

---

*Estratto*

# Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

---

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer

### III TAX GOVERNANCE E GESTIONE DEL RISCHIO NELLA RIFORMA FISCALE ITALIANA<sup>1</sup>

**Sommario:** 3.1 Premessa - 3.2 I modelli di gestione del rischio fiscale secondo l'OCSE - 3.3 Il regime di adempimento collaborativo – *excursus* storico - 3.4 Il D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 128 - 3.5 Il regime di adempimento collaborativo: i requisiti soggettivi - 3.6 Il regime di adempimento collaborativo: i requisiti del *Tax Control Framework* - 3.7 La procedura di adesione al regime di adempimento collaborativo - 3.8 La procedura di adempimento collaborativo: dalle interlocuzioni preventive agli adempimenti di fine anno - 3.9 I doveri dell'Agenzia delle Entrate - 3.10 I doveri del contribuente - 3.11 Il Codice di Condotta - 3.12 Gli effetti dell'adesione al regime di adempimento collaborativo - 3.13 La durata del regime - 3.14 La competenza degli Uffici - 3.15 Il regime opzionale di adesione al *Tax Control Framework* - 3.16 Considerazioni conclusive - 3.17 *Abstract* - 3.18 Riferimenti.

#### 3.1 Premessa

Le imprese multinazionali percepiscono sempre più l'importanza di adottare strumenti efficaci per una gestione appropriata, efficiente ed effettiva del rischio fiscale.

Questo obiettivo risponde sia alle crescenti complessità normative, sia alla necessità di garantire la **trasparenza** e la **sostenibilità fiscale** delle loro operazioni, alla luce del ruolo cruciale che la fiscalità riveste nell'ambito della *tax governance* e nel quadro dei principi ESG (*Environmental, Social, Governance*).

In tale contesto, la *tax compliance* non si limita a garantire il rispetto e la *compliance* delle normative fiscali vigenti, ma si estende a una **dimensione strategica**: alle imprese è richiesto di implementare sistemi interni di controllo adeguati capaci di mappare, monitorare e gestire i rischi fiscali derivanti dalle attività di impresa e dalla struttura societaria e, contemporaneamente, di adottare un **approccio collaborativo e proattivo** con le autorità fiscali dei diversi Paesi in cui si opera.

Questi impegni devono riflettersi in modo coerente nei sistemi aziendali e nelle politiche di gestione del rischio (*risk management*), che rappresentano il cuore di un'efficace *governance* fiscale.

Una gestione consapevole dei rischi fiscali implica non solo la conoscenza approfondita di tutti i **potenziali rischi** a cui l'impresa può essere esposta, ma anche la definizione di strumenti operativi per il loro monitoraggio e controllo.

Inoltre, risulta fondamentale stabilire chiaramente i **ruoli** e le **responsabilità** all'interno dell'organizzazione, individuando le figure incaricate delle

---

<sup>1</sup> A cura di Piergiorgio Valente. Hanno collaborato Antonella Della Rovere e Federico Vincenti.

attività di controllo interno e quelle responsabili della funzione di *reporting* nei confronti del Consiglio di amministrazione (*Board of Directors*).

Tali esigenze, in coordinamento con i principi di collaborazione con l'Amministrazione finanziaria sono state recepite dal legislatore fiscale italiano attraverso l'emanazione del D.Lgs. n. 128 del 5 agosto 2015 e successive modifiche.

Questa normativa si ispira alle linee guida fornite dall'OCSE in tema di *tax risk management*, promuovendo un approccio strutturato e trasparente alla gestione della fiscalità d'impresa.

Il *Tax Control Framework* è dunque diventato uno **strumento indispensabile** per rispondere alle aspettative di *compliance* normativa, ma anche per dimostrare l'impegno dell'impresa nel garantire una *governance* sostenibile e responsabile, in linea con le migliori pratiche internazionali.

### 3.2 I modelli di gestione del rischio fiscale secondo l'Ocse

La gestione della variabile fiscale necessita particolare attenzione da parte delle imprese multinazionali, le quali cercano, da un lato, di ottimizzare il carico fiscale del gruppo, dall'altro di risultare *compliant* con le legislazioni tributarie dei Paesi nei quali operano.

La gestione del rischio fiscale nei gruppi multinazionali implica l'Amministrazione finanziaria e il controllo delle “*aree di incertezza*” al fine di prevenire la nascita di controversie con le autorità fiscali competenti dei Paesi in cui si svolge l'attività di *business*.

La strategia per la gestione del rischio fiscale deve tenere conto della capacità dell'impresa di assumere determinati livelli di rischio in circostanze diverse. La massimizzazione delle opportunità di *business* deve essere bilanciata da una oculata gestione del rischio ad esse relativo.

