

ACCERTAMENTO

Adempimento collaborativo: il punto della situazionedi **Alberto Fontana** – Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Vicenza

Seminario di specializzazione

Regime di adempimento collaborativo e tax control framework

Strumenti pratici per la gestione del rischio e la governance fiscale

Scopri di più

Il **regime dell'adempimento collaborativo**, introdotto con il **D.Lgs. 128/2015**, è un istituto che si pone l'obiettivo di un costruttivo **rapporto di fiducia** tra l'Amministrazione e il contribuente, al fine di raggiungere maggiori **livelli di certezza sulle questioni fiscali**. La volontà del legislatore è quella di prevedere **nuove modalità di interlocuzione costante e preventiva** con l'Agenzia delle entrate, dando al contribuente la possibilità di **prevenire e di valutare** congiuntamente con l'Amministrazione le situazioni suscettibili di generare **rischi fiscali**, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o del decorso delle relative scadenze fiscali.

Al ricorrere dei **requisiti soggettivi**, di cui si ricorda il **principale di natura dimensionale**, ovvero sia essere **soggetti residenti o non residenti** (con stabile organizzazione in Italia) con un **volume d'affari o di ricavi non inferiore a**:

1. euro **750.000.000** per gli **anni 2024 e 2025**;
2. euro **500.000.000** per gli **anni 2026 e 2027**;
3. euro **100.000.000** a partire **dal 2028**.

E al ricorrere dei **requisiti oggettivi** rappresentati sostanzialmente dall'adozione di un sistema di controllo del rischio fiscale o "**Tax Control Framework**", per aderire al regime basta inoltrare la domanda, con apposito modello ministeriale, **in via telematica**. Verificata la sussistenza dei requisiti, l'Agenzia delle entrate comunica l'ammissione al regime entro i **successivi 120 giorni**.

Al fine di definire **le linee guida** contenenti le **indicazioni** per la costruzione e l'aggiornamento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (Tax control framework), è stata instaurata una **collaborazione tra l'Organismo italiano di Contabilità (OIC) e l'Agenzia delle Entrate**. Il **provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 383481/2024** ha, infatti, voluto insediare un **tavolo tecnico** per definire le apposite linee guida, di cui all'[articolo 4, comma1-quater, D.Lgs. 128/2015](#), per costituire il **Tax control framework**, di cui devono dotarsi i contribuenti che **vogliono aderire al regime dell'adempimento collaborativo**.

Il Legislatore vorrebbe favorire la **transizione da un "Modello aperto" ad un "Modello**

Certificato” e maggiormente “standardizzato” e la sinergia tra O.i.c. ed Agenzia dovrebbe servire proprio alla stesura di **specifiche istruzioni** in ordine alla **mappatura e alla gestione dei rischi** derivanti dai principi contabili adottati dal contribuente.

In attesa della pubblicazione delle linee guida, attualmente in bozza, si può comunque rilevare che tale sistema, come indicato all'[articolo 4, comma 1, D.Lgs. 128/2015](#), dev'essere in grado di assicurare:

1. una chiara **attribuzione di ruoli e responsabilità** ai diversi settori dell'organizzazione del contribuente in **relazione ai rischi fiscali**;
2. efficaci **procedure** di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a **tutti i livelli aziendali**;
3. efficaci procedure per **rimediare ad eventuali carenze** riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie **azioni correttive**;
4. una **mappatura dei rischi fiscali** relativi ai processi.

Il Tcf deve, pertanto, prevedere una serie di elementi obbligatori per garantire la sua efficacia; tra i più importanti ci sono: **la strategia fiscale approvata dal CdA** in cui siano evidenziati gli obiettivi della pianificazione fiscale e la propensione al rischio dell'impresa, **l'individuazione dei ruoli e delle responsabilità dei soggetti coinvolti** nella gestione fiscale, un sistema di **monitoraggio** che conduca ad una **relazione agli organi di gestione** al fine di consentirne una **sua valutazione ed un'eventuale correzione**.

Tra i documenti necessari per accedere al regime di adempimento collaborativo di rilevante importanza si richiama la **mapa dei rischi e dei controlli fiscali**, la quale deve riportare anche i **rischi derivanti dai principi contabili** applicati dal contribuente. Infatti, il Tcf dev'essere integrato in conformità ai principi contabili per assicurare **la correttezza del controllo interno** e dell'**informativa finanziaria-contabile** che determinano il dato contabile da cui deriva, poi, quello fiscale.

