IMPOSTE DIRETTE | **imposte e tasse**

RIFORMA DEL REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

Circ. Ag. Entrate 6.08.2026, n. 6/E - *L. 9.08.2023, n. 111 - D. Lgs. 30.12.2023, n. 221 - D. Lgs. 5.08.2024, n. 108 D. Lgs. 5.08.2015, n. 128 - D.M. 12.11.2024, n. 212 - D.M. 6.12.2024 - D.M. 29.04.2024 - D.M. 31.07.2024, n. 126 - D.M. 20.05.2024 - D.M. 21.11.2024*

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E/2026 offre un inquadramento sistematico del regime di adempimento collaborativo (cooperative compliance) nella sua versione riformata, fornendo altresì chiarimenti operativi su specifici quesiti applicativi. Il regime, introdotto originariamente con D. Lgs. 128/2015, è stato profondamente rinnovato dalla L. 111/2023 e dai successivi decreti attuativi.

La riforma persegue un duplice obiettivo: ampliare progressivamente la platea dei soggetti ammissibili (con soglia target di € 100 milioni di ricavi a partire dal 2028) e rafforzare gli effetti premiali per le imprese che adottano un sistema di controllo del rischio fiscale (Tax Control Framework - TCF) certificato. **Il principio ispiratore rimane quello di "trasparenza in cambio di certezza": l'impresa offre piena disclosure preventiva dei propri rischi fiscali e l'Agenzia delle Entrate garantisce certezza preventiva sull'applicazione delle norme.**

Le conclusioni operative principali sono: **l'esonero totale dalle sanzioni amministrative e penali per i rischi comunicati preventivamente in modo esauriente, la riduzione dei termini di accertamento** per chi dispone di TCF certificato, e la previsione di nuovi meccanismi di contraddittorio e ravvedimento.

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- REQUISITI SOGGETTIVI E ACCESSO AL REGIME
- TAX CONTROL FRAMEWORK E CERTIFICAZIONE
- CODICE DI CONDOTTA
- EFFETTI PREMIALI E REGIME SANZIONATORIO
- MECCANISMI APPLICATIVI E FUORIUSCITA DAL REGIME

SCHEMA DI SINTESI

AMPLIAMENTO DEI REQUISITI SOGGETTIVI	• La riforma ha introdotto un progressivo abbassamento della soglia di accesso al regime: **..** € 750 milioni dal 2024; **..** € 500 milioni dal 2026; **.. € 100 milioni dal 2028.**	• Possono aderire al regime anche le società prive dei requisiti dimensionali propri che appartengono a un gruppo (inteso in senso civilistico ai sensi dell'art. 2359 c.c.) nel quale almeno un soggetto possiede i requisiti dimensionali e il gruppo adotta un TCF integrato e gestito unitariamente. • Ulteriori canali di accesso sono: l'appartenenza al medesimo gruppo Iva di un aderente; l'esecuzione della risposta a un interpello nuovi investimenti (investimento non inferiore a € 15 mln.), indipendentemente dal volume di ricavi.
TAX CONTROL FRAMEWORK (TCF) E SUA CERTIFICAZIONE	• **Il TCF è il sistema aziendale di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale**. La riforma ha introdotto l'obbligo di certificazione del TCF da parte di professionisti indipendenti (avvocati o dottori commercialisti) iscritti in appositi elenchi. • **La certificazione ha durata triennale e va rinnovata ogni 3 anni**. • Il TCF deve includere una Mappa dei rischi fiscali (RCM - Risk and Control Matrix) che copra anche i rischi derivanti dai principi contabili adottati dall'impresa. • Il modello deve articolarsi su 3 linee di controllo, con una funzione di Tax Risk Management (monitoraggio di secondo livello) segregata dai controlli di primo livello. • L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato apposite Linee Guida TCF (Provv. prot. n. 5320 del 10.01.2025) per supportare la costruzione di un TCF standardizzato.	
EFFETTI PREMIALI SANZIONI AMMINISTRATIVE	• Per i rischi fiscali comunicati preventivamente in modo tempestivo ed esauriente (tramite interpello abbreviato o comunicazione di rischio), prima della presentazione delle dichiarazioni, le **sanzioni amministrative tributarie sono integralmente disapplicate.** • Il comportamento del contribuente deve corrispondere esattamente a quello rappresentato nella comunicazione. • Per i rischi di adempimento correttamente mappati nella RCM (ma non comunicati preventivamente con interpello), le sanzioni sono ridotte alla metà con il limite massimo pari al minimo edittale e la riscossione è sospesa fino alla definitività dell'accertamento. • Sono escluse dall'esimente le violazioni caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente.	
EFFETTI PREMIALI: PROFILI PENALI E TERMINI DI ACCERTAMENTO	• Le violazioni dipendenti da rischi fiscali comunicati preventivamente **non configurano il reato di dichiarazione infedele (art. 4 D. Lgs. 10.03.2000, n. 74) e non costituiscono notizia di reato**. • L'esimente non si applica a condotte fraudolente, simulatorie o all'indicazione di elementi passivi inesistenti. • **I termini di decadenza per l'accertamento sono ridotti di 2 anni** per i contribuenti con TCF certificato; **ulteriore riduzione di un anno se è rilasciato anche il visto pesante** (art. 36 D. Lgs. 9.07.1997, n. 241). • La riapertura dei termini ordinari è prevista in caso di violazioni fraudolente o con documentazione falsa.	
NUOVI MECCANISMI APPLICATIVI	• Codice di condotta (D.M. 29.04.2024): formalizza gli impegni reciproci tra Agenzia e contribuenti. • Contraddittorio preventivo rafforzato: prima di qualsiasi risposta sfavorevole, lo schema di risposta è comunicato al contribuente con almeno 30 giorni per osservazioni. • Ravvedimento guidato (D.M. 31.07.2024, n. 126): consente di sanare violazioni con determinazione preventiva degli importi esatti. • Periodo transitorio di osservazione di 120 giorni prima dell'eventuale esclusione per inosservanza degli impegni (non applicabile in caso di condotte fraudolente).	