Nel 2008, l'OCSE ha pubblicato il documento “*Study into the Role of Tax Intermediaries*”, nel quale:

- viene prospettata una relazione tra contribuenti e Amministrazioni fiscali basata sulla fiducia reciproca;
- si forniscono a queste ultime linee guida per la creazione del “*tax environment*” in cui una siffatta relazione possa trovare sviluppo.

Il Rapporto del 2008 si fonda su principi di “*disclosure*” e trasparenza da parte dei contribuenti e richiede, da parte delle Amministrazioni fiscali, “*commercial awareness*”, imparzialità, proporzionalità, “*openness*” e “*responsiveness*”<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Il Rapporto OCSE del 2009 “*Engaging With High Net Worth Individuals on Tax Compliance*” descrive una relazione del tutto simile tra i medesimi soggetti. Secondo l'OCSE, “*High Net Worth Individuals (HNWI) pose significant challenges to tax administrations due to the complexity of their*

Obiettivo dell'instaurazione di una tale relazione è quello di creare un **approccio comune** con riferimento al *tax risk management* e alla *tax compliance*, con vantaggi sia per il contribuente che per l'Amministrazione finanziaria.

I Paesi che, secondo il Rapporto del 2008, hanno sviluppato *business models* diretti a migliorare la gestione del rischio fiscale e della “*compliance*” da parte dei grandi contribuenti mediante una più effettiva cooperazione sono i seguenti:

- Australia (*Annual Compliance Arrangement*);
- Irlanda (*Cooperative Approach to Tax Compliance*);
- Italia (*Risk Management Monitoring*);
- Paesi Bassi (*Horizontal Monitoring*);
- Nuova Zelanda (*Cooperative Compliance Initiative*);
- Spagna (*Forum for Large Taxpayers*);
- Regno Unito (*Tax Compliance Risk Management Process*);
- Stati Uniti (*Compliance Assurance Process*).

Successivamente, nel corso del 2013, l'OCSE ha pubblicato il Rapporto “*Cooperative Compliance: a Framework from Enhanced Relationship to Cooperative Compliance*”, il quale illustra l'impatto degli approcci seguiti dagli Stati membri a livello di *cooperative compliance* e fornisce agli stessi alcune raccomandazioni in merito.

Tale Rapporto sottolinea come il numero di Paesi che ha posto in essere programmi basati sul concetto di *cooperative compliance* sia aumentato considerevolmente in seguito alla pubblicazione, nel 2008, dello studio OCSE “*Study into the Role of Tax Intermediaries*”, sopra citato, con risultati positivi in termini di trasparenza nel rapporto Amministrazione fiscale-contribuenti e di ottimizzazione delle strategie per la gestione del rischio fiscale, nonché di riduzione del numero di controversie.

---

*affairs, their revenue contribution, the opportunity for aggressive tax planning, and the impact of their compliance behaviour on the integrity of the tax system*”. Con riferimento ai contribuenti, il Rapporto esamina in dettaglio “*their usage of aggressive tax planning schemes and proposes prevention, detection and response strategies that tax administrations can use to respond to these challenges. It also addresses aspects of voluntary disclosure initiatives for past non-compliance that may be particularly pertinent in the current environment*”. Il documento individua alcuni approcci innovativi “*to enable governments to better manage the risks involved with marketed tax schemes and tailor-made arrangements. To improve compliance, tax administrations could consider changing the structure of their operations to focus resources effectively, for example, through the creation of a dedicate HNWI unit. Other recommendations include creating the appropriate legal framework, exploring forms of co-operative compliance and engaging more in international co-operation, at both the strategic and operational level*”. Cfr. per approfondimenti Valente P., *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, p. 612 ss..

Il Rapporto del 2013 ribadisce che tali programmi dovrebbero attenersi ai seguenti “*key pillars*”:

- consapevolezza, da parte dell’Amministrazione finanziaria, degli aspetti commerciali che determinano le transazioni e indirizzano le attività dei grandi contribuenti;
- approccio imparziale e oggettivo nei confronti del contribuente;
- proporzionalità nell’allocazione delle risorse, garantita da un adeguato processo di *risk management*;
- atteggiamento di “*openess and responsiveness*” da parte dell’Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente;
- trasparenza e volontà di rendere disponibili le informazioni rilevanti da parte dei contribuenti stessi.

Da ultimo, l’OCSE è intervenuta con il Rapporto del 2016 “*Co-operative Tax Compliance, Building Better Tax Control Framework*”, nel quale si rileva che, affinché un adeguato sistema di *cooperative compliance* possa svilupparsi, è necessario che modelli di gestione e controllo del rischio fiscale trovino allocazione in un più ampio meccanismo di *internal auditing* aziendale e che vi sia un *Tax Control Framework* che persegua obiettivi di *Corporate Social Responsibility* (CSR).

