

ATTUALITÀ

Adempimento collaborativo: prende forma il nuovo quadro applicativo

7 Agosto 2026

Sandro Pittini, Tax Partner, Pirola Pennuto Zei & Associati



Sandro Pittini, Tax Partner, Pirola Pennuto Zei & Associati *

> **Sandro Pittini**

Si occupa di consulenza alle imprese in materia di fiscalità domestica ed internazionale. Sandro Pittini ha maturato una significativa esperienza nell'implementazione di sistemi di controllo e gestione del rischio fiscale di gruppi finanziari ed industriali e nell'adesione a regimi di cooperative compliance.

** Con il contributo di Massimiliano Ferrando.*

1. Introduzione

A oltre due anni dall'avvio della riforma dell'adempimento collaborativo, la disciplina trova una più compiuta definizione sul piano applicativo. I chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate intervengono su numerosi profili emersi a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge 9 agosto 2023, n. 111 e, in particolare, dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221, nonché dai successivi interventi normativi e attuativi. Ne emerge un primo inquadramento organico della disciplina riformata, destinato a costituire il principale riferimento interpretativo per l'applicazione del nuovo regime.

Il documento pubblicato si articola in una parte generale e in una parte speciale, quest'ultima dedicata ai principali dubbi interpretativi emersi nel confronto con imprese e professionisti. La Parte speciale raccoglie i chiarimenti di maggiore rilevanza pratica, articolati in cinque macro-aree: i requisiti soggettivi e oggettivi del regime di adempimento collaborativo, la certificazione del Sistema di controllo del rischio fiscale, le previsioni del Codice di condotta, gli effetti premiali del regime di adempimento collaborativo e i meccanismi applicativi e la fuoriuscita dei contribuenti dal regime di adempimento collaborativo.

2. Requisiti soggettivi e oggettivi del regime di adempimento collaborativo

In primo luogo, con riferimento al Tax Control Framework ("TCF") integrato con i rischi e i controlli contabili-amministrativi, l'Agenzia delle entrate precisa che la mappa dei rischi fiscali di adempimento (Risk & Control Matrix o RCM) non deve comprendere indistintamente tutti i rischi contabili, ma soltanto quelli capaci di produrre conseguenze fiscali. Ne deriva un criterio di selezione funzionale: il TCF deve intercettare sia i rischi direttamente tributari sia quelli che, pur originando dall'applicazione dei principi contabili, incidono sulla determinazione o sull'adempimento dell'obbligazione tributaria. Per le imprese dotate di sistemi di controllo dell'informativa finanziaria riconducibili alla L. 262/2005, alla SOX o a modelli equivalenti, l'integrazione può fondarsi sui presidi già esistenti. In tale contesto, la relazione del dirigente preposto o del responsabile SOX può costituire un elemento probatorio idoneo, purché documenti tanto l'adeguatezza del disegno quanto l'effettivo funzionamento dei controlli. In questi casi, la RCM deve rappresentare adeguatamente i rischi e i presidi mutuati dal sistema di controllo interno e gestione del rischio contabile-finanziario, rimanendo meramente facoltativa la compilazione

delle ulteriori informazioni previste dal template standard della matrice dei rischi di adempimento. Le imprese prive di tali modelli, invece, devono identificare i rischi contabili rilevanti, secondo la logica rappresentata, e predisporre uno specifico insieme di controlli atti a mitigarli, includendoli nel piano di monitoraggio del Tax Control Framework. In tale ultima ipotesi, l'esito dei test sui "presidi contabili" può confluire:

- in una relazione unitaria, redatta dal Tax Risk Manager quando lo stesso possieda adeguate competenze contabili e fiscali; oppure
- in una relazione distinta rispetto a quella riferita ai rischi e ai controlli puramente fiscali quando sia preferibile separare competenze e responsabilità.

La scelta organizzativa deve essere formalizzata nel framework aziendale e deve assicurare tracciabilità, affidabilità e un'adeguata segregazione delle funzioni. Ne emerge un'impostazione del TCF sempre più integrata con il sistema dei controlli aziendali nel suo complesso, nel quale i presidi sul rischio fiscale si raccordano con quelli già operanti sui processi contabili e finanziari.