Aggiornato al 14.10.2026 Centro Studi Castelli S.r.l.

Riproduzione vietata

REQUISITI SOGGETTIVI E ACCESSO AL REGIME

ACCESSO PER TRASCINAMENTO: IMPRESE DEL GRUPPO

- Le società prive dei requisiti dimensionali propri possono aderire al regime per "trascinamento", a condizione che appartengano a un gruppo (ai sensi dell'art. 2359, c. 1, nn. 1) e 2), e c. 2 c.c.) nel quale almeno un soggetto possiede i requisiti dimensionali e il gruppo adotta un TCF integrato e certificato, gestito in modo unitario.
- Il D. Lgs. 5.08.2024, n. 108 ha esteso il perimetro dal precedente criterio del consolidato fiscale nazionale (art. 117 Tuir) alla nozione civilistica di gruppo.

ACCESSO TRAMITE INTERPELLO NUOVI INVESTIMENTI

- Il contribuente che dà esecuzione alla risposta a un'istanza di interpello nuovi investimenti (investimento non inferiore a € 15 milioni con significative ricadute occupazionali) può accedere al regime indipendentemente dal volume di ricavi.
- La domanda può essere presentata a partire dalla data del primo adempimento fiscale connesso alla corretta esecuzione della risposta:
  .. per le dichiarazioni: rileva la presentazione della dichiarazione interessata;
  .. per l'Iva: possono rilevare anche le LIPE se direttamente interessate dalla risposta;
  .. per gli atti: la loro registrazione.
- Il contribuente che accede tramite interpello nuovi investimenti, se privo a sua volta dei requisiti dimensionali, non può invocare l'"effetto trascinamento" a favore di altre società del gruppo prive di requisiti.

REQUISITI DIMENSIONALI PER HOLDING NON FINANZIARIE

- Per le società di partecipazione non finanziaria (holding industriali e commerciali, ex art. 162-bis, c. 1, lett. c) Tuir), il requisito dimensionale è verificato sommando:
  .. i ricavi iscritti in conto economico;
  .. i proventi da partecipazione (voce C15);
  .. i proventi finanziari (voce C16).
- Tali voci rappresentano componenti ordinari e caratteristici dell'attività tipica di una holding, coerentemente con il principio contabile OIC 12 (par. 85).
- Il riferimento è il valore più elevato tra quelli risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente alla domanda e dei 2 esercizi anteriori.

TAX CONTROL FRAMEWORK E CERTIFICAZIONE

STRUTTURA DELLA RCM E RISCHI CONTABILI

- La Mappa dei rischi e dei controlli fiscali (RCM) deve coprire i rischi di natura fiscale e i rischi contabili che abbiano un impatto fiscale.