Partendo dai valori etici dell’impresa, è opportuno adottare una *company risk management’s internal policy* che rifletta le *best practice* in ambito nazionale ed internazionale, tali da garantire un efficace monitoraggio del rischio fiscale<sup>3</sup>.

Perché il sistema possa funzionare adeguatamente è necessario che esso sia affidato ad un soggetto (*tax risk manager*) che, da un lato, abbia specifiche competenze in materia ispettiva (*tax audit*) e, allo stesso tempo, sia sufficientemente indipendente da essere in grado di segnalare al *Board* eventuali criticità emerse a seguito dell’attività di controllo e monitoraggio.

### Tavola 1 - *Tax Control Framework: i sei building blocks secondo l’OCSE*

1. *The tax strategy must be established. This will reflect the appetite for risk including the willingness to adopt tax positions that the tax authority may disagree with.*
2. *The strategy should be applied comprehensively, covering all transactions that could affect the tax position of the enterprise.*
3. *Responsibility should be assigned. The Board is responsible for the design and implementation of the strategy and the role of tax personnel within the enterprise should be clearly defined.*
4. *The whole process should be documented. There needs to be a system of reporting of transactions and events so that potential risks of non-compliance are identified and managed. Sufficient resources must be made available to implement and review the TCF.*

---

<sup>3</sup> Cfr. OCSE, *Co-operative Tax Compliance, Building Better Tax Control Framework*, OECD Publishing, 2016.

5. *There should be regular monitoring and testing of the framework.*

6. *The framework should be sufficient to provide assurance to all stakeholders including the tax administration that the tax risks are subject to adequate internal control and that the tax returns and other disclosures are reliable.*

### 3.3 Il regime di adempimento collaborativo – excursus storico

Il miglioramento delle relazioni, nonché una maggiore collaborazione tra Amministrazione finanziaria e grandi contribuenti, erano tra gli **obiettivi dell'Agenzia delle Entrate italiana** già un decennio fa.

In data 25 giugno 2013, l'Amministrazione finanziaria aveva infatti pubblicamente invitato i contribuenti<sup>4</sup> ad esprimere l'interesse a partecipare al progetto pilota al fine di attuare un nuovo "*regime di adempimento collaborativo*" ("*cooperative compliance programme*")<sup>5</sup>.

Scopo del progetto era l'elaborazione di un modello di riferimento per nuove e più avanzate forme di relazione e comunicazione tra Fisco e contribuente, basate su criteri di cooperazione, trasparenza e fiducia nell'ambito del *framework* del "*cooperative compliance programme*" delineato a livello internazionale in ambito OCSE.

Esso si presentava quale evoluzione dell'attività di tutoraggio posta in essere dall'Amministrazione finanziaria italiana, rivolta alla categoria dei grandi contribuenti e disciplinata dall'art. 27, commi 9-12, D.L. n. 185/2008<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Tra i requisiti necessari per la partecipazione alla c.d. consultazione pubblica, l'Agenzia delle Entrate aveva previsto:

- la qualifica di "*grande contribuente*" (ovvero aver conseguito, per il periodo d'imposta 2011, un volume d'affari o ricavi non inferiore a 100 milioni di euro);

- l'adozione di modelli di organizzazione e di gestione di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 231/2001 o aver adottato un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. *Tax Control Framework*).

L'Agenzia delle Entrate aveva indicato come termine per l'invio della domanda di partecipazione alla consultazione pubblica la data del 31 luglio 2013; entro tale data, le imprese interessate dovevano inviare la domanda di partecipazione, la quale doveva contenere, oltre all'indicazione del possesso dei requisiti necessari e preferenziali, le motivazioni dell'adesione al progetto ed una sintetica descrizione del sistema interno di controllo e gestione del rischio fiscale.

<sup>5</sup> Per ulteriori approfondimenti cfr. Valente P., Nuzzolo A., "*Tax Governance e Cooperazione Rafforzata con il Fisco*", in *Il fisco*, n. 19/2014; Valente P., "*Procedure amichevoli, procedure arbitrali e rapporti Fisco-contribuente*", in *Il fisco*, n. 5/2017; Valente P., "*Il rapporto Fisco-contribuente secondo i Modelli di Statuto proposto a livello europeo*", in *Il fisco*, n. 38/2016.