Con riferimento all'estensione della RCM anche a rischi fiscali connessi a tributi non amministrati dall'Agenzia delle entrate, la Circolare riconosce tale possibilità, considerandola un elemento idoneo a rafforzare l'impegno di trasparenza assunto dal contribuente.

Ulteriori chiarimenti forniti sono attinenti al c.d. "Tax Control Framework di Gruppo Integrato" (TCF di Gruppo), alla modalità di ingresso al regime di adempimento collaborativo sulla base dell'interpello c.d. "nuovi investimenti", nonché al riscontro dei limiti dimensionali per le c.d. "holding non finanziarie". Sotto il primo aspetto, l'Agenzia delle entrate specifica che quando la società che ha la direzione e il coordinamento sul TCF di Gruppo sia stata ammessa al regime di adempimento sulla base di un Tax Control Framework già validato in prima istanza dall'Ufficio (quindi con la disciplina ante d.lgs. n. 221/2023), le controllate che richiedono successivamente l'ammissione al regime possono continuare a utilizzare il modello di mappa dei rischi fiscali di adempimento dell'entità già ammessa. Tale semplificazione sconta tuttavia il limite secondo il quale la RCM comune dovrà essere integrata ed adattata con le attività, i processi e i sistemi propri di ciascuna società.

Con specifico riferimento all'interpello nuovi investimenti, la circolare chiarisce che l'esecuzione della risposta ricevuta consente al contribuente, anche privo del requisito dimensionale, di accedere all'adempimento collaborativo e di includere l'impresa che ha la direzione e il coordinamento sul TCF di Gruppo. Tale possibilità non si estende, però, alle altre società del gruppo prive delle soglie dimensionali.

Infine, per le società di partecipazione non finanziaria, ai fini del requisito dimensionale rilevano non soltanto i ricavi in senso stretto, ma anche i proventi da partecipazione iscritti nella voce C15 e i proventi finanziari della voce C16 del conto economico.

3. Certificazione del Sistema di controllo del rischio fiscale

La seconda area di approfondimento riguarda la certificazione del sistema integrato di controllo del rischio fiscale prevista dall'art. 4, comma 1-bis, del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, con particolare riferimento agli *standard di assurance*, al perimetro delle verifiche, ai limiti dell'attività del certificatore e alle modalità di aggiornamento della certificazione.

Sul piano metodologico, l'Agenzia delle entrate precisa che l'attività del certificatore deve essere sviluppata assumendo come riferimento la descrizione dei processi, dei rischi e dei controlli contenuta nel Tax Compliance Model predisposto dall'impresa. Il professionista è quindi chiamato a definire una propria metodologia di verifica, coerente con le indicazioni contenute nelle Linee guida TCF e articolata, in funzione della fase della certificazione, nella valutazione del disegno del sistema tramite il c.d. "Test of Design" e nella verifica della sua efficacia operativa mediante il c.d. "Test of Effectiveness". In assenza di uno *standard di assurance* normativamente imposto, la Circolare ammette la possibilità di fare riferimento alle migliori prassi applicabili agli incarichi della specie, indicando, a titolo esemplificativo, gli *standard* internazionali della serie ISAE 3000 e, in particolare, l'ISAE 3402. Il richiamo alle migliori prassi internazionali fornisce così un riferimento metodologico per lo svolgimento delle verifiche, senza comprimere l'autonomia del certificatore nella definizione dell'approccio e delle procedure ritenute appropriate rispetto al TCF oggetto di esame.

