai d.lgs. nn. 221 del 2023 e 108 del 2024, il comma 4 dell'articolo 6 del decreto prevedeva che “in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle entrate” avrebbe dovuto comunicare alla Procura della Repubblica l'adesione del contribuente al regime di adempimento collaborativo “fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al

controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato".

Dopo i menzionati interventi normativi, l'attuale versione del comma 4 dell'articolo 6 prevede tout court, al ricorrere delle specifiche condizioni normative ivi previste, la non configurabilità del reato di dichiarazione infedele nei confronti dei soggetti aderenti al regime. Precisamente, il predetto comma 4 prevede che "fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti dall'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti, alle violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate (...) non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 e le stesse non costituiscono notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale".

Si chiede se, alla luce del rinnovato quadro normativo, in relazione alle ipotesi di denuncia per reati fiscali diversi da quello contemplato nel citato articolo 4 del decreto, l'Agenzia delle entrate sia comunque ancora oggi tenuta a comunicare alla Procura della Repubblica l'adesione del contribuente al regime di adempimento collaborativo, fornendo eventuali informazioni in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato.

Risposta

L'articolo 6, comma 4, del decreto individua espressamente le fattispecie di reato che possono godere dell'esimente sanzionatoria penale e dell'esonero dai connessi obblighi di comunicazione della notizia di reato a carico dell'Agenzia delle entrate. Invece, per le fattispecie non contemplate dalla norma, il legislatore non ha ravvisato l'esigenza di valorizzare l'adesione al regime da parte di soggetti che le pongono in essere. Resta fermo che, al fine di fornire un quadro completo di valutazione all'Autorità giudiziaria, l'Agenzia delle entrate valuterà, in relazione alle specifiche circostanze del caso concreto, l'opportunità di corredare

la comunicazione di notizia di reato con le informazioni relative alla partecipazione al regime del soggetto segnalato.

5.6. Diligenza in capo all'impresa: acquisizione della documentazione di indipendenza del certificatore

Il d.m. n. 212 del 2024 prevede che il certificatore debba documentare, anche attraverso dichiarazioni sostitutive di certificazioni o di atto di notorietà, l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, l'eventuale adozione di idonee misure per mitigarli (articolo 5, comma 1). Ne consegue che l'impresa deve acquisire una documentazione in tal senso da parte del certificatore. Rispetto al tema delle conseguenze del difetto di indipendenza del certificatore, il decreto correttivo ha previsto che ne possa conseguire l'infedeltà della certificazione, con conseguenze sanzionatorie per il certificatore e con possibili impatti anche sull'impresa, dato che l'Agenzia delle entrate "tiene conto" di tale infedeltà anche ai fini dell'ammissione o della permanenza dell'impresa nel regime di adempimento collaborativo. Si chiede di chiarire se possa intendersi che l'ammissione o permanenza nel regime di adempimento collaborativo non sia esclusa laddove l'impresa, in presenza della dichiarazione del certificatore circa la propria indipendenza, non abbia avuto ragionevoli elementi per escluderla, agendo secondo l'ordinaria diligenza.

Negli altri casi, si chiede se sia comunque possibile che, al fine di evitare l'esclusione dal regime, l'impresa sia ammessa a regolarizzare la propria posizione, producendo una nuova certificazione rilasciata da altro professionista indipendente.

Risposta

Il novellato comma 1-bis dell'articolo 4 del decreto introduce una disposizione di carattere sanzionatorio per le ipotesi in cui venga rilasciata un'infedele certificazione del TCF, rinviando alla disciplina prevista per la

certificazione tributaria o “visto pesante”, di cui all’articolo 39 del decreto legislativo n. 241 del 1997 (trasfuso nell’articolo 69 del Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, approvato con decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173).

Il citato comma 1-*bis*, inoltre, declina le diverse fattispecie di infedeltà della certificazione, stabilendo che la stessa si considera infedele ove: (i) sia resa in assenza dei requisiti di indipendenza, onorabilità e professionalità indicati nel regolamento adottato con d.m. n. 212 del 2024; (ii) non vi sia corrispondenza tra i dati contenuti nella certificazione e quelli esibiti dal contribuente al certificatore stesso; (iii) il certificatore attesti falsamente di aver eseguito i compiti e gli adempimenti previsti dal regolamento adottato con d.m. n. 212 del 2024.

Il medesimo comma 1-*bis* prevede infine che, in caso di certificazione infedele, l’Agenzia delle entrate ne debba tenere conto ai fini dell’ammissione o della permanenza nel regime di adempimento collaborativo.

Relativamente alle possibili conseguenze in capo al soggetto richiedente la certificazione, successivamente accertata come infedele, si ritiene che nell’ipotesi in cui il soggetto richiedente la certificazione abbia omissso il ricorso alla specifica diligenza richiesta, attraverso la quale sarebbe stato possibile rilevare i profili di infedeltà della certificazione, il contribuente non possa essere ammesso al regime, dovendo lo stesso presentare una nuova istanza di ammissione.

Nel caso in cui, invece, il soggetto richiedente la certificazione, oltre ad acquisire la documentazione e le dichiarazioni predisposte dal professionista incaricato, ai sensi dell’articolo 5 del d.m. n. 212 del 2024, abbia effettuato tutte le verifiche astrattamente idonee a rilevare possibili profili di infedeltà della certificazione, adottando la specifica diligenza richiesta, si ritiene che lo stesso possa essere ammesso al regime, previa produzione di una nuova certificazione, rilasciata da un diverso professionista abilitato.

Relativamente ai contribuenti già ammessi al regime, nel caso di certificazione successivamente accertata come infedele si rende applicabile l’articolo 7, comma 3, primo periodo, del decreto, in base al quale “L’Agenzia delle

entrate, a seguito di invito al contraddittorio da svolgere nei successivi trenta giorni, con provvedimento motivato, può dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime, per la perdita dei requisiti di cui all'articolo 4 o ai commi 1-bis, 1-quater e 1-quinquies, ovvero per l'inosservanza degli impegni di cui all'articolo 5, comma 2".

Nel corso del previsto contraddittorio l'ufficio competente valuterà il ricorso del contribuente alla specifica diligenza richiesta attraverso la quale sarebbe stato possibile rilevare i profili di infedeltà della certificazione. All'esito del contraddittorio, l'ufficio dichiarerà l'esclusione del contribuente dal regime, ovvero la sua permanenza, subordinandola alla produzione di una nuova certificazione.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Vincenzo Carbone

Firmato digitalmente