<sup>6</sup> Il tutoraggio è uno strumento che, tenuto conto della specificità e della complessità della fiscalità delle imprese di dimensioni particolarmente elevate, consente di diversificare le modalità di controllo fiscale in base ai risultati di specifiche analisi di rischio effettuate sul singolo contribuente, che tengano in considerazione non soltanto il suo "*comportamento fiscale*", ma anche le caratteristiche del settore produttivo in cui opera: a ciascun contribuente sottoposto a tutoraggio viene così attribuito un livello di intensità del rischio, sulla base della probabilità e della tipologia

Il **nuovo regime** si fonda sull'impegno del contribuente a garantire comportamenti fondati sulla *compliance* e a fornire tempestivamente tutte le informazioni rilevanti relative ad operazioni caratterizzate da un certo livello di rischio fiscale o che possano dar luogo a divergenze dal punto di vista interpretativo.

D'altro canto, l'Agenzia delle Entrate si rendeva disponibile a rispondere più efficacemente alle esigenze del contribuente e *“a consentire la risoluzione delle questione fiscali di più ampio rilievo in maniera tempestiva ed equilibrata”*.

In sostanza, tale normativa già implicava il passaggio ad una **forma di controllo fiscale *ex ante* al tradizionale intervento *ex post***, con indiscutibili effetti positivi derivanti dalla *“certezza preventiva in merito alla conformità delle scelte effettuate alle corrette norme tributarie applicabili in concreto”*.

Nell'ambito del progetto pilota<sup>7</sup>, le imprese selezionate hanno collaborato con l'Agenzia delle Entrate (in particolare con il Settore *“Grandi Contribuenti della Direzione Centrale Accertamento”*), prendendo parte a specifici tavoli tecnici nell'ambito dei quali sono discusse svariate tematiche, tra le quali rilevano:

- le **caratteristiche** dei modelli interni di gestione del rischio fiscale;
- gli **elementi** e le caratteristiche del nuovo approccio Fisco-contribuente;
- gli **adempimenti** e gli **incentivi** che potranno essere posti a carico/beneficio del contribuente;
- gli **impegni** da parte dell'Agenzia delle Entrate.

---

dei comportamenti non conformi, oltre che della tendenza del contribuente stesso a mantenere un atteggiamento cooperativo e trasparente nei riguardi dell'Amministrazione finanziaria. In tal modo, il tutoraggio intende rispondere all'esigenza di selezionare in maniera appropriata le aree da controllare e di utilizzare nel modo più efficiente possibile gli strumenti di controllo a disposizione, intensificando allo stesso tempo il dialogo tra Amministrazione finanziaria e grandi contribuenti e favorendo l'incremento del livello di adempimento spontaneo da parte di questi ultimi. Per approfondimenti cfr. Valente P., *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, p. 612 ss..

<sup>7</sup> In data 5 gennaio 2017, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato un comunicato stampa con il quale si evidenzia che *“La cooperative compliance prende ufficialmente avvio con l'emissione dei primi provvedimenti di ammissione. La tessera n. 1 è stata infatti consegnata alla Ferrero Spa e ad altre società del gruppo le cui generalità verranno rese note attraverso l'inserimento dei contribuenti nell'elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate. Si tratta del primo tassello d'un progetto più ampio che interesserà altri attori di rilievo nel panorama economico italiano e che mira ad assicurare certezza nell'applicazione del diritto, in particolare in materia fiscale. Con l'effettiva entrata a regime della cooperative compliance, il nostro sistema tributario compie un deciso passo avanti allineandosi agli orientamenti oramai prevalenti a livello internazionale. La gestione delle attività relative al nuovo regime di adempimento collaborativo, nella prima fase di applicazione, è affidata all'ufficio cooperative compliance, istituito all'interno della Direzione Centrale Accertamento. Sono attualmente al vaglio dell'Agenzia delle Entrate ulteriori istanze di ammissione presentate da primari gruppi multinazionali”*.

Ulteriori approfondimenti ed informazioni sulle società ammesse al regime sono disponibili al seguente link:

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Regime+di+adempimento+collaborativo/Elenco+societa+ammesse+al+regime/>.



Come indicato dal sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate, alla data del 31 luglio 2013 risultavano pervenute “84 candidature riconducibili a 55 gruppi societari, per il 53% italiani, il 32% europei e la restante parte, extra europei. L'apprezzabile numero di adesioni appare ulteriormente corroborato dalla circostanza che, in termini di fatturato, le imprese che hanno espresso la volontà di aderire al progetto rappresentano circa il 10% del fatturato complessivo ascrivibile ai grandi contribuenti per l'anno di imposta 2011. Inoltre, si segnala che molte candidature attestano l'avvenuta sperimentazione di forme di collaborazione con amministrazioni finanziarie estere e con l'Agenzia delle Entrate in Italia, nella forma di accordi di *ruling* internazionale o di adesione al regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento”<sup>8</sup>.