Contenuto RCM	• Processi aziendali. • Identificazione del rischio fiscale/contabile; • Ambito impositivo. • Valutazione del rischio inerente. • Controlli di 1° livello (individuazione e valutazione).	• Misurazione del rischio residuo. • Controlli di secondo livello e rischio residuo di secondo livello.

- Per le imprese dotate di sistemi 262/SOX, la relazione del Dirigente Preposto (o Responsabile SOX), contenente Test of Design (TOD) e Test of Effectiveness (TOE), costituisce prova sufficiente dell'adeguatezza dei presidi contabili; nella RCM vanno indicate solo le informazioni descrittive dei rischi e presidi contabili derivanti da detti modelli.

RUOLO DEL TAX RISK OFFICER (TRO)

- Il TRO è il responsabile della supervisione del sistema di gestione e controllo dei rischi fiscali (monitoraggio di secondo livello).
- Dove esiste un sistema 262/SOX, il TRO può fare affidamento sulle risultanze di tali sistemi, evitando duplicazioni nei controlli.
- In assenza di tali sistemi, il TRO può adottare due alternative:
  .. **unica relazione**: il TRO redige un documento che comprende sia i controlli contabili che fiscali, anche utilizzando risultanze di altri soggetti (revisore, Internal Audit), purché ne attesti l'efficacia.
  .. **doppia relazione**: un soggetto preposto ai controlli contabili e il TRO per i controlli fiscali, con relazioni separate.
- La scelta deve essere formalizzata nel framework di controllo, con documentazione tracciabile, segregazione delle funzioni e allineamento con la RCM.

CERTIFICAZIONE DEL TCF

- La normativa non impone uno standard specifico di assurance. Il certificatore sviluppa una propria metodologia coerente con le Linee Guida TCF. L'utilizzo degli standard ISAE 3000 (e in particolare ISAE 3402) è ritenuto idoneo.
- La certificazione deve coprire il disegno del sistema (Test of Design - TOD) e la verifica dell'efficacia operativa (Test of Effectiveness - TOE).
- L'aggiornamento triennale della certificazione deve coprire l'intero triennio di riferimento (non solo l'ultimo anno), con verifiche sia a livello Company level che Activity level.
- La prima certificazione di aggiornamento per le imprese che hanno presentato istanza nel 2024-2025 dovrà essere prodotta entro il 31.12.2029 e coprirà i periodi di imposta dalla data dell'istanza fino al 2028.

Centro Studi Castelli S.r.l. Aggiornato al 14.10.2026
Riproduzione vietata

IMPOSTE DIRETTE | **imposte e tasse**

NUOVA CERTIFICAZIONE PER MODIFICHE ORGANIZZATIVE RILEVANTI

- Non è possibile individuare a priori le ipotesi che richiedono una nuova certificazione.
- In linea generale, è necessaria una nuova certificazione quando si verificano operazioni straordinarie che ampliano sostanzialmente il perimetro del TCF, coinvolgendo soggetti precedentemente esclusi (es. fusioni o scissioni tra soggetti aderenti e non aderenti al regime con TCF diversi).
- Le operazioni straordinarie tra soggetti già inclusi nello stesso TCF non richiedono mai nuova certificazione.
- La valutazione va effettuata caso per caso in base alla materialità dell'operazione.
- L'impresa deve comunicare preventivamente all'Agenzia gli eventi che richiedono un "complessivo aggiornamento" del TCF per una valutazione condivisa.

ATTESTAZIONE DI EFFICACIA PER I SOGGETTI GIÀ AMMESSI

- I soggetti già ammessi al regime prima del 18.01.2024 (data di entrata in vigore del D. Lgs. 221/2023) non sono tenuti ad adottare il modello TCF standard.
- Devono però acquisire un'attestazione di efficacia operativa del TCF entro il 31.12.2026, con riferimento all'attività di controllo svolta negli anni 2024 e 2025.
- La successiva attestazione coprirà gli anni 2026-2027-2028 e dovrà essere acquisita entro il 31.12.2029.
- Per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, i termini si calcolano in base al secondo periodo di imposta successivo all'entrata in vigore del D.M. 21.11.2024.