Quanto al perimetro delle attività, la certificazione deve estendersi anche ai rischi fiscali derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente. Il certificatore deve quindi verificare che il TCF sia integra-

to con adeguati controlli sull'informativa finanziaria e contabile, idonei ad assicurare la corretta applicazione dei principi contabili adottati dall'impresa. La modalità di svolgimento di tale verifica dipende dall'assetto organizzativo concretamente adottato:

- nelle società dotate di un sistema di controllo interno sull'informativa finanziaria riconducibile alla Legge 28 dicembre 2005, n. 262, alla disciplina SOX o a modelli equivalenti, il certificatore è tenuto a valutare l'adeguatezza del raccordo tra tale sistema e il TCF, nonché l'evidenza, nella mappa dei rischi fiscali di adempimento, dei rischi fiscali (e dei controlli) derivanti dai processi contabili;
- nelle società prive di tali sistemi, il certificatore deve verificare che l'impresa abbia formalizzato direttamente nel TCF specifici controlli contabili chiave sui principali processi operativi e sui relativi rischi finanziari, dandone evidenza nella RCM.

La Circolare delimita inoltre l'intervento del certificatore in presenza di carenze non significative. Il professionista deve descrivere nella propria relazione le carenze riscontrate e riportare le azioni correttive individuate dall'impresa, ma non può assumere la responsabilità di progettare o validare direttamente tali interventi.

La validazione delle azioni correttive che dovranno essere attuate a fronte delle carenze non significative riscontrate dal certificatore è una prerogativa che compete all'Agenzia delle entrate¹.

La Circolare affronta anche le ipotesi in cui, nel corso del triennio, si renda necessaria una nuova certificazione a seguito di modifiche organizzative tali da comportare un "complessivo aggiornamento" del TCF. Non è tuttavia possibile identificare preventivamente e in astratto tutte le fattispecie rilevanti. La valutazione deve essere svolta caso per caso, considerando la materialità dell'operazione, le dimensioni del complesso aziendale coinvolto e l'effettivo ampliamento dei processi e dell'assetto organiz-

¹ La soluzione appare coerente con l'esigenza di preservare l'indipendenza del certificatore, mantenendo distinta l'attività di verifica dalla definizione e validazione degli interventi correttivi sul sistema.

zativo ricompresi nel TCF². In tale ambito, spetta all'impresa comunicare preventivamente all'Agenzia gli eventi potenzialmente rilevanti, così da valutare congiuntamente la necessità di produrre una nuova certificazione. Il certificatore, dal canto suo, verifica che l'impresa abbia attivato i meccanismi di monitoraggio, aggiornamento e autoapprendimento del sistema e valuta l'adeguatezza degli interventi apportati al disegno dei controlli durante il periodo successivo alla precedente certificazione.

Quanto all'aggiornamento periodico della certificazione, la verifica dell'efficacia operativa non può essere limitata al funzionamento dei controlli alla data di chiusura del triennio, ma deve coprire l'intero arco temporale intercorrente dalla prima certificazione o dal precedente aggiornamento. L'attività è finalizzata a verificare che, durante tutto il periodo considerato, i controlli abbiano operato con continuità e siano stati effettivamente eseguiti in modo corretto. Le verifiche possono essere svolte anche con cadenza annuale o biennale, purché coprano complessivamente l'intero periodo triennale. Ne deriva una conseguenza operativa rilevante: la certificazione dell'efficacia non si risolve in una verifica puntuale effettuata alla scadenza del triennio, ma si configura come un giudizio fondato sulla capacità del TCF di operare con continuità durante l'intero periodo oggetto di osservazione. I *Test of Effectiveness* devono interessare: i controlli generali riferiti all'assetto complessivo del sistema, c.d. "Company level controls"; i controlli relativi a processi, attività e rischi specifici, c.d. "Activity level controls".

Per i controlli di Activity level, il certificatore può, in funzione della metodologia adottata, ripetere i test già effettuati dalla funzione di monitoraggio di secondo livello del TCF, eventualmente ampliandone il campione, oppure svolgere una verifica autonoma. I *Test of Effectiveness* devono essere effettuati su una pluralità di transazioni, selezionando, ove possibile, un campione statisticamente significativo. Le carenze rilevanti ai fini del giudizio professionale devono essere riportate nella relazione anche quando siano state successivamente sanate: la *remediation* non elimina, pertanto, l'obbligo di rappresentare le anomalie che hanno interessato il funzionamento del sistema nel periodo sottoposto a verifica.