A seguito di tale progetto pilota, la Legge n. 23 dell'11 marzo 2014 (cd. “*Legge Delega Fiscale 2014*”) ha conferito al Governo italiano la delega per la realizzazione di un “*sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*”.

In particolare, l'art. 6 della suddetta Legge Delega 2014 introduceva istituti volti a rafforzare il rapporto tra le imprese e l'Amministrazione finanziaria, attraverso forme di “*comunicazione e cooperazione rafforzata*”<sup>9</sup>.

L'obiettivo era quello di prevedere una serie di incentivi fiscali alle imprese c.d. *virtuose*, che adottavano un comportamento collaborativo con l'Amministrazione finanziaria e prevedevano sistemi aziendali di gestione e di controllo del rischio fiscale.

In particolare, secondo l'art. 6 della Legge n. 23 dell'11 marzo 2014:

“1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'art. 1, norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l'amministrazione finanziaria, nonché, per i soggetti di maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni, prevedendo a tali fini l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche.

<sup>8</sup> Il progetto pilota prevedeva tre fasi:

- fino ad aprile 2014, si sono tenuti tavoli tecnici con un numero limitato di imprese;
- da maggio 2014, è iniziato il coinvolgimento di tutte le imprese che hanno dato la loro adesione;
- a seguire, è stata tenuta una consultazione pubblica.

Per approfondimenti, cfr. Agenzia delle Entrate, *Progetto pilota “Regime di adempimento collaborativo”* - Invito pubblico, consultabile al seguente link: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/insi/documentazione/regime+di+adempimento+collaborativo+-+grandi+contribuenti>.

<sup>9</sup> Per approfondimenti in tema di cooperazione rafforzata con il Fisco, cfr. Valente P., *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, p. 3415 ss..



2. Il Governo è altresì delegato a prevedere, nell'introduzione delle norme di cui al comma 1, incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni, anche in relazione alla disciplina da introdurre ai sensi dell'art. 8 e ai criteri di limitazione e di esclusione della responsabilità previsti dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata (...).

6. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'art. 1, disposizioni per la revisione generale della disciplina degli interpelli, allo scopo di garantirne una maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri, procedendo in tale contesto all'eliminazione delle forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per l'amministrazione".

### 3.4 Il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128

Come precedentemente illustrato, l'istituzione del “*regime di adempimento collaborativo*” fra l'Agenzia delle Entrate e i contribuenti è stata prevista in attuazione della Legge Delega Fiscale 2014 con il fine di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale.

La disciplina è contenuta nel D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente (di seguito anche “*il Decreto*”)<sup>10</sup>.

In sostanza, tale istituto si pone l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra Amministrazione finanziaria e contribuente che miri ad un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti tramite l'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali.

**Elementi centrali** di tale normativa sono dunque rappresentati:

- da un lato, dall'istituzione e continuo aggiornamento e monitoraggio di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, e
- dall'altro, dalle interlocuzioni tra contribuente e Agenzia delle Entrate che sono finalizzate a garantire la certezza fiscale dei rapporti mediante rapporti *ex ante* invece che controlli *ex post* e che consentono al contribuente di condividere in modo trasparente e collaborativo la propria

<sup>10</sup> Il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 contenente “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli artt. 5, 6 e 8, comma 2, della Legge 11 marzo 2014, n. 23”, pubblicato in G.U. n. 190 del 18 agosto 2015, è in vigore dal 2 settembre 2015.

posizione tributaria a fronte della consumazione dell'esercizio del potere di controllo da parte dell'Amministrazione.

Come precisato, infatti, nell'art. 3 del Decreto in esame, al fine di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale, è istituito il regime di adempimento collaborativo fra l'Agenzia delle Entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

In tale articolo viene altresì precisato che l'adesione al regime:

- è subordinata al possesso dei requisiti di cui all'articolo 4,
- comporta l'assunzione dei doveri di cui all'articolo 5 e
- produce gli effetti di cui all'articolo 6.

Tale normativa è stata successivamente oggetto di modifica sulla base della Legge delega per la riforma fiscale n. 111/2023 (di seguito anche "*Legge Delega 2023*") finalizzata alla revisione del sistema tributario.

