Il Sole 24 Ore – 07.08.2026

Tcf, tax risk officer coinvolto anche nella variabile contabile

Cooperative compliance

Si conferma che l'adozione di un modello 262 o Sox rende adeguato il presidio

Le controllate possono usare la mappa Rcm già validata della capogruppo

Alessandro Germani

La corposa circolare 6/E del 6 agosto (88 pagine) dell'agenzia delle Entrate contiene una serie di chiarimenti sul regime dell'adempimento collaborativo come innovato e potenziato dalla legge delega di riforma del sistema fiscale. La parte generale mette in luce le finalità di potenziamento dell'istituto che, con la soglia di 100 milioni di euro di volume di affari o di ricavi, interessa tutta la platea dei cosiddetti grandi contribuenti nella logica del passaggio da un modello aperto a uno standardizzato.

Nella parte speciale è dato spazio alla mappatura dei rischi provenienti dai principi contabili adottati dal contribuente. Si conferma che in presenza dell'adozione di un modello 262 o *Sox (Sarbanes Oxley Act)* il presidio si considera rispettato con la relazione del dirigente preposto (Dp 262) o del responsabile Sox, atta a garantire l'affidabilità del dato contabile sia a livello di *Tod (test of design)* sia di *Toe (test of effectiveness)*. In assenza di tali modelli ci vorranno dei presidi *ad hoc* che comportino controlli contabili similari misurati sempre in termini di Tod e Toe. Da ciò discende che il *Tro (Tax risk officer)* potrà recepire, nel caso di adozione di modelli 262 o Sox, le risultanze dei controlli contabili operate all'interno di tali modelli. In assenza di tale opzione, invece, l'impresa dovrà adottare dei propri presidi contabili. A quel punto il Tro potrà redigere un'unica relazione che dà conto dei controlli fiscali e contabili di secondo livello (questi ultimi effettuati dal Tro stesso o da altro soggetto quale il revisore legale o l'internal audit), oppure due relazioni distinte, una redatta dal soggetto responsabile dei rischi contabili e l'altra dal Tro stesso per i rischi fiscali.

Un importante chiarimento è quello per cui in presenza di un soggetto che ha fatto ingresso nel regime prima delle modifiche apportate dal Dlgs 221/2023 e che dunque non è tenuto al modello standardizzato (visto che aveva ricevuto la validazione del modello "aperto"), le società del gruppo che richiedano l'ammissione potranno continuare a usare lo stesso modello di Rcm (mappa dei rischi) della capogruppo.

Non essendo previsto dalla normativa uno standard di riferimento per la certificazione, l'Agenzia chiarisce che il certificatore potrà fare riferimento all'Isae 3402 (*Assurance Reports on Controls at a Service Organization*). Circa la cadenza temporale della certificazione, essa ha durata triennale e va aggiornata alla scadenza del triennio. I controlli di efficacia operativa (Toe) dovranno quindi coprire l'intero arco triennale e saranno condotti sia a livello di controlli generali (*Company Level*) sia di rischi specifici (*Activity Level*). Per i soggetti già ammessi o che hanno presentato istanza di adesione prima del 18 gennaio 2024 la certificazione di efficacia operativa andrà acquisita entro il 31 dicembre 2026 (controlli annualità 2024 e 2025) e la successiva entro il 31 dicembre 2029 (controlli annualità 2026, 2027 e 2028). Le imprese che hanno presentato istanza di adesione nei periodi di imposta 2024 e 2025 (Tod entro il 30 settembre 2026, ma si veda il rinvio a fine anno del decreto Omnibus) dovranno aggiornare la certificazione entro il 31 dicembre 2029, che dovrà attestare l'efficacia operativa dei controlli per i periodi di imposta compresi fra la data di presentazione dell'istanza (2024 o 2025) e il 2028.

A livello di rischio interpretativo si distinguono i rischi significativi, che superano le soglie di materialità concordate con l'Agenzia, da quelli non significativi che non le superano. Le esimenti sanzionatorie amministrativa e penale sono previste per i rischi significativi che comportano obbligatoriamente l'interlocuzione preventiva. Qualora anche quelli non significativi siano inseriti nella mappa dei rischi interpretativi (con le schede di rischio correttamente e preventivate compilate e inserite nel servizio web dell'Agenzia) ciò darà la possibilità di beneficiare delle citate esimenti di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 6 del Dlgs 128/2015.

Gli altri chiarimenti

Interpello abbreviato
Interpello abbreviato è riconducibile all'attività di consulenza, mentre la comunicazione del rischio è una segnalazione volontaria che attiene all'attività di controllo. A livello di preventività, per l'interpello abbreviato si richiede che l'istanza sia presentata entro 45 giorni dalla scadenza dei termini per l'invio della dichiarazione. Per la comunicazione di rischio è invece sufficiente l'effettuazione entro il termine ordinario di presentazione della dichiarazione

Riduzione delle sanzioni
Per i rischi fiscali mappati dalla Rcm a prescindere dal livello di rischio, spetta il beneficio ex articolo 6 ,comma 3-bis. Per i rischi interpretativi se significativi c'è un obbligo di interlocuzione preventiva con disapplicazione delle sanzioni (rendicontazione ex ante), sanzioni piene in caso di rendicontazione ex post mentre l'omessa rendicontazione è causa di esclusione, se non significativi c'è penalty protection in caso di rendicontazione ex ante, sanzioni ridotte in caso di rendicontazione ex post e sanzioni piene in caso di omessa rendicontazione

Esimente sanzionatoria penale
È esclusa in presenza di indicazione di elementi passivi inesistenti che configurano comportamenti immeritevoli di tutela. Non sono riconducibili a tale casistica costi esistenti sebbene in tutto o in parte indeducibili o questioni interpretative che sfociano in variazioni in diminuzione (per esempio, patent box o Pex) purché fedelmente e previamente rappresentate all'Agenzia

Riduzione dei termini per l'accertamento
Per i soggetti che hanno presentato istanza di ammissione al regime nel 2023 ma sono stati ammessi dopo il 18 gennaio 2024 la riduzione dei termini di accertamento si applica a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024.

L'esimente opera per i rischi non significativi ricompresi nella mappa

© RIPRODUZIONE RISERVATA