² A titolo esemplificativo, possono assumere rilievo le operazioni di aggregazione o disaggregazione che coinvolgono società esterne al perimetro del Tax Control Framework o soggetti già ammessi al regime ma dotati di sistemi di controllo differenti. Diversamente, le operazioni straordinarie che interessano esclusivamente soggetti già ricompresi nel perimetro del medesimo TCF non determinano, di per sé, la necessità di un complessivo aggiornamento del sistema.

Quanto al regime temporale della certificazione, per i soggetti già ammessi o che avevano presentato istanza di adesione alla data del 18 gennaio 2024, la prima attestazione dell'efficacia operativa deve riguardare i controlli svolti negli anni 2024 e 2025. Per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, tale attestazione deve essere acquisita entro il 31 dicembre 2026. La successiva attestazione dovrà invece coprire le annualità 2026, 2027 e 2028 ed essere acquisita entro il 31 dicembre 2029³.

4. Previsioni del Codice di condotta

La terza sezione della Parte speciale è dedicata agli impegni previsti dal Codice di condotta⁴. L'attenzione si concentra sull'integrazione tra TCF e Modello 231 nella prevenzione delle frodi fiscali, sul corretto utilizzo degli strumenti di interlocuzione preventiva, sulla corrispondenza tra i comportamenti rappresentati e quelli effettivamente tenuti, nonché sulla comunicazione delle posizioni difformi dalla prassi amministrativa.

Anzitutto, la Circolare affronta il rischio che l'impresa sia coinvolta in frodi fiscali derivanti da condotte di terzi. In tale ambito, l'adozione di un Modello di organizzazione, gestione e controllo ai sensi del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 può soddisfare l'impegno assunto dal contribuente soltanto quando il modello sia idoneo rispetto alle caratteristiche dell'impresa e risulti effettivamente integrato con il TCF. L'integrazione richiede l'identificazione dei reati tributari e dei relativi presidi, l'istituzione di flussi informativi tra l'Organismo di vigilanza e la funzione responsabile della *compliance* fiscale, nonché l'inserimento nella mappa dei rischi fiscali di specifici controlli antifrode.

Quanto agli strumenti di interlocuzione preventiva, resta ferma la facoltà del contribuente di non adeguarsi alle risposte ricevute, in applicazione del principio c.d. *"agree to disagree"*. La Circolare eviden-

³ Per le imprese che hanno presentato istanza di adesione nei periodi d'imposta 2024 e 2025, il termine per la produzione della prima certificazione di disegno, originariamente fissato al 30 settembre 2026, è destinato a essere differito al 31 dicembre 2026. Il relativo aggiornamento, da produrre entro il 31 dicembre 2029, dovrà attestare l'efficacia operativa e il funzionamento continuativo del Tax Control Framework per ciascun periodo d'imposta compreso tra la presentazione dell'istanza e il 2028.

⁴ Il Codice di condotta è stato approvato con Decreto del Viceministro dell'Economia e delle finanze del 29 aprile 2024, in attuazione dell'art. 5, comma 2-bis, del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

zia, invece, come possa essere valutato negativamente l'utilizzo ricorrente di interpelli e comunicazioni di rischio al solo scopo di conseguire la *penalty protection*, quando il contribuente abbia già deciso di tenere un comportamento difforme e di instaurare il successivo contenzioso. Quanto alla condizione dell'"esatta corrispondenza" tra comportamento rappresentato e comportamento tenuto, essa deve essere riferita alla coerenza tra i fatti descritti nell'interlocuzione e l'operazione civilistica concretamente realizzata. Essa non comporta, invece, l'obbligo di conformarsi alla soluzione interpretativa dell'Agenzia delle entrate, restando il contribuente libero di dissentire sul piano giuridico.

Restano inoltre soggetti a comunicazione, indipendentemente dalla soglia di materialità, i comportamenti difformi dalle indicazioni univoche contenute nella prassi amministrativa. La comunicazione può avvenire mediante la trasmissione della Mappa dei rischi interpretativi, attraverso la nota di chiusura dell'anno di compliance oppure avvalendosi degli altri strumenti di *disclosure* preventiva previsti dalla disciplina.

5. Effetti premiali del regime di adempimento collaborativo

La quarta area è dedicata al perimetro e alle condizioni di accesso agli effetti premiali previsti dall'art. 6 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, distinguendo il trattamento dei rischi di adempimento da quello dei rischi interpretativi e chiarendone le rispettive modalità di disclosure e i requisiti di preventività.

Per i primi, la preventiva comunicazione si realizza mediante la trasmissione all'Agenzia delle entrate della RCM, nella quale devono essere indicati i rischi astratti e potenziali associati ai processi aziendali e i relativi presidi. Affinché trovi applicazione la riduzione delle sanzioni amministrative alla metà del minimo edittale, il rischio dal quale deriva la violazione deve risultare mappato in una versione della RCM trasmessa all'Ufficio prima dell'evento o dell'errore operativo che ha determinato la violazione. Il chiarimento rafforza la centralità della mappatura preventiva dei rischi nel funzionamento del regime, attribuendo alla RCM un ruolo determinante anche ai fini dell'accesso ai relativi effetti premiali.

Quanto ai rischi fiscali interpretativi, la *disclosure* in esame può avvenire mediante interpello abbrevia-

to o comunicazione di rischio⁵. Per i rischi interpretativi, un chiarimento particolarmente atteso riguarda la tempestività della disclosure. In particolare, per beneficiare della *penalty protection*, l'interpello abbreviato deve essere presentato almeno quarantacinque giorni prima della scadenza del termine ordinario previsto per la dichiarazione o per l'assolvimento dell'altro obbligo tributario connesso alla fattispecie. Tale termine anticipato non si applica alla comunicazione di rischio, che deve essere trasmessa entro la scadenza ordinaria della dichiarazione o del relativo adempimento. Decorso tale termine, la presentazione di una dichiarazione tardiva, integrativa o sostitutiva non è idonea a soddisfare il requisito della preventività⁶.

Un chiarimento di particolare rilievo operativo riguarda la c.d. Mappa dei rischi interpretativi e le modalità della sua condivisione con l'Agenzia delle entrate.

Le singole schede di rischio possono essere condivise con l'Agenzia delle entrate mediante il servizio web "Regime Adempimento collaborativo", disponibile nell'area riservata del sito istituzionale dell'Agenzia, attraverso il quale il contribuente rende disponibili le informazioni relative alla fattispecie esaminata, alle analisi e valutazioni effettuate, alla soluzione interpretativa individuata e al comportamento che intende adottare. Il caricamento preventivo delle schede, effettuato prima della scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari connessi alla fattispecie, assume rilievo ai fini della *penalty protection*⁷.

Per i rischi interpretativi non significativi, la Circolare distingue inoltre gli effetti della rendicontazione in funzione del momento in cui essa interviene: la comunicazione preventiva consente, ricorrendone le condizioni, di beneficiare della piena esimente sanzionatoria, mentre la rendicontazione successiva

⁵ Il primo costituisce una richiesta di parere sulla corretta applicazione delle disposizioni tributarie e comporta un obbligo di risposta dell'Agenzia delle entrate; la seconda rappresenta invece una segnalazione volontaria, anche relativa a elementi fattuali, che può innescare l'anticipazione del controllo senza determinare un obbligo di risposta.

⁶ Ai fini IVA, la preventività della *disclosure* deve essere valutata rispetto al termine di presentazione della dichiarazione annuale, anche quando liquidazioni, versamenti o altri adempimenti siano già stati effettuati. Per l'interpello abbreviato resta ferma anche la specifica condizione temporale dei quarantacinque giorni.

⁷ Il servizio web consente all'Agenzia delle entrate di verificare il rispetto del requisito di preventività, in quanto, al momento del download del documento, genera un protocollo avente data certa.

alle scadenze fiscali può comunque determinare la riduzione alla metà delle sanzioni, purché la disclosure sia spontanea e non conseguente all'avvio di un controllo.

L'esimente penale non opera, infine, quando siano indicati in dichiarazione elementi passivi inesistenti sul piano fattuale. Non rientrano in questa esclusione i costi effettivamente sostenuti, ma contestati quanto alla deducibilità, né le controversie meramente interpretative riguardanti variazioni in diminuzione, purché la fattispecie sia reale e sia stata rappresentata fedelmente all'Agenzia delle entrate.

6. Meccanismi applicativi e la fuoriuscita dei contribuenti dal regime di adempimento collaborativo

L'ultima sezione affronta i meccanismi applicativi del regime e le cause di fuoriuscita, soffermandosi sul contraddittorio preventivo, sul ravvedimento guidato, sulla riduzione dei termini di accertamento, sulla comunicazione delle notizie di reato e sulle conseguenze dell'infedeltà della certificazione del TCF.

Nel contraddittorio che precede una risposta sfavorevole, il contribuente può richiedere un confronto verbale con l'Ufficio, anche mediante incontri virtuali o in presenza. Tale interlocuzione non sostituisce tuttavia le osservazioni scritte, che devono essere trasmesse via PEC entro il termine assegnato, così da garantire certezza e tracciabilità al procedimento.

Il ravvedimento guidato consente di beneficiare, ricorrendone i presupposti, delle diverse forme di riduzione o disapplicazione delle sanzioni previste da fonti primarie⁸. La riduzione sanzionatoria applicabile allo schema iniziale di ricalcolo coincide con quella prevista per l'atto definitivo; gli interessi, invece, non si cristallizzano alla data della comunicazione qualificata, ma continuano a maturare fino all'effettivo pagamento.

Per i contribuenti che hanno presentato la domanda nel 2023 e sono stati ammessi dopo il 18 gennaio 2024, con decorrenza dell'adesione dal periodo d'imposta 2023, la riduzione dei termini di accertamento opera a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2024.

⁸ Vi rientrano, a titolo esemplificativo, le ipotesi di disapplicazione delle sanzioni amministrative connesse al corretto assolvimento degli specifici oneri documentali previsti in materia di transfer pricing, disallineamenti da ibridi e patent box, nonché le esimenti derivanti da precedenti comunicazioni preventive del rischio.

Per i reati tributari diversi dalla dichiarazione infedele, non opera l'esonero dall'obbligo di comunicare la notizia di reato. L'Agenzia delle entrate può tuttavia corredare la segnalazione all'autorità giudiziaria con le informazioni riguardanti l'adesione del contribuente al regime e il relativo sistema di controllo del rischio fiscale, sulla base delle circostanze del caso concreto.

Un ultimo chiarimento riguarda le conseguenze dell'infedeltà della certificazione. Il contribuente che non abbia adottato la specifica diligenza necessaria a verificare indipendenza, onorabilità e professionalità del certificatore non può essere ammesso al regime e deve presentare una nuova istanza. Qualora abbia invece acquisito la documentazione prescritta ed effettuato verifiche astrattamente idonee a rilevare possibili profili di infedeltà, può essere ammesso previa produzione di una nuova certificazione rilasciata da un diverso professionista.

Per i contribuenti già ammessi, l'eventuale esclusione deve essere preceduta dal contraddittorio; all'esito di quest'ultimo, l'Agenzia delle entrate può consentire la permanenza nel regime subordinandola alla presentazione di una nuova certificazione.

I chiarimenti forniti dalla Circolare contribuiscono a delineare con maggiore precisione il nuovo assetto dell'adempimento collaborativo, offrendo indicazioni operative su alcuni dei profili che avevano sollevato i maggiori dubbi dopo la riforma.

Il valore del documento non risiede, tuttavia, soltanto nella soluzione dei singoli quesiti affrontati, ma anche nella definizione di un quadro più organico per l'applicazione del regime. Ne emerge un modello di adempimento collaborativo sempre più strutturato, nel quale le indicazioni dell'Agenzia delle entrate sono destinate a rappresentare un importante riferimento per l'implementazione e la certificazione del Tax Control Framework e, più in generale, per l'evoluzione del rapporto collaborativo tra contribuente e Amministrazione finanziaria.



DB non solo
diritto
bancario

A NEW DIGITAL EXPERIENCE

 **dirittobancario.it**