In particolare, l'art. 17 (rubricato "*Principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo*"), comma 1, lett. g), n. 1 ha previsto che nell'esercizio della delega il Governo deve osservare anche i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione dell'attività di accertamento, ovvero l'introduzione di "*misure che incentivino l'adempimento spontaneo dei contribuenti attraverso*:"

1) *il potenziamento del regime dell'adempimento collaborativo di cui al titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, volto a:*

1.1) *accelerare il processo di progressiva riduzione della soglia di accesso all'applicazione dell'istituto, provvedendo a dotare, con progressivo incremento, l'Agenzia delle Entrate di adeguate risorse;*

1.2) *consentire l'accesso all'applicazione del regime dell'adempimento collaborativo anche a società, prive dei requisiti di ammissibilità, che appartengono ad 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;*

1.3) *introdurre la possibilità di certificazione da parte di professionisti qualificati dei sistemi integrati di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria;*

1.4) prevedere la possibilità di gestire nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi d'imposta precedenti all'ammissione al regime;

1.5) introdurre 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 dell'adempimento collaborativo, prevedendo anche la necessità di un'interlocuzione preventiva rispetto alla notificazione di un parere negativo;

1.6) prevedere procedure semplificate per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle Entrate che comportino la necessità di effettuare ravvedimenti operosi;

1.7) prevedere l'emanazione di un codice di condotta che disciplini i diritti e gli obblighi dell'amministrazione e dei contribuenti;

1.8) prevedere che l'esclusione dal regime dell'adempimento collaborativo, in caso di violazioni fiscali non gravi, tali da non pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, sia preceduta da un periodo transitorio di osservazione, al termine del quale si determina la fuoriuscita o la permanenza nel regime;

1.9) potenziare gli effetti premiali connessi all'adesione al regime dell'adempimento collaborativo prevedendo, in particolare:

1.9.1) l'ulteriore riduzione, fino all'eventuale esclusione, delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati anche in ordine alla conformità ai principi contabili, 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;

1.9.2) l'esclusione, ferme restando le disposizioni previste ai sensi dell'articolo 20, comma 1, lettera b), delle sanzioni penali tributarie, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo che hanno tenuto comportamenti collaborativi e comunicato preventivamente ed esaurientemente l'esistenza dei relativi rischi fiscali;

1.9.3) la riduzione di almeno due anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 57, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati, anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, 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;*

*1.9.4) istituti speciali di definizione, in un predeterminato lasso temporale, del rapporto tributario circoscritto, in presenza di apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati che attestano la correttezza dei comportamenti tenuti dai contribuenti”.*

Inoltre, l'art. 20 della Legge Delega 2023 (rubricato “*Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale*”) al comma 1, n. 4 stabilisce altresì che il Governo deve osservare “*principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale*”, prevedendo “*la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese che non possiedono i requisiti per aderire al regime dell'adempimento collaborativo possano assumere rilevanza per escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni*”.

Il D.Lgs. 30 dicembre 2023 n. 221 - di attuazione della Legge Delega 2023 contenente le “*Disposizioni in materia di adempimento collaborativo*” - ha quindi provveduto ad integrare e modificare gli artt. 3-7 del D.Lgs. n. 128/2015, nonché ad introdurre l'art. 7-*bis*.

Le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 221/2023 sono entrate in vigore in data 18 gennaio 2024.

Pertanto, allo stato attuale, il D.Lgs. n. 128/2015 risulta così strutturato:

- l'articolo 3 disciplina le finalità e l'oggetto di tale istituto;
- l'articolo 4 definisce i requisiti d'accesso al regime di adempimento collaborativo;
- l'articolo 5 disciplina i doveri dell'Agenzia delle Entrate e dei contribuenti;
- l'articolo 6 regola gli effetti dell'adesione al regime;
- l'articolo 7 stabilisce le competenze e le procedure da seguire;
- l'articolo 7-*bis* riguarda il regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale.

Per quanto riguarda la principale normativa e interpretazioni di riferimento si richiama quanto segue:

- con il Provvedimento n. 54237 dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016 - contenente “*Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli artt. 3 e seguenti del D-Lgs. 5 agosto 2015, n. 128*” sono state dettate le prime disposizioni attuative del citato regime, e in particolare,