L'adesione al regime comporta **diversi effetti premiali di natura fiscale** che sono elencati all'[articolo 6, D.Lgs 128/2015](#), tra i quali i più importanti sono:

- l'accesso ad una **procedura abbreviata di interpello preventivo**, in relazione alla quale l'interpellante ravvisa rischi fiscali;
- **procedure per la regolarizzazione della posizione del contribuente** in caso di adesione alle indicazioni dell'Agenzia delle entrate, che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi, prevedendo un contraddittorio preventivo;
- la **disapplicazione integrale delle sanzioni amministrative** se si comunicano i rischi fiscali in modo tempestivo ed esaudiente, prima della **presentazione delle dichiarazioni fiscali** o del decorso delle relative scadenze fiscali e la **riduzione a metà delle sanzioni** per le condotte riconducibili ai rischi fiscali **non significativi** ricompresi nella mappa dei rischi;
- la **previsione di non punibilità** relativamente alle **fattispecie di reato di dichiarazione**

infedele ([articolo 4, D.Lgs. 74/2000](#)) per quelle condotte ricomprese all'interno dei rischi di natura fiscale comunicati tempestivamente prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o del decorso delle relative scadenze fiscali.

A questi vantaggi si aggiungono, poi, anche quelli **di natura non fiscale** come, ad esempio:

- un miglioramento della reputazione nei confronti di tutti gli stakeholder;
- una maggiore efficienza nei processi aziendali e;
- una riduzione delle incertezze fiscali.

Altro requisito importante del Tcf è la sua **certificazione**, attraverso le modalità di recente indicate nel **Decreto MEF-Giustizia del 12.11.2024**. La valutazione del Tcf dev'essere effettuata da un professionista dotato di **requisiti di onorabilità ed indipendenza**, sussistenti durante l'intero periodo intercorrente tra l'assunzione dell'incarico e il rilascio della certificazione.

Per quanto concerne, invece, al **requisito della professionalità**, il Regolamento, fa riferimento alla conoscenza nelle materie di: sistemi di **controllo interno e gestione dei rischi, principi contabili e diritto tributario**.

Questa attività di certificazione è riservata ai **soggetti iscritti nell'apposito elenco** tenuto dal Consiglio nazionale forense e dal **Consiglio nazionale dei dottori commercialisti** ed esperti contabili, istituito con un loro apposito Regolamento, ad ogni modo il certificatore d'essere, dunque, **un avvocato o un commercialista**.

L'attività di valutazione da parte del professionista, si conclude con il rilascio della **certificazione** con la quale si dichiara se il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali risponde ai requisiti ed è impostato in modo coerente con le **linee guida previste dal D.Lgs 128/2015**.

L'attività di certificazione, come indicato nel Regolamento, deve valutare il sistema di controllo interno su **due livelli**: quello dei **processi generali di controllo (company level)** e quello dei **processi volti a mitigare i singoli rischi (activity level)**. Sarà poi fondamentale individuare le **eventuali carenze riscontrate**, ai fini dell'affidabilità del sistema integrato di gestione e controllo dei rischi fiscali.

Nel regolamento, infine, si precisa che la **certificazione ha durata triennale** e dev'essere aggiornata una volta scaduto il triennio.

Nell'iter percorso fino ad oggi e volto a rendere pienamente attuativo il regime dell'adempimento collaborativo, di cui al **D.Lgs 128/2015**, si segnalano le modifiche apportate dal **D.Lgs 221/2023** volte a **potenziare il regime**. L'emanazione del **Codice di condotta**, reso effettivo con la pubblicazione del **D.M. 29.04.2024** in G.U. del 07.06.2024, e finalizzato ad indicare e definire gli impegni che reciprocamente assumono l'amministrazione finanziaria e i

contribuenti aderenti, **ex articolo 5, comma 2-bis**. L'emanazione del **Decreto Mef-Giustizia**, in corso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, che, a norma **dell'articolo 4, comma 1-ter**, individua i compiti e i requisiti che devono possedere i professionisti abilitati al rilascio della certificazione del Tfc. La pubblicazione del **Regolamento del MEF** per disciplinare la procedura per la regolarizzazione della posizione del contribuente attraverso il **ravvedimento guidato** di cui al **Decreto 126/2024**.

Mentre sarebbe ancora in attesa, stante a quanto legiferato dal D.Lgs 128/2015: la pubblicazione delle **linee guida** dell'Agenzia delle entrate relative alla redazione del Tfc, indicate all'articolo 4, comma 1-quater; il **decreto MEF relativo alle modalità di applicazione del regime opzionale** del sistema di controllo del rischio fiscale ex articolo 7-bis; i **protocolli d'intesa tra Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza**, ex articolo 7, comma 1, al fine di **cooperare e coordinarsi nell'esercizio dei poteri istruttori**, agli effetti di cui agli [articolo 33, comma 3 e 4, D.P.R. 600/1973](#) e [articolo 63, comma 1 e 2, D.P.R. 633/1972](#).

Quello che ci si aspetta saranno, con molta probabilità, delle **linee guida che garantiscano una standardizzazione del Tcf**, al fine di poter rispondere alle **esigenze di valutazione e controllo dell'Agenzia e a quelle dei certificatori che dovranno testarlo**. Con la controindicazione che dei modelli troppo standardizzati potrebbero comportare l'effetto opposto: ossia un **sistema che non sia in grado di intercettare sostanzialmente il rischio fiscale**.