INFEDELTÀ DELLA CERTIFICAZIONE DEL TCF E DILIGENZA DELL'IMPRESA

- La certificazione è infedele se:
  - .. rilasciata in assenza dei requisiti di indipendenza/onorabilità/professionalità;
  - .. non vi è corrispondenza tra i dati certificati e quelli reali;
  - .. il certificatore attesta falsamente di aver svolto i compiti prescritti.
- Se l'impresa ha adottato l'ordinaria diligenza (acquisendo le dichiarazioni del certificatore e svolgendo tutte le verifiche astrattamente idonee a rilevare l'infedeltà), può essere ammessa al regime previa produzione di una nuova certificazione da parte di un diverso professionista.
- Se invece l'impresa ha omesso la specifica diligenza richiesta, deve presentare una nuova istanza di ammissione.
- Per i soggetti già ammessi, si applica la procedura di contraddittorio prevista dall'art. 7, c. 3 D. Lgs. 128/2015.

CODICE DI CONDOTTA

IMPEGNI E LIMITI

D.M. 29.04.2024

- Il codice di condotta formalizza gli impegni reciproci di Agenzia e contribuenti ed è operante dalla data di trasmissione dell'istanza di adesione (o dalla data di entrata in vigore per i già aderenti).

Principali doveri del contribuente	• Comunicazione trasparente e tempestiva dei rischi fiscali. • Adozione di presidi antifrode (anche tramite Modello 231 integrato con il TCF).	
	• Astensione dall'uso strumentale degli strumenti di interlocuzione preventiva a solo scopo di ottenere l'esimente sanzionatoria, disattendendo poi sistematicamente le risposte ricevute.	• Quest'ultimo comportamento ("sistematico") non si riferisce al legittimo disaccordo con una risposta, ma all'abuso preordinato dello strumento per ottenere la penalty protection con intenzione preesistente di coltivare il contenzioso. • La gravità è valutata caso per caso.

EFFETTI PREMIALI E REGIME SANZIONATORIO

COMUNICAZIONE DEI RISCHI SOTTO SOGLIA E MAPPA INTERPRETATIVA

- **I rischi interpretativi significativi** (sopra le soglie di materialità quali-quantitative concordate) devono essere obbligatoriamente comunicati tramite interpello abbreviato o comunicazione di rischio, pena la perdita di qualsiasi esimente sanzionatoria.
- **I rischi interpretativi non significativi** (sotto soglia) possono:
  - .. essere comunicati preventivamente (con accesso alla penalty protection piena); oppure
  - .. essere riportati ex post nella Mappa dei rischi interpretativi (con diritto alla sola riduzione a metà delle sanzioni ex art. 6, c. 3-bis D. Lgs. 128/2015).

La Mappa dei rischi interpretativi è un archivio interno, popolato tramite l'applicativo web dell'Agenzia, e costituisce prova del corretto funzionamento del processo interpretativo del TCF.

ESIMENTE SANZIONATORIA

- L'esimente sanzionatoria piena (disapplicazione totale delle sanzioni amministrative e penali) richiede:
  - .. comunicazione preventiva del rischio tramite interpello abbreviato o comunicazione di rischio, prima della presentazione delle dichiarazioni. Per l'Iva rileva sempre il termine dichiarativo, non le scadenze intermedie dei versamenti;
  - .. comportamento tenuto esattamente corrispondente a quello comunicato;
  - .. assenza di condotte simulatorie o fraudolente o di elementi passivi inesistenti.
- L'interpello abbreviato deve essere presentato almeno 45 giorni prima della scadenza dichiarativa.
- Le comunicazioni di rischio devono pervenire entro il termine ordinario di presentazione della dichiarazione.
- Non valgono comunicazioni successive alla scadenza ordinaria, nemmeno se antecedenti a dichiarazioni integrative o tardive.

Riproduzione vietata

CONDOTTE IN PERIODI ANTECEDENTI ALL'INGRESSO NEL REGIME

- È possibile comunicare rischi fiscali relativi a periodi di imposta precedenti all'ammissione al regime, entro 120 giorni dalla notifica del provvedimento di ammissione, purché la comunicazione sia effettuata prima di qualsiasi accesso ispettivo o avvio di indagini penali.
- In questi casi la comunicazione deve contenere gli elementi tipici dell'interpello e riguardare rischi di natura interpretativa (non rischi di adempimento).
- Sia i rischi significativi che quelli sotto soglia beneficiano dell'esimente piena (art. 6, cc. 3 e 4 D. Lgs. 128/2015), se le condizioni formali sono rispettate.
- Il decreto correttivo ha esteso questa facoltà anche ai soggetti già aderenti alla data di entrata in vigore del D. Lgs. 221/2023, con termine di 120 giorni decorrente dalla data di entrata in vigore del decreto.

FAVOR REI E APPLICAZIONE RETROATTIVA DELLE NUOVE ESIMENTI

- Le nuove e più favorevoli disposizioni sanzionatorie introdotte dalla riforma (art. 6, cc. 3 e 4 D. Lgs. 128/2015) si applicano, in base al principio del favor rei (art. 3, cc. 2 e 3 D. Lgs. 18.12.1997 n. 472), anche alle istanze di interpello abbreviato e alle comunicazioni di rischio presentate prima del 18.01.2024, salvo che il provvedimento sanzionatorio sia già divenuto definitivo.
- Devono comunque essere rispettate tutte le condizioni previste dalla norma riformata.
- Comportamenti opportunistici (es. uso dell'esimente pre-riforma come schermo per coltivare il contenzioso) saranno valutati ai fini del rispetto del codice di condotta.

MECCANISMI APPLICATIVI E FUORIUSCITA DAL REGIME

RAVVEDIMENTO GUIDATO

- Il ravvedimento guidato (D.M. 31.07.2024, n. 126) consente ai contribuenti aderenti di sanare violazioni attraverso una procedura di contraddittorio preventivo con l'Agenzia.
- L'Agenzia determina preventivamente gli importi esatti (imposte, sanzioni e interessi) tramite un "atto di ricalcolo". La comunicazione qualificata deve essere presentata almeno 9 mesi prima della decadenza dei termini di accertamento.
- Il quantum sanzionatorio si cristallizza alla data della comunicazione qualificata.
- Gli interessi, invece, continuano a maturare giorno per giorno al tasso legale fino all'effettivo pagamento.
- Il ravvedimento guidato può abbracciare ogni forma di premialità sanzionatoria (compresa la disapplicazione totale per rischi preventivamente comunicati), non solo la riduzione a metà delle sanzioni.

CONTRADDITTORIO RAFFORZATO SU RISPOSTA NEGATIVA

- Prima di notificare una risposta sfavorevole a un'istanza di interpello o di formalizzare una posizione contraria a una comunicazione di rischio, l'Agenzia deve inviare al contribuente uno schema di risposta con la propria posizione, assegnando almeno 30 giorni per osservazioni scritte.
- Il termine di risposta all'interpello è sospeso per 60 giorni dalla notifica dello schema.
- Le osservazioni devono pervenire in forma scritta (via PEC), ma il contribuente può attivare anche un confronto verbale (anche in forma virtuale) prima dell'invio delle osservazioni, purché entro il termine assegnato.

COMPETENZA DELLA GUARDIA DI FINANZA

- Con la riforma è stato previsto il coinvolgimento della Guardia di Finanza nei controlli sui contribuenti aderenti.
- Per preservare il modello dell'Interfaccia Unica, prima di avviare qualsiasi attività istruttoria il Reparto competente deve:
  - .. informare l'Agenzia delle Entrate tramite il Comando Generale;
  - .. avviare un coordinamento centralizzato;
  - .. condividere sia l'opportunità di avviare il controllo che i relativi esiti.
- Il protocollo d'intesa del 20.01.2025 disciplina le modalità operative di questa cooperazione, che si svolge in tutte le fasi fino alla condivisione degli esiti dell'attività istruttoria.

ESCLUSIONE DAL REGIME E PERIODO DI OSSERVAZIONE

- L'esclusione può avvenire per:
  - .. perdita dei requisiti soggettivi od oggettivi;
  - .. inosservanza degli impegni del codice di condotta.
- In entrambi i casi è previsto un invito al contraddittorio entro 30 giorni.
- In caso di inosservanza degli impegni (e non di perdita dei requisiti), l'esclusione è preceduta da un periodo transitorio di osservazione di 120 giorni, prorogabile una sola volta per oggettive motivazioni. Tale periodo è finalizzato a verificare che il contribuente abbia rimosso le cause di esclusione e regolarizzato le violazioni.
- Il periodo di osservazione non si applica in caso di violazioni fraudolente o simulatorie, che pregiudicano il reciproco affidamento tra Amministrazione e contribuente.

Centro Studi Castelli S.r.l. Aggiornato al 14.10.2026
Riproduzione vietata