- ✓ i requisiti oggettivi e soggettivi di accesso,
  - ✓ le modalità di presentazione della domanda,
  - ✓ i documenti da allegare alla domanda e
  - ✓ l'istruttoria da parte dell'ufficio competente;
- il successivo Provvedimento dell'Agenzia Entrate del 26 maggio 2017 n. 101573 rubricato "*Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*" (di seguito "*il Provvedimento 101573/2017*") regola, agli articoli da 4 a 8, la "*procedura*" intesa come il complesso dei controlli e delle attività relativi al regime di adempimento collaborativo nel capo II;
  - i primi chiarimenti in materia sono stati forniti con la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E del 16 settembre 2016;
  - con il Provvedimento prot. n. 450193 del 17 dicembre 2024, è stato approvato, unitamente alle relative istruzioni, il nuovo "*Modello di adesione al regime di adempimento collaborativo*" da utilizzare per la richiesta di adesione al regime. Tale modello sostituisce, a far data dalla pubblicazione del Provvedimento sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate, quello approvato con Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prott. n. 54237 e 54749 del 14 aprile 2016, successivamente modificato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 153271 del 4 maggio 2022;
  - con Decreto del Ministero dell'Economia e Finanze del 29 aprile 2024 è stato approvato il Codice di Condotta per i contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo;
  - con il Provvedimento n. 5320/2025 del 10 gennaio 2025 dell'Agenzia delle Entrate sono state approvate le Linee Guida per la predisposizione del TCF;
  - con il Protocollo d'intesa del 20 gennaio 2025 in materia di adempimento collaborativo sono stati individuati i punti chiave della collaborazione tra Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza nell'ambito del regime di adempimento collaborativo;
  - con il Protocollo d'intesa del 15 aprile 2025, l'Agenzia delle Entrate, il MEF, il Consiglio Nazionale dei Commercialisti e il Consiglio Nazionale Forense hanno definito le modalità di rilascio dell'attestazione di certificatore;
  - con il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 31 luglio 2024 n. 126 è stato disciplinato il cd. "*Ravvedimento guidato*";
  - con il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 6 dicembre 2024 sono state disciplinate le modalità di applicazione del regime di adempimento collaborativo.

### 3.5 Il regime di adempimento collaborativo: i requisiti soggettivi

In base all'art. 7 del D.Lgs. n. 128/2015, il regime di adempimento collaborativo è riservato ai contribuenti che soddisfano determinati **requisiti soggettivi** riguardanti alternativamente:

1. la dimensione (ovvero l'ammontare dei ricavi e il volume d'affari);
2. l'adesione ad un consolidato fiscale;
3. la partecipazione ad un gruppo IVA;
4. l'accesso all'interpello sui nuovi investimenti.

Più specificatamente, in merito al primo punto, ai sensi dell'art. 7, comma 1-*bis* del D.Lgs. n. 128/2015, possono accedere al regime in esame i contribuenti (residenti o non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato) che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a:

- 750 milioni di euro a decorrere dal 2024;
- 500 milioni di euro a decorrere dal 2026;
- 100 milioni di euro a decorrere dal 2028.

Tali requisiti dimensionali sono verificati 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 e il volume di affari indicato nella dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori”* (art. 7 comma 1-*ter* del D.Lgs. n. 128/2015). Per i soggetti non residenti i requisiti dimensionali di accesso al regime vengono riscontrati in capo alla stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato, facendo riferimento, per i ricavi, a quanto indicato nel rendiconto economico e patrimoniale relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda o ai due esercizi anteriori e, per il volume d'affari, a quanto indicato nella dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente o ai due solari anteriori.

Come precisato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E del 16 settembre 2016 titulata *“Articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128”, (c.d. Decreto Certezza del Diritto). Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo*” (di seguito *“la Circolare 38/E/2016”*), i ricavi da considerare sono quelli indicati, *“secondo i corretti principi contabili”*, nei bilanci relativi ai periodi oggetto di osservazione.

Pertanto, per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali assumono rilevanza le voci A1 e A5 del valore della produzione, con esclusione delle “*Variazioni dei lavori in corso su ordinazione*”, indicate nella voce A3 del valore della produzione (OIC 12). Per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali rilevano anche i ricavi relativi ai lavori su commessa, secondo il principio contabile IAS 11 (Domanda 1.7).

Al regime di adempimento collaborativo possono accedere anche i soggetti che fanno parte di un gruppo di imprese (sottoposte a controllo comune ai sensi dell’art. 2359, comma 1, n. 1 e 2, e comma 2 c.c.) a condizione che:

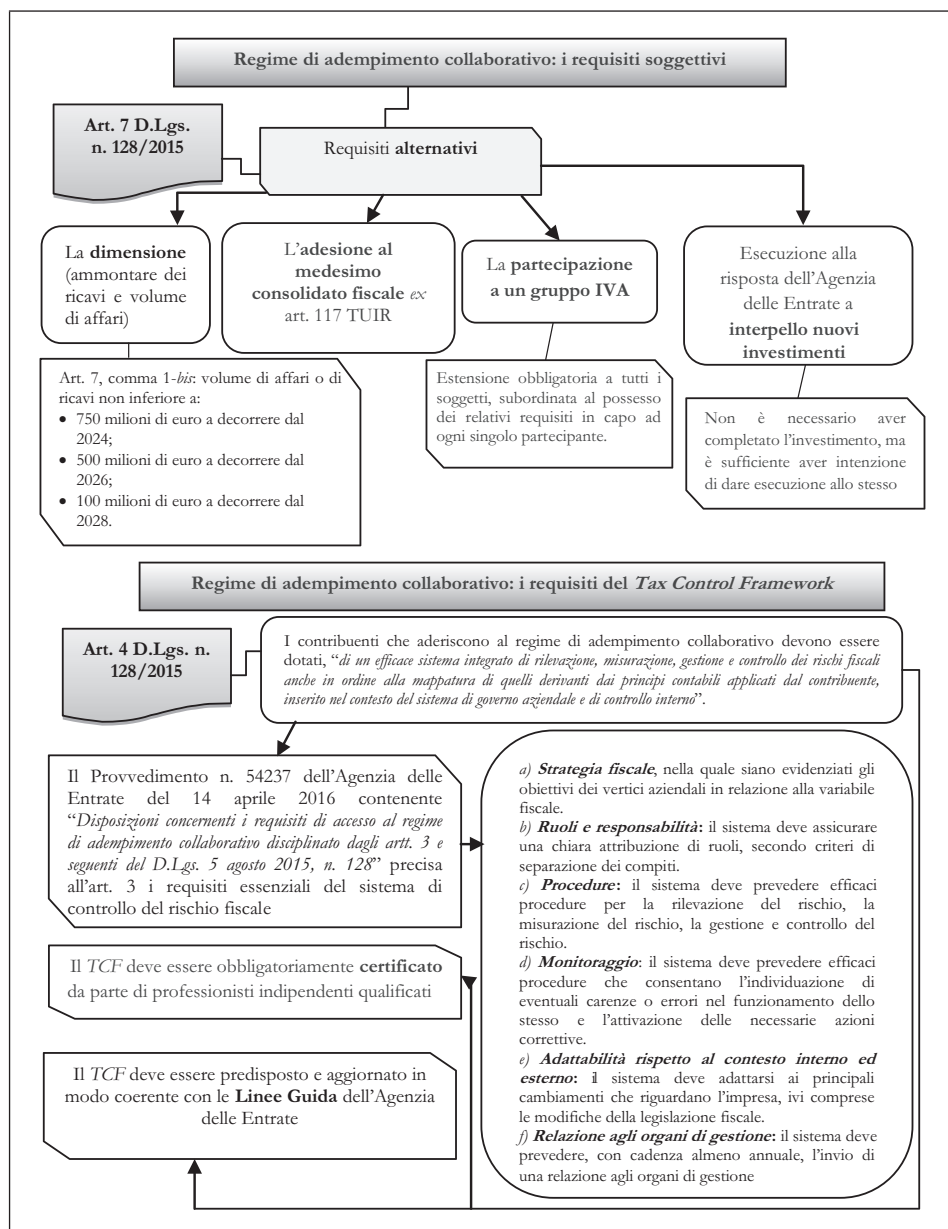
- almeno un soggetto aderente al consolidato possieda i requisiti dimensionali indicati nell’art. 7, comma 1-*bis* sopra richiamati;
- almeno un soggetto aderente al consolidato possieda i requisiti dimensionali almeno un soggetto aderente al consolidato possieda i requisiti dimensionali il gruppo adotti un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, certificato da un professionista indipendente ai sensi dell’art. 4, comma 1-*bis* del D.Lgs. n. 128/2015.

Possono accedere al regime (indipendentemente dal volume di affari) anche le imprese che danno esecuzione alla risposta dell’Agenzia delle Entrate ad un’istanza di interpello sui nuovi investimenti, al ricorrere degli altri requisiti previsti dal D.Lgs. n. 128/2015. Come precisato nella Circolare 38/E/2016, ai fini dell’adesione al regime non è necessario aver completato l’investimento, ma è sufficiente aver intenzione di dare esecuzione allo stesso secondo le indicazioni contenute nella risposta fornita dall’Agenzia delle Entrate a seguito di interpello (cfr. Domanda 1.1).

Possono accedere al regime i contribuenti facenti parte del **Gruppo IVA**, costituito ai sensi dell’art. 70-*quater* del D.P.R. n. 633/1972, quando almeno uno dei soggetti partecipanti al gruppo IVA abbia aderito o sia stato ammesso al regime di adempimento collaborativo (tale estensione è comunque subordinata al possesso dei relativi requisiti in capo ad ogni partecipante che, pertanto, deve presentare istanza di ammissione).



**Tavola 2 – Il regime di adempimento collaborativo: i requisiti soggettivi e i requisiti del Tax Control Framework**



---

*Estratto*

# Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

---

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer