

Linee Operative per la certificazione del *Tax Control Framework*

OTTOBRE 2026



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili



Composizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Presidente

Elbano de Nuccio

Vice Presidente

Vincenzo Moretta

Consigliere Segretario

Michaela Marcarini

Consigliere Tesoriere

David Moro

Consiglieri

Gianluca Ancarani

Cristina Bertinelli

Aldo Campo

Rosa D'Angiolella

Fabrizio Escheri

Annalisa Francese

Gian Luca Galletti

Giovanna Greco

Gian Alberto Mangiante

Cristina Marrone

Eustachio Quintano

Antonio Repaci

Gabriela Savigni

Micaela Sette

Liliana Smargiassi

Giuseppe Venneri

Roberto Vittori

Collegio dei revisori

Presidente

Rosanna Marotta

Componenti

Maura Rosano

Sergio Ceccotti



Osservatorio Adempimento collaborativo e *Tax Control Framework*

Presidente

Elbano de Nuccio

Consigliere delegato Area Fiscalità

Vincenzo Moretta

Componenti

Giacomo Albano
Giovanni Formica
Marco Lio
Luca Miele
Luca Nobile
Arianna Palmieri
Maricla Pennesi
Pasquale Saggese
Alberto Santi



Sommario

CAPITOLO 1 – PRINCIPI GENERALI	1
1. PREMESSE	1
2. DEFINIZIONI	3
3. LE FONTI	6
4. OGGETTO, OBIETTIVI E AGGIORNAMENTO	7
4.1. Oggetto	7
4.2. Obiettivi	7
4.3. Aggiornamento	8
5. ACCETTAZIONE E PREPARAZIONE DELL'INCARICO	8
5.1. Valutazioni preliminari all'accettazione dell'incarico	8
5.1.1. Professionalità	9
5.1.2. Onorabilità	10
5.1.3. Indipendenza	11
5.1.4. Affidabilità organizzativa e tecnica	16
5.2. Documentazione preliminare, programmazione dell'attività e corrispettivi	18
5.2.1. Documentazione preliminare	18
5.2.2. Programmazione dell'attività	18
5.2.3. Corrispettivi	19
6. IL PROCESSO DI ASSESSMENT: VERIFICA DEL DISEGNO IN SEDE DI IMPIANTO E VALUTAZIONE DI EFFICACIA OPERATIVA IN SEDE DI AGGIORNAMENTO O ATTESTAZIONE	20
7. VERIFICHE NEL CASO DI TCF DI GRUPPO INTEGRATO (CENNI E RINVIO)	21
8. CONTENUTI E VALIDITÀ DELLA CERTIFICAZIONE	21
8.1. Il contenuto minimo della relazione di certificazione	21
8.2. La relazione di certificazione nel caso di TCF di Gruppo integrato (cenni e rinvio)	23
8.3. La rilevazione di carenze del TCF	23
8.4. La validità triennale della certificazione e la nuova certificazione in caso di modifiche organizzative	24
9. AMBITO DELL'OBLIGAZIONE PROFESSIONALE E CERTIFICAZIONE INFEDELE	25



Ambito e dimensioni dell'attività del professionista	26
Certificazione infedele	27
CAPITOLO 2 – LINEE OPERATIVE PER LA CERTIFICAZIONE DI DISEGNO	30
1. LINEE OPERATIVE PER LA CERTIFICAZIONE DI DISEGNO	30
2. FASE DI PERIMETRO	30
2.1. Le attività di perimetro	30
2.2. Perimetro dei controlli generali (c.d. Company Level Assessment)	31
2.3. Perimetro dei controlli specifici (c.d. Activity Level Assessment)	35
3. FASE DELLA VALUTAZIONE DELL'IMPOSTAZIONE (<i>TEST OF DESIGN – ToD</i>)	37
3.1. Test di disegno	37
3.2. Company level assessment	37
3.3. Activity Level Assessment	38
4. IL RILASCIO DELLA CERTIFICAZIONE DI DISEGNO	41
5. DATA CERTA ANTERIORE ALL'ISTANZA (CERTIFICAZIONE DEL DISEGNO)	42
CAPITOLO 3 – LINEE OPERATIVE PER LA CERTIFICAZIONE DI EFFICACIA OPERATIVA	43
1. CONTESTO E OBIETTIVI	43
1.1. Il contesto	43
1.2. Gli obiettivi e la copertura temporale dell'aggiornamento del TCF	43
1.2.1. Lo scopo dell'aggiornamento della certificazione del TCF	43
1.2.2. I periodi coperti dall'aggiornamento periodico	44
2. FASE DI PERIMETRO	47
2.1. Le attività di perimetro per il test di efficacia operativa	47
2.2. Company level assessment	48
2.2.1. Perimetro dei controlli generali da testare	48
2.2.2. Coordinamento con le attività di tax risk management	49
2.2.3. La valutazione di disegno dei controlli	50
2.3. Activity level assessment	50
2.3.1. Perimetro dei controlli specifici da testare	50
2.3.2. Controlli contabili	51
2.3.3. Scelte metodologiche	53
3. FASE DI VALUTAZIONE DI EFFICACIA OPERATIVA DEI CONTROLLI (<i>TEST OF EFFECTIVENESS – ToE</i>)	54



3.1. Company Level Assessment	54
3.1.1. Obiettivi	54
3.1.2. Procedure di test	54
3.1.3. Rendicontazione	56
3.2. Activity Level Assessment	57
3.2.1. Obiettivi	57
3.2.2. Procedure di test	57
3.2.3. Rendicontazione	58
4. ATTESTAZIONE	59
5. DATA CERTA DELL'AGGIORNAMENTO DELLA CERTIFICAZIONE E DELL'ATTESTAZIONE	61
CAPITOLO 4 – LA CERTIFICAZIONE DEL TCF DI GRUPPO INTEGRATO	62
1. INQUADRAMENTO GENERALE	62
2. LA CERTIFICAZIONE DELLA IMPRESA CHE ESERCITA ATTIVITÀ DI DIREZIONE E COORDINAMENTO SUL SISTEMA DI CONTROLLO DEL RISCHIO FISCALE	64
2.1. Fase di perimetro (di disegno e di efficacia operativa)	64
2.1.1. Company Level Assessment	64
2.2. Fase della valutazione (di disegno e di efficacia operativa)	65
2.2.1. Company Level Assessment	65
3. LA CERTIFICAZIONE DELL'IMPRESA SOGGETTA A DIREZIONE E COORDINAMENTO SUL SISTEMA DI CONTROLLO DEL RISCHIO FISCALE	65
3.1. Fase di perimetro (di disegno e di efficacia operativa)	66
3.1.1. Company Level Assessment	66
3.2. Fase di valutazione (del disegno e dell'efficacia operativa)	67
3.2.1. Company Level Assessment	67



CAPITOLO 1 – PRINCIPI GENERALI

1. Premesse

L'art. 4 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, come modificato dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221, prevede che il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale dei contribuenti che aderiscono al regime di adempimento collaborativo debba essere certificato, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili adottati, da professionisti indipendenti in possesso di specifica professionalità, iscritti all'albo degli Avvocati o dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

Il professionista abilitato è chiamato ad attestare che il predetto sistema risponda alle previsioni normative vigenti e sia impostato in coerenza con le Linee Guida all'uopo emanate dall'Agenzia delle entrate, secondo criteri di *best practice* internazionale.

Ai sensi dell'art. 3 del D.M. 9 luglio 2025 il medesimo obbligo di certificazione riguarda anche i contribuenti che intendono esercitare l'opzione per il regime di cui all'art. 7-*bis* del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (cd. regime opzionale).

L'introduzione dell'obbligo di certificazione – associato a una maggiore responsabilizzazione dell'impresa rispetto alla pregressa impostazione, fondata sulla validazione amministrativa del TCF – si inserisce nel percorso di evoluzione da un modello aperto di *Tax Control Framework* (TCF) a un modello standardizzato. In tale contesto, la costruzione e l'aggiornamento del sistema di controllo del rischio fiscale devono rispettare i requisiti minimi fissati nelle citate Linee Guida dell'Agenzia delle entrate¹.

Tale scelta è coerente con le finalità della riforma di cui alla legge delega 9 agosto 2023, n. 111 di ampliamento della platea di soggetti interessati ai regimi di *tax compliance* collaborativa e di rafforzamento dei relativi effetti premiali.

Il Regolamento recante la disciplina dei requisiti, compiti e adempimenti dei professionisti abilitati alla certificazione è stato adottato con D.M. 12 novembre 2024, n. 212. Tale Regolamento prevede una durata triennale della certificazione e il suo obbligatorio aggiornamento alla scadenza del triennio. Qualora nel periodo di validità della certificazione si verificassero modifiche organizzative tali da richiedere il complessivo aggiornamento del

¹ Le Linee Guida dell'Agenzia delle entrate definiscono un modello *standard*, identificando i requisiti essenziali (contenuto minimo) di un sistema di controllo del rischio fiscale che possa considerarsi affidabile, richiedendosi però, rispetto ad esso, le integrazioni e gli adattamenti coerenti con le specificità dell'impresa e del suo contesto organizzativo.



sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, deve essere prodotta una nuova certificazione (art. 7, comma 7, D.M. 12 novembre 2024, n. 212).

Inoltre, a norma dell'art. 1, comma 3, del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221, come modificato dal D.Lgs. 5 agosto 2024, n. 108, i soggetti ammessi o che abbiano presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo prima dell'entrata in vigore del menzionato D.Lgs. n. 221 (18 gennaio 2024) non sono tenuti alla certificazione, ma devono attestare, con le modalità definite nell'apposito D.M. 21 novembre 2024, l'efficacia operativa del proprio sistema di controllo del rischio fiscale.

Ciò premesso, il presente documento (di seguito: "Linee operative") definisce e raccomanda modalità e strumenti operativi, criteri di valutazione e *standard* di documentazione applicabili alle attività di:

- i. rilascio della prima certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale ai sensi del D.M. 12 novembre 2024, n. 212 (cfr. capitoli 2 e 4);
- ii. aggiornamento periodico della certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale ai sensi del D.M. 12 novembre 2024, n. 212 (cfr. capitoli 3 e 4);
- iii. rilascio dell'attestazione di efficacia operativa del medesimo sistema a norma del D.M. 21 novembre 2024 (cfr. capitolo 3).

Le presenti Linee operative forniscono un quadro metodologico uniforme per assicurare che le attività di certificazione e attestazione - e le relative fasi di impostazione, pianificazione e svolgimento - siano poste in essere nel rispetto dei principi di indipendenza, imparzialità, rigore tecnico, garantendo completezza di analisi e coerenza rispetto al quadro normativo vigente e alle Linee Guida dell'Agenzia delle entrate.

Le presenti indicazioni e raccomandazioni, emanate anche in conformità a quanto disposto nel vigente Codice deontologico della professione, sono rivolte a tutti gli iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili che, previa iscrizione nell'apposito elenco, intendono svolgere le attività di certificazione e attestazione di sistemi di gestione del rischio fiscale.

I principi generali su cui si fondano le attività di certificazione e attestazione dell'efficacia operativa sono:



- la centralità del rischio fiscale, quale parametro guida nella valutazione del sistema, e la completezza, idoneità ed efficacia degli strumenti e presidi posti a mitigazione dello stesso;
- l'approccio basato su evidenze documentali verificabili;
- la tracciabilità e ripercorribilità del giudizio professionale, attraverso la documentazione delle attività svolte e i criteri valutativi utilizzati, anche a garanzia della trasparenza, verificabilità e difendibilità delle scelte adottate;
- la professionalità, onorabilità e indipendenza del certificatore;
- la continuità e l'aggiornamento nel tempo del sistema di controllo dei rischi fiscali.

2. Definizioni

Ai fini delle presenti Linee operative, valgono le seguenti definizioni:

- **Adempimento collaborativo o Regime:** il regime disciplinato dagli artt. da 3 a 7 del D.Lgs. 128;
- **Aggiornamento della certificazione:** verifica, con cadenza almeno triennale, dell'efficacia operativa del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale;
- **Attestazione:** l'attestazione, a norma del D.M. 21 novembre 2024, dell'efficacia operativa del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale dei soggetti ammessi o che hanno presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo prima del 18 gennaio 2024;
- **Certificazione:** la certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale ai sensi del D.M. 212;
- **Circolare 2026:** la circolare dell'Agenzia delle entrate 6 agosto 2026, n. 6/E, avente ad oggetto "Nuovo regime di adempimento collaborativo: inquadramento sistematico e chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi";
- **CNDCEC:** il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;
- **COSO Framework:** il *framework* di riferimento per il sistema di controllo interno, formalizzato nel documento "Internal Control – Integrated Framework" emesso dal Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013), che definisce i principi, i componenti e le logiche di funzionamento di un efficace sistema di controllo interno, utilizzato come *standard* di riferimento per la progettazione e la valutazione del sistema di controllo del rischio fiscale secondo le Linee Guida TCM;
- **D.Lgs. 128:** il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e *s.m.i.*;



- **D.Lgs. 221:** il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221 e *s.m.i.*;
- **D.M. 212, D.M. Certificazione o Decreto Certificazione:** il Decreto 12 novembre 2024, n. 212, adottato ai sensi dell'art. 4, comma 1-*ter* del D.Lgs. 128, dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro della Giustizia e rubricato "Regolamento recante disciplina dei requisiti, compiti e adempimenti dei professionisti abilitati alla certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale";
- **D.M. 21 novembre 2024, D.M. Attestazione o Decreto Attestazione:** il Decreto 21 novembre 2024 del Viceministro dell'Economia e delle Finanze recante "Modalità di attestazione dell'efficacia operativa del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale";
- **D.M. 6 dicembre 2024, D.M. Ammissione o Decreto Ammissione:** il Decreto 6 dicembre 2024 del Viceministro dell'Economia e delle Finanze che regola i requisiti soggettivi e oggettivi di accesso al regime di adempimento collaborativo;
- **Gruppo:** l'insieme delle società, delle imprese e degli enti sottoposti a controllo comune ai sensi dell'art. 2359, comma 1, nn. 1) e 2) e comma 2, c.c.;
- **Imprese Già Aderenti:** soggetti già ammessi, o che hanno presentato istanza di adesione al Regime, prima del 18 gennaio 2024, data di entrata in vigore del D.Lgs. 221;
- **Legge Delega:** la legge 9 agosto 2023, n. 111, recante "Delega al Governo per la riforma fiscale";
- **Linea di controllo o presidio di controllo:** il singolo presidio interno formalizzato nella matrice dei rischi e dei controlli (RCM) indirizzato a mitigare un rischio fiscale;
- **Linee Guida dell'Agenzia delle entrate:** le linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e la sua certificazione, adottate ai sensi dell'art. 4, comma 1-*quater*, del D.Lgs. 128, come modificate, aggiornate e integrate nel tempo; in dettaglio:
 - **Linee Guida TCM,** per la parte di Linee Guida relativa alla redazione del documento che disciplina il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. Tax Compliance Model - TCM) e per la certificazione del sistema²;
 - **Linee Guida RCM,** per la parte di Linee Guida relativa alla compilazione della Mappa dei rischi e dei controlli fiscali, declinata dall'Agenzia delle entrate con separate istruzioni in funzione del settore di riferimento delle imprese (ad esempio industriale³, assicurativo⁴ e bancario⁵), integrate dalle specifiche istruzioni sulla

² Approvate con provvedimento n. 5320/2025 del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 gennaio 2025.

³ Approvate con il provvedimento n. 5320/2025, citato sopra.

⁴ Approvate con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 321940/2025 del 7 agosto 2025.



mappatura del rischio fiscale derivante dai principi contabili applicati dai contribuenti, elaborate dal tavolo tecnico istituito tra l'Agenzia delle entrate e l'Organismo Italiano di contabilità (OIC), con Provvedimento n. 383481 del 10 ottobre 2024⁶;

- **Prima certificazione:** certificazione valevole ai fini dell'ammissione del contribuente al Regime, qualora il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia giudicato idoneo;
- **Protocollo di intesa dell'11 aprile 2025:** il protocollo di intesa tra CNDCEC, Consiglio Nazionale Forense, Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze e Agenzia delle entrate, sottoscritto l'11 aprile 2025 in attuazione dell'art. 2, comma 3, del D.M. 212, al fine di individuare, di concerto fra loro, le modalità e i percorsi formativi per il rilascio dell'attestazione relativa al possesso dei requisiti di professionalità di cui al comma 2 del citato art. 2;
- **Regime opzionale:** il regime di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale disciplinato dall'art. 7-bis del D.Lgs. 128;
- **Regolamento CNDCEC:** il "Regolamento recante disposizioni sul funzionamento dell'elenco degli iscritti nella sezione A dell'albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili abilitati alla certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale di cui all'articolo 1, comma 1, del Decreto interministeriale 12 novembre 2024, n. 212", approvato dal CNDCEC nella seduta del 25 giugno 2025 e poi modificato in quella del 17 settembre 2025;
- **RCM (o Risk and Control Matrix):** il documento strutturato che rappresenta, per ciascun processo rilevante ai fini fiscali, i rischi individuati dall'impresa e i corrispondenti presidi di controllo a mitigazione degli stessi, compilato in conformità alla normativa di riferimento e alle Linee Guida dell'Agenzia delle entrate;
- **Rischio fiscale:** qualunque evento, comportamento o omissione che può determinare la violazione di norme di natura tributaria ovvero una operatività in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario, con conseguente errata, incompleta o non tempestiva determinazione e/o versamento delle imposte dovute;
- **Rischio fiscale inerente:** il livello di rischio potenziale associato a una specifica fattispecie con rilevanza fiscale, determinato dalla natura, complessità e caratteristiche dei processi e delle

⁵ Ad oggi ancora in bozza.

⁶ Ad oggi risultano pubblicate: i) tre schede tecniche approvate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 321934/2025 del 7 agosto 2025; ii) due schede tecniche approvate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 33973/2026 del 28 gennaio 2026; iii) due ulteriori schede tecniche approvate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 200904/2026 del 6 luglio 2026.



operazioni aziendali, valutato prima di considerare l'effetto dei controlli e dei presidi implementati per la sua mitigazione;

- **Rischio fiscale residuo:** il livello di rischio fiscale inerente che residua dopo l'applicazione dei presidi di controllo implementati;
- **Sistema di controllo del rischio fiscale o TCF (*Tax Control Framework*):** il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, recante l'insieme di regole, presidi, procedure, responsabilità, flussi informativi e controlli finalizzati a individuare, valutare, gestire e monitorare tali rischi;
- **Strategia Fiscale:** il documento elaborato e approvato dagli amministratori di vertice dell'impresa contenente un piano di azione di lungo periodo che, sia a livello strategico sia a livello operativo, definisce gli obiettivi dell'impresa nella gestione della variabile fiscale;
- **TCF di Gruppo integrato:** il sistema di controllo del rischio fiscale integrato adottato a livello di Gruppo, fondato su principi, metodologie, regole, procedure, ruoli e responsabilità comuni, definiti dall'impresa che esercita attività di direzione e coordinamento e applicati in modo coerente e tracciabile alle società, imprese ed enti del Gruppo soggetti a direzione e coordinamento;
- **TCM (o *Tax Compliance Model*):** il documento descrittivo del sistema di gestione del rischio fiscale, redatto in conformità alle previsioni normative di riferimento e alle Linee Guida dell'Agenzia delle entrate e finalizzato a illustrare l'assetto di *governance*, i processi, i rischi, i presidi di controllo e le modalità di monitoraggio del TCF;
- **Valutazione dell'efficacia operativa (*Test of Operating Effectiveness – ToE*):** la verifica che le linee di controllo siano effettivamente eseguite e funzionino correttamente e continuativamente nel periodo di riferimento;
- **Valutazione dell'impostazione (*Test of Design – ToD*):** la verifica dell'adeguatezza del disegno del TCF, dei rischi fiscali mappati e delle linee di controllo associate, effettuata indipendentemente dalla valutazione circa la loro efficacia operativa.

3. Le fonti

Le fonti rilevanti per l'attività di certificazione e attestazione del TCF sono:

- il D.Lgs. 128, recante la disciplina del regime di adempimento collaborativo (artt. 3-7) e del regime opzionale (art. 7-bis), nonché i relativi decreti ministeriali di attuazione;
- il D.Lgs. 221, recante "Disposizioni in materia di adempimento collaborativo";
- il D.M. 212, rubricato "Regolamento recante disciplina dei requisiti, compiti e adempimenti dei professionisti abilitati alla certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale";



- il D.M. 21 novembre 2024, recante le modalità di attestazione dell'efficacia operativa del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale;
- il D.M. 6 dicembre 2024, che regola i requisiti soggettivi e oggettivi di accesso al Regime;
- le Linee Guida TCM e le Linee Guida RCM.

Ai fini delle attività di certificazione e attestazione rilevano altresì:

- la Circolare 2026 e gli ulteriori documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate relativi al Regime, al regime opzionale, nonché alle modalità di costruzione e certificazione di sistemi di controllo del rischio fiscale;
- i documenti OCSE *"Cooperative Compliance: Building better tax control framework"* (2016) e *"Co-operative Compliance: A Framework"* (2013), cui sono ispirati i documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate;
- il documento *"Internal Control – Integrated Framework"* della *"Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission"* (COSO Framework), richiamato dalle Linee Guida TCM e dai documenti dell'OCSE come *standard* di riferimento per il disegno del *Tax Control Framework*.

La conduzione da parte del professionista delle attività di certificazione e attestazione si fonda, inoltre, sulle informazioni e sulla documentazione predisposta dall'impresa, condivise con il certificatore, ivi inclusi il documento descrittivo dell'attività svolta, la Strategia Fiscale, il documento descrittivo del sistema di controllo del rischio fiscale e delle sue modalità di funzionamento (TCM), la mappa dei processi aziendali, la RCM, le procedure e i protocolli operativi, il sistema delle deleghe, i flussi informativi e ogni altra documentazione interna rilevante.

4. Oggetto, obiettivi e aggiornamento

4.1. Oggetto

Le presenti Linee operative individuano e raccomandano criteri, strumenti, modalità operative e *standard* di documentazione applicabili alle attività di certificazione del sistema di controllo del rischio fiscale delle imprese, in relazione sia al rilascio della prima certificazione sia del suo aggiornamento periodico.

Le suddette Linee operative riguardano altresì le attività di attestazione del TCF per le Imprese Già Aderenti.

4.2. Obiettivi

Il presente documento si propone di fornire ai professionisti incaricati delle attività di certificazione e attestazione un manuale operativo di supporto, volto a orientare e rendere omogenee le modalità di svolgimento delle verifiche sul sistema di controllo del rischio fiscale, per giungere al rilascio di un giudizio professionale indipendente in merito alla conformità dello stesso rispetto ai requisiti



normativi applicabili e alle Linee Guida dell'Agenzia delle entrate, in coerenza con i principi e gli *standard* internazionali di controllo interno, tra cui il COSO *Framework*, di modo che fornisca una ragionevole certezza riguardo alla gestione consapevole e affidabile della variabile fiscale da parte dell'impresa.

In particolare, esso è finalizzato a supportare i suddetti professionisti nel verificare che il TCF sia adeguatamente progettato in tutte le sue componenti e coerente con le pertinenti disposizioni normative e di prassi, nonché nel valutare l'idoneità delle linee di controllo selezionate a mitigare i rischi fiscali individuati e mappati dall'impresa.

Il documento fornisce altresì indicazioni utili per accertare l'efficacia operativa dei presidi di controllo nel periodo di riferimento, secondo le modalità previste dalla normativa vigente.

4.3. Aggiornamento

Le presenti Linee operative sono soggette a revisione periodica in caso di:

- pertinenti modifiche normative;
- mutamenti significativi nelle indicazioni dell'Agenzia delle entrate;
- evoluzioni rilevanti nella prassi professionale in materia di TCF e di certificazione di sistemi di controllo del rischio fiscale.

5. Accettazione e preparazione dell'incarico

5.1. Valutazioni preliminari all'accettazione dell'incarico

L'art. 5 del D.M. 212 prevede che il professionista, prima di accettare un incarico di certificazione, è tenuto a valutare e documentare la sussistenza dei previsti requisiti di onorabilità, indipendenza e professionalità, nonché a verificare – previa acquisizione della pertinente documentazione preliminare – la propria adeguatezza organizzativa e tecnica. Tale verifica riguarda, in particolare, la disponibilità di tempo e di risorse idonee a garantire lo svolgimento dell'attività di certificazione con il necessario livello di approfondimento, nonché il possesso delle competenze professionali adeguate in relazione alla complessità del sistema oggetto di valutazione. A tal fine è prevista la possibilità per il certificatore di avvalersi, sotto la propria responsabilità, delle competenze e capacità di altri professionisti dotati dei medesimi requisiti di onorabilità e indipendenza dettati per il certificatore stesso.

Quanto appena esposto è illustrato nel dettaglio nei sotto-paragrafi che seguono e vale *mutatis mutandis* anche in relazione alle attività di aggiornamento della certificazione e attestazione; quest'ultima, ai sensi dell'art. 1, comma 3, del D.M. 21 novembre 2024, deve essere rilasciata dai medesimi professionisti abilitati alla certificazione *ex* comma 1-*bis* dell'art. 4 del D.Lgs. 128, secondo le indicazioni delle Linee Guida dell'Agenzia delle entrate.



5.1.1. Professionalità

Il professionista è tenuto a verificare, prima dell'assunzione dell'incarico, nonché a documentare, il possesso dei requisiti di professionalità previsti dal D.M. 212. Tale possesso è attestato dall'iscrizione nell'apposito elenco tenuto dal Consiglio Nazionale Forense e dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, rispettivamente per gli avvocati e i commercialisti, secondo il regolamento dagli stessi adottato.

L'iscrizione nell'elenco è disposta su richiesta del soggetto interessato, per i professionisti che risultino iscritti all'albo di appartenenza da più di cinque anni e che siano in possesso dei requisiti di professionalità e onorabilità (vedi *infra*) definiti all'art. 2 del D.M. 212, il cui venir meno comporta la cancellazione dall'elenco stesso.

Al certificatore è richiesto il possesso di un elevato livello di professionalità, dovendo combinare *expertise* tecnica e giuridica in ambiti che spaziano dai profili tecnico fiscali e amministrativi alla *compliance* normativa, la revisione dei processi e il controllo di gestione. In particolare, a questi si richiedono competenze e capacità professionali, anche basate sui più recenti sviluppi della normativa, della tecnica e della prassi professionale, in materia di:

- a. sistemi di controllo interno e di gestione dei rischi;
- b. principi contabili applicati dal soggetto incaricante nei periodi oggetto della certificazione;
- c. diritto tributario.

Il possesso di tali requisiti è oggetto di attestazione dell'ordine professionale di appartenenza, le cui modalità e percorsi formativi necessari sono individuati, di concerto fra loro, tra il Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'Agenzia delle entrate e i Consigli nazionali degli ordini professionali interessati. In particolare, la tematica ha formato oggetto del Protocollo d'intesa dell'11 aprile 2025 con cui è stata individuata una disciplina organica dei percorsi formativi nelle materie sopra elencate e dei relativi *test* di valutazione⁷, nonché delle ipotesi di esonero totale⁸ o parziale⁹ dalla frequenza

⁷ Il Protocollo prevede al riguardo: "1. Fermo quanto previsto dagli articoli 4 e 5, l'iscrizione all'elenco presuppone la partecipazione a percorsi formativi, suddivisi in tre moduli e di durata complessiva di almeno ottanta ore, aventi ad oggetto le seguenti materie: a) sistemi di controllo interno e di gestione dei rischi, (per una durata pari ad almeno la metà del corso); b) principi contabili; c) diritto tributario. 2. La conclusione di ciascun percorso formativo e il superamento di un successivo test di valutazione è attestato, per i rispettivi iscritti, dal Consiglio Nazionale Forense e dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. 3. Le modalità di svolgimento dei corsi di formazione e dei test di valutazione sono stabilite dai Consigli nazionali interessati, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle Entrate".

⁸ Il Protocollo prevede al riguardo: "4. Sono esonerati da quanto previsto dagli articoli 1 e 2: a) gli iscritti con continuità da almeno cinque anni all'albo degli avvocati o alla sezione A dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili che abbiano avuto: i. formale incarico di progettazione, realizzazione e sviluppo di sistemi di controllo interno del rischio fiscale già validati dall'Agenzia delle entrate; o ii. che abbiano cooperato comprovatamente per almeno cinque anni, in qualità di responsabile dei rischi fiscali delle imprese in adempimento collaborativo, con i soggetti incaricati della progettazione, realizzazione e sviluppo di sistemi di controllo interno del rischio fiscale validati dall'Agenzia delle entrate; b) gli iscritti con continuità da almeno cinque anni all'albo degli avvocati o alla sezione A dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili che siano stati componenti di organismi di vigilanza o comitati endoconsiliari analoghi o abbiano svolto funzioni di Audit aziendale, per almeno due anni in Società ammesse, nei medesimi anni, al regime di adempimento collaborativo; c) i professori universitari di prima e di seconda fascia di ruolo nelle discipline economico aziendali (settore scientifico-



dei predetti percorsi, in presenza di ruoli accademici, di qualificate esperienze formative o comprovate esperienze professionali o di *governance* in contesti caratterizzati dall'adozione di sistemi di controllo del rischio fiscale o dall'applicazione del Regime di adempimento collaborativo. I soggetti con esoneri totali o parziali sono certificati dai Consigli nazionali di appartenenza (CNDCEC e Consiglio Nazionale Forense), ai quali spetta predisporre e aggiornare l'elenco di rispettiva competenza dei professionisti autorizzati alla certificazione; elenco reso pubblico sul sito istituzionale dell'Agenzia dell'entrate.

Il CNDCEC ha dato attuazione alle prerogative assegnategli dal D.M. 212 e al citato Protocollo d'intesa dell'11 aprile 2025 con il Regolamento CNDCEC, approvato nella seduta del 25 giugno 2025 e poi modificato in quella del 17 settembre 2025. Tale Regolamento, a cui si rinvia per ogni dettaglio, definisce modalità, procedure e criteri di alimentazione dell'elenco di competenza del CNDCEC.

5.1.2. Onorabilità

Il professionista deve altresì verificare e documentare, sin dall'assunzione dell'incarico, il possesso dei requisiti di onorabilità previsti dal D.M. 212, anch'esso attestato dall'iscrizione nel citato elenco tenuto dal Consiglio Nazionale Forense e dal CNDCEC, rispettivamente per gli avvocati e i commercialisti.

L'iscrizione all'elenco è subordinata ad apposita richiesta del professionista, la quale deve contenere, oltre alla descritta attestazione di professionalità (vedi *supra*), anche le dichiarazioni rese ai sensi degli artt. 46 e 47 del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 in ordine ai seguenti requisiti (di onorabilità) dettati dall'art. 2, comma 1, lett. a), b) e c), del D.M. 212:

- a) non aver subito condanne con sentenza definitiva o decreto penale di condanna divenuto irrevocabile o sentenza di applicazione della pena su richiesta ai sensi dell'art. 444 c.p.p., per i

disciplinare: ECON-06/A ex SECS-P07) o di diritto tributario (settore scientifico-disciplinare: IUS 12), iscritti con continuità da almeno cinque anni all'albo degli avvocati o alla sezione A dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili".

⁹ Il Protocollo prevede al riguardo: "5. Sono esonerati dalla frequenza e dai test: a) i professori universitari di prima e di seconda fascia abilitati all'insegnamento e ricercatori a tempo determinato (di tipo A e di tipo B) nelle discipline economico aziendali (settore scientifico-disciplinare: ECON-06/A ex SECS-P07) o di diritto tributario (settore scientifico-disciplinare: IUS 12), iscritti con continuità da almeno cinque anni all'albo degli avvocati o alla sezione A dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, limitatamente al modulo o ai moduli relativi all'ambito disciplinare di conseguimento dei predetti titoli; b) gli iscritti con continuità da almeno cinque anni all'albo degli avvocati o alla sezione A dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, iscritti nel registro dei revisori legali dei conti di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, limitatamente al modulo relativo ai principi contabili; c) gli iscritti con continuità da almeno cinque anni all'albo degli avvocati o alla sezione A dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili che abbiano conseguito il titolo di dottore di ricerca o un Master universitario di II livello, limitatamente al modulo o ai moduli relativi all'ambito disciplinare di conseguimento dei predetti titoli e competenze professionali; d) gli iscritti con continuità da almeno cinque anni all'albo degli avvocati o alla sezione A dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili che per almeno due anni abbiano, nell'ambito di imprese di grandi dimensioni ai sensi della Direttiva (UE) 2023/2775, aventi sede legale o sede fissa di affari in Italia: (i) ricoperto il ruolo di responsabile fiscale, limitatamente al modulo relativo al diritto tributario; (ii) svolto funzioni di supervisione su sistemi di controllo interno del rischio fiscale nell'ambito di organismi di vigilanza o comitati endoconsiliari, all'uopo delegati, o della funzione di *internal audit* aziendale, ovvero funzioni di responsabile dei controlli di II livello (Tax Risk Manager), limitatamente al modulo relativo ai sistemi di controllo interno e di gestione dei rischi".



reati indicati nell'art. 94, comma 1, del D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36, per i reati di cui al libro II, titolo VII, capo III e di cui all'art. 640, comma 1, codice penale;

- b) mancata integrazione delle cause di esclusione di cui all'art. 94, comma 2, del D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36;
- c) mancata ricorrenza delle condizioni previste dall'art. 2382 c.c..

Inoltre, l'art. 3 del D.M. 212 valorizza profili ulteriori di affidabilità da assicurare per l'iscrizione nell'elenco. Nello specifico, il comma 2 impone al professionista, al momento della presentazione della domanda, di rendere dichiarazioni ex artt. 46 e 47 del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 circa l'eventuale pendenza di procedimenti per i reati di cui al precedente punto a) di cui abbia formale conoscenza, ovvero circa la sussistenza di atti impositivi a suo carico, anche non definitivi, emessi dall'Amministrazione finanziaria nel triennio precedente, per maggiori imposte complessivamente superiori a euro 50.000,00.

A tali dichiarazioni si collega un potere valutativo dei Consigli nazionali di appartenenza, i quali possono graduare la propria risposta organizzativa. Infatti, in funzione dell'entità, della gravità e comunque della rilevanza delle fattispecie, essi possono, con proprio provvedimento motivato, negare l'iscrizione all'elenco dei certificatori o ammetterla con prescrizioni. Inoltre, qualora le suddette fattispecie dovessero emergere successivamente all'iscrizione, i medesimi Consigli nazionali debbono procedere al riesame dell'iscrizione nell'elenco.

Si precisa che i requisiti di onorabilità anzi descritti, i quali devono sussistere durante l'intero periodo intercorrente tra l'assunzione dell'incarico e il rilascio della certificazione, sono oggetto di dichiarazione sostitutiva di certificazione o di atto di notorietà ex artt. 46 e 47 del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445. Il venir meno di tali requisiti nel citato periodo comporta la decadenza dall'incarico da parte del professionista.

5.1.3. Indipendenza

Il professionista incaricato della certificazione del sistema di controllo del rischio fiscale è tenuto a svolgere il proprio incarico con integrità e obiettività, operando in assenza di interferenze o condizionamenti tali da compromettere la capacità di esprimere un giudizio professionale imparziale sull'adeguatezza e l'affidabilità del TCF adottato dall'impresa. Questi deve dunque accertare, prima dell'assunzione dell'incarico e nel corso dello stesso, che non sussistano rischi, diretti e indiretti, per la sua indipendenza e, nel caso sussistano, verificare e documentare l'adozione di idonee misure, se esistenti, volte a mitigarli opportunamente.

Le condizioni di indipendenza devono permanere durante l'intero periodo intercorrente tra l'assunzione dell'incarico e il rilascio della certificazione e sono oggetto di dichiarazione sostitutiva di certificazione o di atto di notorietà ex artt. 46 e 47 del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445. Il loro venir meno comporta la decadenza dall'incarico da parte del professionista stesso.



L'indipendenza – quale requisito indispensabile per il corretto esercizio delle funzioni in commento – deve essere preservata rispetto a qualsiasi forma di conflitto di interessi, anche solo potenziale, nonché rispetto a relazioni d'affari, personali o di altra natura, dirette o indirette, che possano ragionevolmente rappresentare una minaccia concreta – o apparire (a un terzo informato, obiettivo e ragionevole) una minaccia concreta – per l'obiettività di giudizio del professionista. Al riguardo, una minaccia può ritenersi concreta quando sia fondata, attuale, non eventuale e si manifesta in modo stabile, non temporaneo e non occasionale.

A tal fine, è richiesto al professionista un sistema di valutazione dei rischi per la propria indipendenza con riferimento al caso specifico e alla propria organizzazione di studio, di modo da assicurare i seguenti due aspetti:

- il corretto atteggiamento professionale, che induce il professionista a considerare nell'espletamento del proprio incarico solo gli elementi rilevanti per l'esercizio della sua funzione, escludendo ogni fattore ad esso estraneo;
- la condizione di non essere associato a situazioni o circostanze dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che la capacità del professionista di svolgere l'incarico in modo imparziale sia compromessa.

I rischi per l'indipendenza derivanti da specifiche attività, relazioni ed altre circostanze successive all'iniziale accettazione dell'incarico devono essere oggetto di periodica verifica, fino alla conclusione dell'incarico e al rilascio della relativa relazione da parte del professionista.

Al riguardo, l'art. 4 del D.M. 212 prevede cause di inconferibilità dell'incarico di certificazione, positivizzando così i rischi per l'obiettività e l'integrità del certificatore, in particolare prescrivendone tra l'altro l'indipendenza dall'impresa richiedente e da chi sia coinvolto nel relativo processo decisionale, nonché da chi abbia reso servizi funzionali alla elaborazione del suo sistema integrato di controllo del rischio fiscale o abbia assunto un ruolo di responsabilità nell'ambito di tale sistema integrato. Nello specifico, fatte salve le ulteriori incompatibilità eventualmente previste da leggi speciali e per imprese operanti in particolari settori, è espressamente esclusa la possibilità di acquisire l'incarico di certificazione per il professionista se:

- a. riveste cariche sociali negli organi di amministrazione o di controllo dell'impresa richiedente, delle società da questa controllate, delle società che la controllano o di quelle sottoposte a comune controllo;
- b. è coniuge¹⁰, parente o affine entro il quarto grado degli amministratori o dei sindaci dell'impresa richiedente o delle società da questa controllate, delle società che la controllano o di quelle sottoposte a comune controllo;

¹⁰ La norma non appare coordinata con le previsioni della legge 20 maggio 2016, n. 76 in ordine alla regolamentazione delle unioni civili tra persone dello stesso sesso e alla disciplina delle convivenze. Tuttavia, si ritiene che nella valutazione da



- c. nei due anni precedenti è stato legato al soggetto incaricante o alle società da questo controllate o alle società che lo controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da rapporti di lavoro autonomo o subordinato ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale o professionale tali da comprometterne l'indipendenza;
- d. nei due anni precedenti il coniuge¹¹, i parenti o gli affini entro il quarto grado sono stati legati al soggetto incaricante o alle società da questo controllate o alle società che lo controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da rapporti di lavoro, autonomo o subordinato, o da altri rapporti di natura patrimoniale o professionale, a condizione che i citati rapporti siano tali da poter compromettere l'indipendenza del professionista;
- e. sussistono rischi di interesse personale o connessi a rapporti di familiarità ovvero a forme di intimidazione determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate con il soggetto incaricante, o con qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della certificazione, la cui sussistenza potrebbe indurre a ritenere che l'indipendenza del professionista abilitato risulti compromessa;
- f. sussistono rischi di auto-riesame e, in particolare, nei casi in cui il professionista abilitato, ovvero un altro professionista legato da rapporti di collaborazione professionale, anche occasionali, con la medesima società o associazione professionale con cui collabora, abbia reso servizi funzionali alla elaborazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale adottato dal soggetto che ne ha richiesto la certificazione ovvero abbia assunto un ruolo di responsabilità nell'ambito del sistema integrato stesso.

Inoltre, ai sensi del comma 4 dell'art. 4 del D.M. 212 il professionista non può detenere strumenti finanziari emessi, garantiti o altrimenti oggetto di sostegno da parte del soggetto che richiede la certificazione, delle società da questo controllate, delle società che lo controllano o di quelle sottoposte a comune controllo. Egli deve astenersi da qualsiasi operazione su tali strumenti e non deve avere sui medesimi strumenti alcun interesse beneficiario rilevante e diretto, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati, compresi fondi gestiti, quali fondi pensione o assicurazioni sulla vita.

La descritta circostanza di cui al comma 4 dell'art. 4 del D.M. 212 e le situazioni sub a. e b. del precedente elenco individuano delle presunzioni assolute (*juris et de jure*) di incompatibilità dell'incarico per assenza di indipendenza, le quali operano di diritto e non sono oggetto di valutazione discrezionale, né estensiva. Il professionista è comunque tenuto a valutare attentamente i casi in cui la propria indipendenza possa risultare compromessa da un rapporto di stabile convivenza.

effettuare circa la sussistenza di una causa di inconferibilità dell'incarico di certificazione non possa essere omessa quella in ordine alla sussistenza del rapporto derivante dall'unione civile.

¹¹ Vedi nota precedente.



Con riferimento, invece, alle situazioni riconducibili sub c. e d. del precedente elenco, nel caso in cui ricorrano rapporti di lavoro dipendente con l'impresa o altre società del suo gruppo (i.e., le società controllate dalla prima, le società che la controllano o quelle sottoposte a comune controllo), l'indipendenza risulta, in linea generale, compromessa, fermo restando la possibilità che in casi specifici tale indipendenza risulti comunque garantita. In presenza di rapporti di consulenza o prestazione d'opera retribuita e/o altre relazioni di natura patrimoniale o professionale, la concretezza della minaccia e, dunque, la compromissione dell'indipendenza del professionista deve essere valutata caso per caso. Infatti, la norma considera quelle in oggetto come fattispecie di inconfirmità dell'incarico solo laddove siano tali da compromettere l'indipendenza del professionista. Tale valutazione richiede un'analisi della significatività dei rischi effettivi nel caso specifico e in relazione all'insieme delle relazioni rilevanti intrattenute dal professionista (o dal coniuge, parenti o affini) nel biennio antecedente, considerando, tra l'altro, i seguenti fattori:

- la continuità dei rapporti a favore dell'impresa e di altre società del gruppo. La natura continuativa è deducibile dall'esistenza di un rapporto contrattuale di durata con l'impresa stessa; in caso di attribuzione non occasionale di incarichi occorre verificare se, per la reiterazione e la rilevanza degli stessi, il rapporto possa qualificarsi come continuativo e, quindi, rilevante nella valutazione del rischio in oggetto;
- il difetto della condizione di indipendenza finanziaria, che può sussistere concretamente quando i compensi percepiti dal professionista (o che egli prevede di percepire) da una impresa o da altre società del suo gruppo (i.e., le società controllate dalla prima, le società che la controllano o quelle sottoposte a comune controllo) e comprendenti sia quelli individuali che quelli provenienti dalla partecipazione allo studio associato o alla società tra professionisti a cui il professionista appartiene, sono superiori a un determinato livello rispetto al totale dei compensi da lui percepiti e, quando, allo stesso tempo, il compenso percepito (o che si prevede di percepire) per l'attività di certificazione o attestazione del sistema di controllo del rischio fiscale da una impresa o da altre società del suo gruppo (i.e., le società controllate dalla prima, le società che la controllano o quelle sottoposte a comune controllo) non è preponderante sul totale dei compensi percepiti dalla medesima impresa (o da altre società del suo gruppo). Il giudizio di indipendenza finanziaria non dovrebbe, in ogni caso, tener conto della quota di compensi imputabile ad altri professionisti appartenenti alla stessa associazione professionale o società tra professionisti per attività di assistenza/consulenza, come emerge anche dal fatto che la norma in esame (art. 4, comma 3, lett. c), D.M. 212) non fa espresso riferimento alla rilevanza della rete professionale di appartenenza del professionista, diversamente da quanto asserito nella lett. f) del medesimo comma 3.

In linea generale, per la valutazione dell'indipendenza finanziaria possono applicarsi *mutatis mutandis* gli stessi criteri esposti nelle "Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate" emanate dal CNDCEC, fermo restando quanto in quella sede esposto in



ordine alla possibilità per il professionista – se lo ritiene – di utilizzare parametri differenti e maggiormente stringenti.

Criteri analoghi di valutazione, anche in ordine a eventuali misure correttive, si ritiene valgono anche per le situazioni riconducibili sub e. del precedente elenco, anch'esse subordinate dalla norma alla verifica in concreto della loro idoneità a compromettere l'indipendenza del professionista abilitato; si tratta delle fattispecie relative alla sussistenza di rischi di interesse personale¹², connessi a rapporti di familiarità¹³ ovvero a forme di intimidazione¹⁴ determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate con il soggetto incaricante, o con qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della certificazione.

Infine, quanto alla situazione sub f. del precedente elenco, essa riguarda l'incompatibilità dell'incarico di certificazione in presenza di rischi derivanti dall'auto-riesame, vale a dire tutti quei rischi per l'indipendenza del professionista che possono determinarsi quando questi si trovi nella condizione di svolgere attività di certificazione o attestazione rispetto ai risultati di una prestazione resa o di un giudizio espresso da lui stesso, da un altro soggetto della sua associazione professionale/società tra professionisti o legato ad altra entità collegata a quest'ultima.

Il D.M. 212 riconduce al rischio di auto-riesame la specifica casistica in cui il professionista abilitato (ovvero un altro professionista legato da rapporti di collaborazione professionale, anche occasionali, con la medesima società o associazione professionale con cui il primo collabora) abbia reso servizi funzionali alla elaborazione del sistema integrato di controllo del rischio fiscale (TCF) adottato dal soggetto che ne ha richiesto la certificazione ovvero abbia assunto un ruolo di responsabilità nell'ambito del sistema integrato stesso. Tale previsione mira ad assicurare l'indipendenza del certificatore da chi abbia fornito supporto all'impresa nell'elaborazione del TCF da certificare; supporto che non può essere stato reso né dal certificatore stesso, né da soggetti a lui "collegati" (i.e., legati da rapporti di collaborazione professionale, anche occasionali, con il certificatore, con la società/associazione professionale con cui il certificatore collabora o con altra entità collegata a quest'ultima).

In sostanza, la fattispecie sub. f) intende censurare l'ipotesi in cui, a valere sul medesimo TCF da certificare, figure professionali che hanno partecipato alla realizzazione e al mantenimento del TCF collaborano anche con il certificatore ai fini della certificazione di quello stesso TCF che loro stessi hanno contribuito a realizzare e mantenere.

Il D.M. 212 declina la regola di incompatibilità da auto-riesame anche al rapporto tra il certificatore e chi abbia assunto un ruolo di responsabilità nell'ambito del sistema integrato di gestione del rischio

¹² Rischi derivanti dall'interesse personale si verificano nelle situazioni in cui il professionista incaricato ha un interesse economico, finanziario o di altro genere nella impresa o in altre società del suo gruppo che potrebbe influenzare lo svolgimento della funzione di certificazione/attestazione e i risultati della stessa.

¹³ Rischi derivanti da eccessiva familiarità, fiducia o confidenzialità si verificano quando il professionista è significativamente influenzabile dall'interesse della impresa soggetta a certificazione/attestazione o di altra società del suo gruppo.

¹⁴ Rischi derivanti dalla intimidazione si verificano quando si rilevano possibili condizionamenti in conseguenza della particolare influenza esercitata nei suoi confronti dalla impresa incaricante o da altra società del suo gruppo.



fiscale. È il caso, ad esempio, del *Tax Risk Manager* o *Tax Risk Officer* o del responsabile della terza linea di controllo del TCF, a prescindere dal fatto che si tratti di dipendenti dell'impresa o figure esterne, così come ammesso nelle Linee Guida dell'Agenzia delle entrate.

Occorre precisare che la lettera f) del citato elenco riguarda in generale i rischi di auto-riesame e, tra questi, la norma cita "in particolare" le due casistiche sopra descritte, che pertanto non esauriscono le ipotesi di incompatibilità in presenza di rischi derivanti dall'auto-riesame, riguardanti tutti i casi in cui il professionista si trovi nella condizione di svolgere attività di certificazione o attestazione rispetto ai risultati di una prestazione resa o un giudizio espresso da lui stesso, da altro soggetto della sua associazione professionale/società tra professionisti o legato ad altra entità collegata a quest'ultima.

Si ricorda, infine, che, sempre a tutela dell'indipendenza, il D.M. 212 prevede che l'incarico di (aggiornamento della) certificazione possa essere conferito al medesimo professionista da parte della stessa impresa per un massimo di tre volte consecutive. In caso di reiterazione di tre incarichi consecutivi, il professionista abilitato, ovvero altro professionista che intrattenga rapporti di collaborazione professionale non occasionali con la medesima società o associazione tra professionisti con cui il primo collabora, a qualunque titolo, o alla quale risulti associato, potrà essere nuovamente incaricato solo decorso un periodo di sei anni dalla sottoscrizione dell'ultima certificazione. In tale periodo il professionista che abbia già certificato il sistema di controllo del rischio fiscale, così come i soggetti a lui "collegati" (ovvero altri professionisti legati da rapporti di collaborazione professionale non occasionali con la medesima società o associazione tra professionisti con cui collabora, a qualunque titolo, o alla quale risulti associato il professionista che ha rilasciato la certificazione) non possono neppure collaborare con il nuovo incaricato alla certificazione per la stessa impresa (art. 6, comma 10, del D.M. 212).

5.1.4. Affidabilità organizzativa e tecnica

Il professionista è altresì tenuto a verificare, prima dell'assunzione dell'incarico, la propria affidabilità organizzativa e tecnica, anche in termini di disponibilità di tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di certificazione, oltre che in termini di competenze professionali.

Al riguardo, ai fini della valutazione dei tempi e dell'impegno richiesti per l'esecuzione dell'incarico, il professionista deve tener conto dei seguenti fattori:

- i. la tipologia di incarico (*i.e.*, prima certificazione, aggiornamento periodico della certificazione o attestazione);
- ii. l'ampiezza e la complessità dell'incarico in relazione anche alla natura, alla dimensione, al settore di attività, all'assetto organizzativo, al sistema generale dei controlli e a quello specifico di controllo del rischio fiscale, nonché alle altre caratteristiche dell'impresa richiedente;
- iii. il grado di specializzazione del professionista;
- iv. la dimensione, la struttura e l'organizzazione di cui è dotato il professionista;



- v. le altre eventuali attività di lavoro dipendente (anche a tempo parziale) e/o autonomo a carattere continuativo svolte dal professionista;
- vi. gli eventuali ulteriori incarichi della medesima natura o simile detenuti dal professionista che possano compromettere la possibilità di un diligente svolgimento dell'incarico.

Nel caso in cui, effettuata la relativa valutazione, il professionista ritenga di non avere l'affidabilità organizzativa e tecnica, anche in termini di disponibilità di tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di certificazione, questi non deve accettarlo e deve rinunciare, salvo i casi in cui ritenga possibile adottare adeguate misure di salvaguardia. La valutazione in parola deve essere aggiornata nel corso dell'esecuzione dell'incarico, in presenza di variazioni significative del perimetro dello stesso, dell'assetto organizzativo del professionista e degli altri fattori sopra elencati.

Al riguardo, anche in relazione al precedente punto iv., nell'ambito delle attività necessarie per il rilascio della certificazione è espressamente previsto che il professionista abilitato possa avvalersi delle competenze e capacità di altre figure qualificate, in possesso dei requisiti di onorabilità e indipendenza previsti dall'art. 2, comma 1 e dall'art. 4 del D.M. 212, iscritti all'albo degli Avvocati o dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili e, per le materie di competenza, di consulenti del lavoro (art. 6, comma 10, del D.M. 212). Resta fermo che, in tal caso, la responsabilità del giudizio finale e della firma della certificazione compete esclusivamente al professionista incaricato.

Laddove il certificatore si avvalga di altre figure professionali deve definire l'ambito delle attività affidate a ciascuno, dirigendo e controllando sistematicamente il loro operato e assumendosene la piena responsabilità. Dal canto loro, i collaboratori devono rispettare gli obblighi di riservatezza e devono essere dotati dei medesimi requisiti di onorabilità e indipendenza previsti per il certificatore; essi sono tenuti a segnalare tempestivamente al certificatore qualsiasi situazione, anche solo potenziale, idonea a compromettere la loro obiettività o a generare rischi di auto-riesame, affinché il professionista possa adottare le misure correttive opportune, ivi compresa, se del caso, la loro sostituzione.

Infine, si ricorda che, nel rispetto del principio di rotazione previsto dall'art. 6, comma 11, del D.M. 212 (vedi *supra*), i professionisti che abbiano partecipato alle attività di certificazione non possono accettare, per la medesima impresa, incarichi autonomi di certificazione nel periodo di sei anni successivi alla conclusione dell'ultimo incarico possibile per il certificatore "principale" con cui hanno collaborato¹⁵, né possono collaborare con il nuovo certificatore nel medesimo arco temporale. Ciò al fine di evitare forme di continuità sostanziale nella funzione e di salvaguardare l'integrità e obiettività, effettive e percepite, del giudizio di certificazione.

¹⁵ Come già rilevato, l'incarico di certificazione può essere conferito al medesimo professionista da parte della stessa impresa per un massimo di tre volte consecutive; in caso di reiterazione di tre incarichi consecutivi, il professionista abilitato (ovvero altro professionista a lui "collegato") potrà ricevere un nuovo incarico solo dopo il decorso di un periodo di almeno sei anni dalla sottoscrizione dell'ultima certificazione.



5.2. Documentazione preliminare, programmazione dell'attività e corrispettivi

5.2.1. Documentazione preliminare

Le descritte verifiche presuppongono la previa acquisizione, da parte del professionista, delle informazioni necessarie a valutare tra l'altro la condizione di indipendenza e assenza di conflitti di interessi (paragrafo 5.1.3 del presente capitolo), nonché la previa acquisizione del corredo documentale utile a verificare la condizione di affidabilità organizzativa e tecnica in base al grado di complessità delle attività richieste (paragrafo 5.1.4 del presente capitolo). Tale documentazione deve dunque consentire una preliminare valutazione tra l'altro su:

- il perimetro dell'attività;
- i processi rilevanti;
- i rischi fiscalmente significativi;
- la RCM applicata dall'impresa.

Si precisa, al riguardo, che la certificazione deve riguardare il sistema di gestione del rischio fiscale implementato e i documenti in cui esso si articola. Può accadere che la proposta d'incarico intervenga in una fase ancora incompleta di costruzione del TCF, nella quale deve farsi affidamento, per le verifiche propedeutiche alla sua accettazione, a un corredo documentale preliminare.

5.2.2. Programmazione dell'attività

A seguito del positivo riscontro delle descritte verifiche, il professionista può procedere con la formalizzazione dell'incarico e con la pianificazione delle attività di certificazione, dall'accettazione fino alla produzione della relazione finale. La pianificazione del lavoro, d'altro canto, risulta strategica, sul piano metodologico, per assicurare l'esercizio dell'incarico in modo sistematico, proporzionato e documentabile.

La definizione del programma di lavoro e dei tempi di prevedibile completamento deve tener conto delle varie fasi di acquisizione e analisi dei flussi informativi e documentali, nonché delle attività "sul campo", ovvero in azienda, che il professionista prevede di dover svolgere, ad esempio ai fini del confronto, tramite interviste e colloqui o la somministrazione di questionari, con i responsabili aziendali dei processi o attività a rischio, gli attori chiave del sistema di controllo del rischio fiscale ed eventuali soggetti esterni che abbiano assistito l'impresa nella costruzione del TCF.

In relazione all'attività di aggiornamento della certificazione, la programmazione deve assicurare che, secondo le indicazioni dell'Agenzia delle entrate, la conduzione dei *test* di efficacia operativa a tal fine richiesti copra l'intero triennio di riferimento (si veda, al riguardo, il capitolo 3 delle presenti Linee operative).



5.2.3. Corrispettivi

Il corrispettivo per le attività in oggetto deve essere condiviso tra l'impresa e il professionista prima dell'accettazione dell'incarico da parte di quest'ultimo. Esso deve risultare congruo rispetto al livello di esperienze e di qualificate competenze professionali necessarie, al rilievo della funzione e al suo grado di responsabilità, nonché rispetto all'impegno richiesto, da valutare considerando, tra l'altro, la tipologia di incarico (*i.e.*, certificazione iniziale, periodico aggiornamento della certificazione o attestazione) e l'ampiezza e complessità dello stesso, ad esempio in relazione alla natura, alla dimensione, al settore di attività, all'assetto organizzativo, al sistema generale di controlli, a quello specifico di presidio del rischio fiscale e alle altre caratteristiche dell'impresa incaricante. L'adeguatezza dei corrispettivi è anche presidio di indipendenza nell'esercizio delle funzioni svolte dal certificatore.

Alla definizione dei corrispettivi in parola si applicano le disposizioni della legge 21 aprile 2023, n. 49 in materia di c.d. "equo compenso"¹⁶.

Qualora il professionista cessi dall'incarico prima della sua conclusione, anche in ragione della sopravvenuta insussistenza di una delle condizioni all'uopo richieste (ad esempio, per il sopraggiunto difetto di indipendenza), deve essergli riconosciuto un corrispettivo proporzionato alla durata dell'incarico e adeguato alle attività già svolte.

Ai sensi dell'art. 4, comma 7, del D.M. 212, per garantire l'obiettività e integrità del giudizio, il corrispettivo non può essere subordinato ad alcuna condizione, né può essere stabilito in funzione degli esiti dell'attività di certificazione (o aggiornamento della stessa o attestazione).

La prolungata e significativa inadempienza degli obblighi di pagamento dei corrispettivi dovuti nel corso dell'esecuzione dell'incarico potrebbe essere considerata una minaccia per l'indipendenza del soggetto incaricato. In tal caso è dunque opportuno che questi valuti con attenzione le condizioni per la prosecuzione dell'incarico, fermo il diritto alle somme maturate fino all'eventuale rinuncia.

Infine, si rammenta che, sempre a tutela dell'indipendenza di giudizio, il medesimo D.M. 212 prevede che i professionisti non possono sollecitare o accettare regali o favori, di natura pecuniaria o non

¹⁶ Si ricorda al riguardo che, con l'approvazione della legge 21 aprile 2023, n. 49 (c.d. "equo compenso"), sono state introdotte norme volte a tutelare le attività professionali, ogniquale volta la controparte sia rappresentata da imprese bancarie e assicurative, nonché loro mandatarie, da imprese che nell'anno precedente al conferimento dell'incarico abbiano occupato alle proprie dipendenze più di 50 lavoratori o abbiano presentato ricavi annui superiori a 10 milioni di euro e da società disciplinate dal testo unico in materia di società a partecipazione pubblica. Rientrano nel campo di applicazione di tale normativa anche le prestazioni rese in favore della pubblica amministrazione o di società disciplinate dal D.Lgs. 19 agosto 2016, n. 175. In estrema sintesi, si prevede che il professionista debba convenire o preventivare con la controparte un compenso che sia giusto, equo e, in applicazione del disposto dell'art. 1 della citata legge 21 aprile 2023, n. 49, proporzionato alla prestazione professionale richiesta e conforme a quanto previsto dai pertinenti decreti ministeriali (art. 1, lett. b), legge 21 aprile 2023, n. 49). Tale assunto è ribadito anche nel successivo art. 5 (al comma 5), norma che attribuisce agli ordini ed ai collegi professionali la possibilità di adottare disposizioni deontologiche volte a sanzionare la violazione, da parte del professionista, di tale obbligo ovvero la violazione dell'obbligo di avvertire il cliente che il compenso per la prestazione professionale deve rispettare in ogni caso, pena la nullità della pattuizione, i criteri stabiliti dalle disposizioni della citata legge n. 49, nei soli rapporti in cui la convenzione, il contratto o comunque qualsiasi accordo con il cliente siano predisposti esclusivamente dal professionista.



pecuniaria, dal soggetto che richiede la certificazione, dalle società da questo controllate, dalle società che lo controllano o da quelle sottoposte a comune controllo, salvo il caso di regali o altre utilità di modico valore, per tali intendendo quelli di valore non superiore a 150 euro, anche sotto forma di sconto.

6. Il processo di *assessment*: verifica del disegno in sede di impianto e valutazione di efficacia operativa in sede di aggiornamento o attestazione

La certificazione del TCF richiede che il professionista formuli un giudizio indipendente sulla solidità del sistema adottato dall'impresa per governare il rischio fiscale. Tale giudizio deve basarsi sulla verifica che l'assetto organizzativo, le regole interne, le responsabilità operative e i meccanismi di controllo afferenti alla variabile fiscale siano strutturati in modo tale da garantire un presidio del rischio che possa dirsi consapevole, affidabile e continuo. L'obiettivo non è attestare l'assenza di rischi, bensì verificare che l'impresa disponga di un sistema idoneo a identificarli, valutarli e gestirli secondo criteri coerenti con i principi del controllo interno e le Linee Guida dell'Agenzia delle entrate.

L'attività da svolgere al fine del rilascio della prima certificazione valevole per l'ammissione delle imprese al Regime (o per l'adozione del cd. regime opzionale) presuppone un giudizio di idoneità del disegno dei processi di controllo del rischio fiscale (cd. *Test of Design – ToD*), misurata attraverso:

- a) l'identificazione dei processi di controllo dei rischi fiscali rilevanti, sia a livello generale che a livello specifico (Fase 1 – definizione del perimetro);
- b) la valutazione del disegno dei processi di controllo generali quanto alla rispondenza dell'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative e relative responsabilità operative, previste nel TCF, rispetto ai requisiti definiti dalla normativa e dalle Linee Guida dell'Agenzia delle entrate, anche in coerenza con i 17 principi e i 5 componenti del COSO Framework (Fase 2 – *Company Level Assessment*);
- c) la valutazione dell'idoneità delle singole linee di controllo selezionate ad assicurare l'integrità degli adempimenti fiscali e la corretta determinazione e versamento delle imposte (Fase 3 – *Activity Level Assessment*).

Al termine di tale attività, per un approfondimento della quale si rinvia al capitolo 2 – Linee operative per la certificazione di disegno, è possibile rilasciare la prima certificazione.

Con cadenza almeno triennale, è necessario per l'impresa ottenere un aggiornamento della certificazione mediante la valutazione di efficacia operativa del TCF (cd. *Test of Operating Effectiveness – ToE*). Il ToE (richiesto – come si dirà - anche per l'attestazione delle Imprese Già Aderenti) si snoda attraverso:

- a) la definizione del perimetro dell'analisi (Fase 1 – definizione del perimetro)
- b) la valutazione di efficacia dei processi generali di controllo del rischio fiscale (Fase 2 – *Company Level Assessment*)



- c) la valutazione di efficacia dei controlli specifici volti a mitigare i singoli rischi significativi selezionati (Fase 3 – *Activity Level Assessment*).

Per approfondimenti sul tema si rinvia al capitolo 3 – Linee operative per la certificazione di efficacia operativa.

7. Verifiche nel caso di TCF di Gruppo integrato (cenni e rinvio)

Come meglio illustrato nel capitolo 4 delle presenti Linee operative, a cui si rinvia per maggiori dettagli, nel caso di TCF di Gruppo integrato, la certificazione assume una configurazione su più livelli.

Per l'impresa che esercita le attività di direzione e coordinamento sul sistema di controllo del rischio fiscale il professionista attesta l'adeguatezza del modello di Gruppo e la sua capacità di estendersi in modo coerente a tutte le imprese che ne fanno parte. Per le singole imprese la valutazione necessaria ai fini del rilascio di una autonoma certificazione riguarda i rischi loro propri e l'applicazione del modello comune definito in modo integrato a livello di Gruppo.

8. Contenuti e validità della certificazione

Come detto, la certificazione del sistema di controllo del rischio fiscale, avente validità per un triennio (vedi *infra*), consiste nell'attestazione che esso risponde ai requisiti di legge ed è impostato in modo coerente con le Linee Guida dell'Agenzia delle entrate, fornendo una ragionevole certezza riguardo alla gestione consapevole e affidabile della variabile fiscale da parte dell'impresa.

8.1. Il contenuto minimo della relazione di certificazione

La relazione di certificazione deve essere redatta secondo criteri di chiarezza, completezza, tracciabilità e verificabilità, consentendo la piena comprensione ed identificazione:

- delle informazioni e della documentazione fornite dall'impresa al certificatore, per il relativo *assessment*, con l'assunzione di responsabilità, da parte della stessa impresa, circa la veridicità e completezza di quanto reso disponibile al professionista;
- del percorso logico-valutativo seguito dal professionista e delle evidenze a supporto delle conclusioni.

L'art. 7 del D.M. 212 indica il contenuto minimo della relazione di certificazione, che deve includere:

- a. la dichiarazione, resa dal professionista certificatore ai sensi degli artt. 46 e 47 del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, del possesso dei requisiti di onorabilità e di indipendenza di cui all'art. 2, comma 1, e all'art. 4 del D.M. 212 (vedi *supra*, paragrafo 5.1.2 e 5.1.3 del presente capitolo);
- b. l'attestazione del possesso dei requisiti di professionalità di cui all'art. 2, comma 2, del D.M. 212 rilasciata dall'ordine professionale di appartenenza del professionista certificatore (vedi *supra*, paragrafo 5.1.1 del presente capitolo);



- c. la dichiarazione, resa dal professionista certificatore ai sensi dell'art. 47 del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, di aver eseguito i compiti e gli adempimenti previsti dall'art. 6, comma 2, lett. a) e b), del D.M. 212, ovvero l'esame generale sul TCF (*Company Level Assessment*) e sui controlli significativi specifici (*Activity Level Assessment*) (vedi *supra*, paragrafo 6 del presente capitolo), nel rispetto della metodologia indicata nelle Linee Guida dell'Agenzia delle entrate, con allegazione delle relazioni illustrative delle attività svolte;
- d. la dichiarazione, resa dal professionista certificatore ai sensi dell'art. 47 del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, che il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali risponde ai requisiti di cui al D.Lgs. 128 ed è impostato in modo coerente con le Linee Guida dell'Agenzia delle entrate;
- e. la descrizione di eventuali carenze non significative ai fini dell'affidabilità del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali riscontrate nel corso della procedura di certificazione, nonché l'indicazione delle relative azioni correttive;
- f. la sottoscrizione del professionista certificatore.

Le modalità operative raccomandate per lo svolgimento delle attività di cui al precedente punto d., le evidenze da raccogliere e la documentazione da allegare al riguardo nella relazione di certificazione, sono meglio illustrate nei successivi capitoli delle presenti Linee operative. Nello specifico, sono separatamente analizzati gli *standard* metodologici (perimetrazione delle attività a livello generale e specifico, raccolta delle evidenze a supporto delle conclusioni, documentazione delle attività) per la formulazione del giudizio sul disegno del sistema (capitolo 2) e la valutazione circa la sua efficacia operativa, per l'aggiornamento della certificazione o l'attestazione del sistema di controllo del rischio fiscale (capitolo 3).

Quanto all'individuazione ed evidenziazione di carenze non significative (punto e.), si rinvia *infra* al paragrafo 8.3 del presente capitolo. Con riferimento, invece, alle relative azioni correttive, l'Agenzia delle entrate¹⁷ ha chiarito che la loro validazione costituisce una propria prerogativa, sicché il certificatore deve limitarsi a indicare le azioni che l'impresa stessa ha identificato al fine di porre rimedio alle carenze significative riscontrate; le relative informazioni potranno essere richiamate nella relazione del certificatore e riportate in allegato alla stessa, per le finalità informative dell'Agenzia delle entrate (cfr. anche capitolo 2, par. 4).

Il documento di certificazione, di aggiornamento della stessa o di attestazione deve essere tracciabile, motivato e coerente con i requisiti previsti dalla normativa e dalle Linee Guida dell'Agenzia delle entrate. Esso è rilasciato al soggetto conferente l'incarico ed è conservato in originale da quest'ultimo e dal professionista per tre anni, ovvero per il suo intero periodo di validità a norma di legge.

¹⁷ Cfr. Circolare 2026, parte speciale, punto 2.3.



8.2. La relazione di certificazione nel caso di TCF di Gruppo integrato (cenni e rinvio)

Nei casi di certificazione del sistema di controllo del rischio fiscale funzionale all'ingresso "per estensione" di imprese appartenenti allo stesso Gruppo, il contenuto della relazione di certificazione deve tener conto delle specifiche previsioni in materia di TCF di Gruppo integrato, così come declinate dal D.M. 212 e dalle Linee Guida dell'Agenzia delle entrate.

Per l'approfondimento del tema si rinvia al capitolo 4 delle presenti Linee operative.

8.3. La rilevazione di carenze del TCF

In esito alle valutazioni che il certificatore è chiamato ad effettuare, tanto nella certificazione di disegno quanto in quella di efficacia operativa, possono essere evidenziate carenze del sistema di controllo del rischio fiscale. La rilevazione delle carenze può emergere con riguardo sia ai processi generali (in esito al *Company Level Assessment*), sia ai processi specifici di controllo del rischio fiscale (in esito all'*Activity Level Assessment*).

Laddove, per effetto delle carenze riscontrate - di disegno o di efficacia, dei processi generali o di quelli specifici - i presidi dei rischi fiscali esaminati siano considerati non del tutto idonei in relazione ai rischi fiscali individuati, ma non tali da compromettere l'idoneità del sistema di controllo del rischio fiscale, il certificatore segnala tali carenze come non significative, ai fini dell'affidabilità del TCF, e - come detto - indica le azioni correttive che l'impresa ha identificato al fine di porvi rimedio (cfr. anche capitolo 2, par. 4).

In presenza di carenze tali da compromettere l'affidamento nel sistema di controllo del rischio fiscale del contribuente, il certificatore deve evidenziarle quali carenze significative, come tali ostative al rilascio della certificazione di disegno o di efficacia operativa. Le carenze identificate sono di rilevanza tale da compromettere l'affidamento nel sistema di controllo - e dunque si qualificano come significative - in ragione del potenziale impatto delle stesse sul rispetto della normativa tributaria e degli effetti, oltre che patrimoniali, anche sanzionatori o reputazionali, derivanti da un conseguente mancato funzionamento dei controlli sui quali si sia manifestata la carenza.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate¹⁸ ha precisato che, ove il certificatore rilevi carenze tali da avere rilievo ai fini dell'espressione del proprio parere professionale (diverse, dunque, da quelle ritenute non significative), la relazione deve darne evidenza, indipendentemente dal fatto che le stesse siano state successivamente sanate nel periodo di riferimento della relazione.

¹⁸ Cfr. Circolare 2026, parte speciale, punto 2.5.



8.4. La validità triennale della certificazione e la nuova certificazione in caso di modifiche organizzative

La certificazione ha durata triennale e va aggiornata alla scadenza del triennio (c.d. aggiornamento della certificazione)¹⁹. L'aggiornamento della certificazione può essere richiesto a professionista diverso da quello che rilascia la prima certificazione o il precedente aggiornamento.

Si rinvia al capitolo 3 delle presenti Linee operative per i dettagli relativi al test di efficacia operativa, richiesto al professionista per il rilascio del periodico aggiornamento della certificazione (o dell'attestazione, per le Imprese Già Aderenti).

Laddove, nel periodo di validità della certificazione (i.e. nel corso del triennio di riferimento), si verificano modifiche organizzative tali da richiedere il complessivo aggiornamento del sistema di controllo del rischio fiscale, l'impresa deve produrre una nuova certificazione²⁰. La richiesta di una nuova certificazione prevede che il professionista all'uopo incaricato, anche diverso da chi ha rilasciato la prima certificazione o il precedente aggiornamento, svolga un giudizio di idoneità dell'impianto del TCF, similmente a quanto prescritto in fase di primo rilascio della certificazione: si rinvia al capitolo 2 per i dettagli del test di disegno che deve essere svolto in sede di nuova certificazione.

La richiesta di una nuova certificazione è prescritta in presenza di operazioni che comportino mutamenti sostanziali al perimetro di applicazione del TCF, quali l'ampliamento dei processi aziendali e/o dell'assetto organizzativo aziendale, compresa la *governance* dei rischi fiscali²¹. Operazioni, queste, che richiedono un conseguente allineamento dei processi di controllo - generali e specifici - a presidio del rischio fiscale. Al verificarsi di tali circostanze, l'impresa deve aggiornare i documenti di *governance* del TCF (Strategia fiscale, TCM, *policy* di valutazione del rischio) e/o gli strumenti operativi (RCM, *policy* di gestione del rischio interpretativo), tramite i quali sono rispettivamente regolati e sostanzati i processi di gestione del rischio fiscale: ne segue che, al ricorrere di queste modifiche degli strumenti di presidio che compongono il TCF, indotti dai suddetti mutamenti sostanziali al perimetro di applicazione del TCF stesso, il certificatore è chiamato a (ri)misurarne l'adeguatezza, in termini di disegno, attraverso il rinnovo della certificazione.

Secondo l'Agenzia delle entrate, le circostanze in commento possono essere correlate, a mero titolo esemplificativo, a operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale rispettivamente di, o a favore di, entità escluse dal perimetro del TCF, quali le operazioni straordinarie tra soggetti già ammessi al Regime e soggetti non ammessi, oppure tra soggetti già ammessi al Regime, ma dotati di differenti TCF. La valutazione va effettuata caso per caso, sulla base della materialità delle operazioni, della grandezza del complesso aziendale aggregato o disaggregato e del perimetro dei processi aziendali effettivamente ampliati. Di converso, le operazioni straordinarie che coinvolgono

¹⁹ Art. 7, comma 6, del D.M. 212.

²⁰ Art. 7, comma 7, del D.M. 212.

²¹ Cfr. Circolare 2026, parte speciale, punto 2.4.



esclusivamente soggetti già inclusi nel perimetro del medesimo TCF non ricadono mai tra le ipotesi di modifiche organizzative che necessitano del complessivo aggiornamento del sistema²².

Si ritiene che, previa valutazione caso per caso circa la natura sostanziale del cambiamento, possono costituire ipotesi di modifica organizzativa tali da richiedere il complessivo aggiornamento del TCF (e la conseguente produzione di una nuova certificazione), sempre a titolo esemplificativo, anche: i) la riorganizzazione delle funzioni chiave nella gestione del rischio fiscale (pure quanto all'applicazione dei principi contabili), che comportino l'esternalizzazione di tutta o parte della pertinente attività e ii) l'adozione di un autonomo sistema di controllo dell'informativa contabile-finanziaria, ad esempio secondo le prescrizioni della legge n. 262 del 2005, anche in via volontaria.

È onere dell'impresa aderente individuare i cambiamenti rilevanti e valutarne la significatività. Quest'ultima è tenuta a comunicare preventivamente all'Agenzia delle entrate gli eventi che richiedono un complessivo aggiornamento del TCF al fine di effettuare una valutazione condivisa circa la necessità di produrre una nuova certificazione²³.

Da ultimo, si precisa che quanto chiarito in merito alla durata ed al rilascio di una nuova certificazione del TCF trova applicazione anche con riferimento al c.d. regime opzionale, alla luce del D.M. 9 luglio 2025, che individua le modalità applicative di quest'ultimo²⁴.

9. Ambito dell'obbligazione professionale e certificazione infedele

L'attività di certificazione si sostanzia in un giudizio tecnico professionale indipendente sul sistema di controllo del rischio fiscale, fondato sulla valutazione del suo disegno (certificazione d'impianto) e del suo funzionamento operativo (aggiornamento della certificazione o attestazione). Tale giudizio deve essere raggiunto a seguito di un processo strutturato e documentato di analisi e verifica, condotto secondo i criteri di cui al D.M. 212, che consente al professionista di valutare l'affidabilità e adeguatezza di detto sistema in senso funzionale. Lo stesso vale per l'attestazione ai sensi del D.M. 21 novembre 2024.

L'attività del certificatore si basa sulle informazioni ed evidenze messe a disposizione dall'impresa, che attesta la veridicità e completezza di quanto fornito al certificatore. Essa si riferisce a un perimetro definito e a un periodo delimitato. Eventuali modifiche intervenute successivamente (nuove attività, variazioni organizzative, operazioni straordinarie, cambiamenti normativi) non sono coperte dal giudizio e possono richiedere il rilascio di una nuova certificazione (vedi *supra*, paragrafo 8.4 del presente capitolo).

²² Cfr. Circolare 2026, parte speciale, punto 2.4.

²³ Cfr. Circolare 2026, parte speciale, punto 2.4.

²⁴ Circa l'aggiornamento della certificazione, l'art. 3 del D.M. 9 luglio 2025 rinvia al D.M. 212, mentre quanto alla nuova certificazione, il medesimo art. 3, al comma 3, è formulato secondo un testo identico al comma 7 dell'art. 7 del medesimo D.M. 212.



L'art. 6, comma 1, del D.M. 212 prevede che il professionista debba verificare che il sistema adottato dall'impresa risponde ai requisiti del D.Lgs. 128 ed è impostato in modo coerente con le Linee Guida dell'Agenzia delle entrate, fornendo una ragionevole certezza riguardo alla gestione consapevole e affidabile della variabile fiscale da parte dell'impresa. Ne consegue che questi non è chiamato a garantire l'assenza assoluta di errori o di rischi fiscali²⁵, ma ad assicurare che il giudizio rilasciato – in base alle attività svolte e le evidenze raccolte – sia il risultato di un processo di analisi strutturato, documentato e conforme agli *standard* normativi, di prassi e professionali applicabili, all'esito del quale il sistema può dirsi consapevolmente e affidabilmente idoneo a mitigare i suddetti rischi.

Ambito e dimensioni dell'attività del professionista

L'obbligazione professionale del certificatore si articola su tre dimensioni essenziali, metodologica, contenutistica e comportamentale, che, nel loro insieme, qualificano la correttezza e l'affidabilità del giudizio di certificazione (o aggiornamento della stessa) reso a norma del D.M. 212. Lo stesso vale *mutatis mutandis* per l'attestazione ai sensi del D.M. 21 novembre 2024.

A. Dimensione metodologica

Il certificatore è tenuto alla pianificazione e conduzione delle proprie attività secondo le fasi previste dall'art. 6, comma 3, del D.M. 212, sia a livello generale (*Company Level Assessment*) che specifico (*Activity Level Assessment*): definizione del perimetro, valutazione dell'impostazione del sistema e, ove previsto, verifica dell'efficacia operativa.

Tutte le verifiche devono essere svolte adottando procedure coerenti con la complessità dell'impresa, con la natura e l'entità dei rischi fiscali individuati e l'ampiezza del perimetro oggetto di analisi. La metodologia applicata deve consentire di ricostruire in modo tracciabile, attraverso la relazione di certificazione, il percorso logico che conduce al giudizio finale, adottando criteri di proporzionalità e ragionevole estensione nella definizione delle verifiche svolte.

B. Dimensione contenutistica

Il professionista deve assicurare la coerenza tra le conclusioni riportate nella relazione di certificazione, per come richieste dall'art. 7 del D.M. 212, e le evidenze effettivamente raccolte in fase di esecuzione del suo incarico. Rientra pertanto nell'ambito della sua attività:

- individuare il perimetro oggetto di valutazione;
- illustrare le attività di verifica svolte;
- documentare le evidenze acquisite;
- formulare un giudizio motivato e tracciabile sul disegno dei presidi di controllo e, ove applicabile, sulla loro efficacia operativa.

²⁵ La certificazione non può essere intesa come attestazione di infallibilità del sistema o di esenzione totale da rischi fiscali residui.



Il certificatore deve inoltre evitare qualsiasi estensione indebita del giudizio rispetto a quanto effettivamente verificato, dando evidenza di eventuali limitazioni (informative, temporali, organizzative o di altra natura) incontrate nello svolgimento dell'incarico, qualora abbiano inciso sull'estensione e/o profondità delle proprie verifiche.

C. Dimensione comportamentale

La responsabilità del certificatore riguarda anche il piano deontologico e professionale. Egli deve mantenere per l'intera durata dell'incarico i requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza previsti dal D.M. 212, astenendosi dall'accettare l'incarico o dal proseguirlo in presenza di situazioni idonee a compromettere l'imparzialità del suo giudizio. L'indipendenza, come sopra specificato, non è un requisito formale, ma sostanziale: coinvolge le relazioni professionali, economiche e personali del certificatore, nonché la capacità di esercitare un giudizio libero da condizionamenti.

Certificazione infedele

La certificazione del TCF produce effetti nel rapporto tra l'impresa richiedente e l'Amministrazione finanziaria, risultando decisiva per l'adesione e permanenza nel Regime dell'adempimento collaborativo o per il riconoscimento degli effetti premiali propri del c.d. regime opzionale. Per tale ragione, e a tutela dell'affidabilità complessiva del sistema, il legislatore ha introdotto, al comma 1-*bis* dell'art. 4 del D.Lgs. 128, specifici presidi per il caso della certificazione infedele, nel quale si applicano le disposizioni ex art. 39, comma 1, lett. b), del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 e, dunque, una sanzione amministrativa a carico del professionista da 516 a 5.165 euro.

In particolare, a norma di legge, la certificazione è considerata infedele:

1. se resa in assenza dei requisiti di indipendenza, onorabilità e professionalità di cui al D.M. 212 (vedi *supra*);
2. qualora non vi sia corrispondenza tra i dati contenuti nella certificazione e quelli esibiti dal contribuente;
3. laddove il certificatore attesti falsamente di aver eseguito i compiti e gli adempimenti previsti dal Regolamento di cui al D.M. 212.

In caso di certificazione infedele, l'Agenzia dell'entrate ne tiene conto ai fini dell'ammissione o della permanenza nel Regime di adempimento collaborativo del soggetto cui la certificazione si riferisce.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha precisato che, ai fini dell'ammissione o meno al Regime in presenza di certificazione infedele, assume rilievo il grado di diligenza dell'impresa²⁶; in particolare:

- qualora l'impresa abbia omissso il ricorso alla specifica diligenza richiesta, attraverso la quale sarebbe stato possibile rilevare i profili di infedeltà della certificazione, la stessa non potrà essere ammessa al Regime, dovendo presentare una nuova istanza di ammissione;

²⁶ Cfr. Circolare 2026, parte speciale, punto 5.6.



- qualora, invece, l'impresa, oltre ad acquisire la documentazione e le dichiarazioni predisposte dal professionista incaricato ai sensi dell'art. 5 del D.M. 212 (tra cui quella resa sull'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, sull'eventuale adozione di idonee misure per mitigarli), abbia effettuato tutte le verifiche astrattamente idonee a rilevare possibili profili di infedeltà della certificazione, adottando la specifica diligenza richiesta, la stessa potrà essere ammessa al Regime, previa produzione di una nuova certificazione, rilasciata da un diverso professionista abilitato.

Analoghe precisazioni sono state fornite dall'Agenzia delle entrate con riguardo alla possibilità di esclusione dal Regime di soggetti già ammessi, per i quali la certificazione sia successivamente accertata come infedele. Al riguardo si rende applicabile l'art. 7, comma 3, del D.Lgs. 128, a mente del quale "L'Agenzia delle entrate, a seguito di invito al contraddittorio da svolgere nei successivi trenta giorni, con provvedimento motivato, può dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime, per la perdita dei requisiti di cui all'articolo 4 o ai commi 1-bis, 1-quater e 1-quinquies, ovvero per l'inosservanza degli impegni di cui all'articolo 5, comma 2". Pertanto, nel corso del previsto contraddittorio è oggetto di valutazione il ricorso, da parte dell'impresa, alla specifica diligenza richiesta, attraverso la quale sarebbe stato possibile rilevare i profili di infedeltà della certificazione; in base a tale valutazione l'Ufficio potrà dichiarare l'esclusione dell'impresa dal Regime, ovvero la sua permanenza, subordinandola alla produzione di una nuova certificazione.

Il rinvio contenuto nel D.M. 9 luglio 2025 (art. 3, comma 1) alla certificazione del TCF a norma del citato comma 1-bis dell'art. 4 del D.Lgs. 128 implica che, in sede di controllo, l'Agenzia delle entrate tenga conto dell'eventuale infedeltà della certificazione anche ai fini della valutazione di ricorrenza dei requisiti del regime opzionale e la fruizione dei relativi benefici a norma dell'art. 7-bis, comma 2, del D.Lgs. 128.

Inoltre, la legge prevede che l'Agenzia delle entrate debba comunicare la condotta del professionista che abbia reso una certificazione infedele al Consiglio Nazionale dell'ordine professionale di appartenenza per le valutazioni di competenza. Al riguardo, l'art. 3, comma 3, del D.M. 212 statuisce che, in tal caso, l'Ordine competente debba procedere con urgenza alla sospensione del certificatore dall'elenco dei professionisti autorizzati, avviando un procedimento che garantisca il suo diritto di difesa (ovvero il diritto a essere ascoltato e a produrre documenti e memorie) e che può sfociare nell'adozione del provvedimento conclusivo di non luogo a provvedere oppure in un provvedimento conclusivo di cancellazione ovvero – ai sensi dell'art. 39, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 – di sospensione temporanea dall'elenco. Il provvedimento di cancellazione o sospensione temporanea è comunicato dal Consiglio Nazionale al Consiglio dell'ordine di appartenenza ai fini dell'avvio del relativo procedimento disciplinare.

Previsioni analoghe sono dettate dal D.M. 21 novembre 2024 anche per l'ipotesi di attestazione infedele dell'efficacia operativa: l'art. 1, comma 4, dispone che l'Agenzia delle entrate segnali ai Consigli nazionali degli Ordini professionali la condotta del professionista affinché siano assunte le determinazioni di competenza.



In sostanza:

1. la certificazione deve poggiare su un livello di approfondimento tale da rendere il giudizio ragionevolmente difendibile;
2. la contestazione di infedeltà della certificazione da parte dell'Agenzia delle entrate può comportare, per il professionista interessato, la sospensione o la cancellazione dall'elenco dei certificatori e l'avvio di un procedimento disciplinare, nonché l'applicazione della sanzione di cui all'art. 39, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 241 del 1997 da 516 a 5.165 euro.

In questa prospettiva, al fine di dare evidenza del corretto adempimento dell'incarico, si rende necessario porre particolare enfasi sulla necessità per il professionista di produrre e mantenere una documentazione di lavoro completa, ordinata e autosufficiente, idonea a consentire anche a distanza di tempo la ricostruzione del percorso istruttorio che ha condotto al giudizio finale. Ciò a garanzia della trasparenza e difendibilità delle scelte adottate. La possibilità di ripercorrere le verifiche svolte, attraverso i *working paper*, costituisce infatti la principale garanzia che le conclusioni non derivino da mere dichiarazioni, ma siano il risultato di attività di controllo effettivamente eseguite e correttamente documentate/documentabili.



CAPITOLO 2 – LINEE OPERATIVE PER LA CERTIFICAZIONE DI DISEGNO

1. Linee operative per la certificazione di disegno

Ai fini del primo rilascio della certificazione, l'esercizio valutativo del certificatore si snoda attraverso due fasi di attività:

- a) identificazione dei processi di controllo chiave (generali e specifici) per la prevenzione dei rischi fiscali ("**Perimetro**");
- b) valutazione del disegno dei processi di controllo selezionati rispetto al modello *standard* definito dalle Linee Guida dell'Agenzia delle entrate ed alle *best practice* internazionali ("**Test di disegno**").

Entrambe le fasi devono coprire la valutazione dei controlli del TCF su due livelli di analisi, da svolgere in via successiva:

- i) sui processi di controllo generali, riferiti alla *governance* complessiva del *tax risk management* e idonei a presidiare la generalità dei rischi fiscali (*Company Level Assessment*);
- ii) sui processi di controllo specifici, riferiti ai singoli rischi individuati e finalizzati a garantirne la corretta gestione e mitigazione (*Activity Level Assessment*).

Al termine delle fasi di Perimetro e di Test di disegno, condotte sia sul livello generale che su quello specifico, il certificatore è in grado di valutare se il TCF risponde ai requisiti normativi ed è impostato in modo coerente con le Linee Guida dell'Agenzia delle entrate; in caso di valutazione positiva, il certificatore può rilasciare la prima certificazione, attestando che il TCF fornisce "una ragionevole certezza riguardo alla gestione consapevole e affidabile della variabile fiscale da parte dell'impresa"²⁷.

2. Fase di perimetro

2.1. Le attività di perimetro

Il professionista individua i processi e i presidi rilevanti, sia a livello generale che a livello specifico, ai fini della gestione del rischio fiscale, per valutarne la correttezza, completezza e coerenza, avendo a mente, come pietra di paragone, il modello di TCF *standard* previsto dalle Linee Guida dell'Agenzia delle entrate.

Il modello *standard* di TCF deve comunque risultare opportunamente adattato alle specifiche della singola impresa, al fine di superare il giudizio di adeguatezza del perimetro affidato al certificatore e quest'ultimo deve attentamente valutare la completezza e l'efficacia dei processi di controllo del rischio avendo riguardo a tali specifiche.

²⁷ Linee Guida TCM, par. 7, pag. 35.



Nei paragrafi che seguono sono distintamente delineate le attività di definizione di perimetro che il certificatore deve svolgere per il *Company Level Assessment* e per l'*Activity Level Assessment*.

2.2. Perimetro dei controlli generali (c.d. *Company Level Assessment*)

A livello di controlli generali, lo scopo di questa fase è accertare che i documenti descrittivi del processo di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e i relativi *output* siano presenti e contengano tutte le informazioni rilevanti.

Il riferimento è alla Strategia Fiscale, al TCM, alle *policy* di gestione del rischio interpretativo, alla mappa dei processi e alla correlativa mappa dei rischi fiscali connessi agli adempimenti. A tal fine, il certificatore deve acquisire piena comprensione dei seguenti componenti chiave su cui è disegnato il TCF dell'impresa:

- i. **Ambiente di controllo**, definito nella Strategia Fiscale e declinato in termini di valori, principi e norme di comportamento per la gestione delle imposte e dei rischi fiscali;
- ii. **Governance del TCF**, adottata dall'impresa nei documenti previsti dalle Linee Guida TCM (ovvero principalmente²⁸ TCM, *policy* di gestione del rischio interpretativo, *policy* di valutazione del rischio) ed articolata in:
 - ruoli e responsabilità;
 - flussi informativi;
 - processi e procedure di rilevazione, gestione e controllo del rischio fiscale, nelle diverse dimensioni di: i) rischi di adempimento, gestiti attraverso la "*Mappa dei rischi fiscali di adempimento*"; ii) rischi interpretativi, gestiti attraverso la specifica procedura declinata nella *policy* di gestione del rischio interpretativo e rifusi nella "*Mappa dei rischi fiscali interpretativi*"; iii) rischi frode fiscale, attentamente mappati e presidiati anche attraverso l'adozione del modello di organizzazione, gestione e controllo, ai fini della responsabilità dell'ente, opportunamente integrato con il TCF;
- iii. **Integrazione del TCF** con il sistema di governo aziendale e di controllo interno, con particolare riguardo a:
 - sistema di controllo dell'informativa contabile e finanziaria²⁹;
 - modello di organizzazione, gestione e controllo, ai fini della responsabilità dell'ente;
 - modello di gestione del rischio di non conformità³⁰;

²⁸ Ed indipendentemente dalla specifica tassonomia adottata dall'impresa, in ossequio alla regolamentazione interna delle fonti aziendali.

²⁹ Le Linee Guida TCM sul punto richiamano i sistemi di controllo previsti dalla legge 28 dicembre 2005, n. 262 o dal Sarbanes Oxley Act statunitense o di altro modello analogo.

³⁰ Si intende il modello di *compliance* previsto dalle disposizioni di vigilanza per le banche, regolate dalla circolare di Banca d'Italia del 17 dicembre 2013, n. 285 e successive modifiche.



- sistema di *Enterprise Risk Management*.

Nella fase di perimetro dei processi generali di controllo del rischio fiscale, particolare attenzione andrà rivolta al processo di mappatura dei rischi fiscali, inclusi i rischi derivanti dai principi contabili adottati dall'impresa. Nell'analisi, dovrà essere riscontrato e verificato:

- (i) che il disegno del TCF abbia seguito l'alberatura dei processi e dei relativi rischi "minimi" risultanti dalle specifiche Linee Guida RCM applicabili in ragione del settore di attività dell'impresa: il certificatore verifica, tra l'altro, la congruenza e giustificazione dell'eventuale giudizio di non applicabilità dei singoli rischi inclusi nel catalogo *standard* delle Linee Guida RCM, espresso nella RCM disegnata dall'impresa;
- (ii) che il catalogo *standard* sia stato arricchito con gli ulteriori rischi/processi/attività caratterizzanti l'impresa³¹, in quanto espressione delle specificità tipiche della relativa organizzazione (quali ad esempio, il settore economico di appartenenza, il modello di *business*, le dimensioni, la complessità organizzativa e il relativo profilo di rischio).

In questa fase il certificatore deve svolgere un'analisi approfondita dell'impresa, combinando l'approccio *process based* (ovvero partendo dall'analisi del modello di *business* come riflesso negli assetti organizzativi e di processo), con quello *risk based* (ovvero partendo dall'analisi dei profili di rischio fiscale, comprensivi di quelli contabili, tipici dell'impresa), per riscontrare la completezza del catalogo di processi e rischi, rispetto alla specifica realtà dell'azienda.

In questo esercizio, il certificatore deve fare ricorso alle informazioni specifiche dell'impresa quali, ad esempio³²:

- informazioni sul modello di *business* dell'impresa, sulla relativa catena del valore e sulla declinazione degli assetti organizzativi;
- documentazione contabile (bilanci) e strategica (analisi di settore);
- documentazione riguardante controlli esterni svolti ad altri fini (ad esempio le risultanze di precedenti verifiche dell'Amministrazione finanziaria);
- documentazione riguardante le attività svolte dai revisori legali, dal collegio sindacale e dagli organismi di vigilanza, nonché dai soggetti deputati al controllo di terzo livello, come la funzione di *internal audit*;
- documentazione da allegare all'istanza di accesso al Regime o al cd. regime opzionale.

³¹ Le Linee Guida RCM del settore assicurativo e la bozza di quelle per il settore bancario hanno approntato la matrice *standard* secondo una logica di tipo *risk based*, senza correlazione a processi/attività *standard*, bensì ad attività/sotto attività che attengono a momenti del processo di calcolo, liquidazione e versamento delle imposte piuttosto che a processi aziendali. Ne segue che lo *standard* per questi settori fornisce il catalogo di rischi, da adattare alle alberature di processi e attività della singola impresa.

³² Linee Guida TCM, par. 7, pag. 38.



Il certificatore verificherà che il TCF risulti integrato con adeguati controlli in materia di informativa finanziaria-contabile, al fine di assicurare la corretta applicazione, da parte dell'impresa, dei principi contabili adottati. A tale riguardo, l'Agenzia delle entrate ha precisato che la mappatura nella RCM disegnata dall'impresa deve riguardare esclusivamente i rischi contabili che hanno un impatto fiscale³³.

La mappatura dei controlli contabili può assumersi rispettata da tutte le imprese che adottano sistemi di controllo sull'informativa finanziaria-contabile previsti dalla legge n. 262 del 2005 ("Modello 262") o dal Sarbanes Oxley Act statunitense ("Modello SOX"). A questo fine, il certificatore verifica che le risultanze del sistema di controllo adottato siano idonee a fornire evidenza dell'affidabilità del dato contabile, anche attraverso la relazione del Dirigente Preposto o del Responsabile SOX, nella misura in cui la stessa contenga informazioni circa l'adeguatezza del disegno dei controlli (Test of Design – ToD) e la relativa efficacia operativa (*Test of Effectiveness – ToE*).

Il requisito del presidio contabile si considera rispettato anche quando l'impresa si è dotata di un sistema di controllo dell'informativa finanziaria-contabile equivalente – in termini di struttura, processi, ruoli e responsabilità - a quelli prescritti, per i soggetti emittenti, dalla normativa interna (i.e. 262) o statunitense (i.e. SOX). Al fine di valutare il rispetto della condizione di equivalenza, richiesta dalle Linee Guida TCM, il certificatore deve riscontrare, nel sistema di controllo adottato dall'impresa, la presenza di una adeguata mappatura di processi e controlli su rischi contabili e finanziari e di un processo di aggiornamento, valutazione e monitoraggio nel continuo della mappatura stessa. In ogni caso, il sistema di controllo contabile (262, SOX o analogo) deve essere integrato nel TCF, dando evidenza in uno specifico campo della RCM di quanto discenda dal processo di mappatura operato ai fini del sistema sull'informativa finanziaria-contabile, oltre che mediante l'adozione degli opportuni flussi informativi tra le pertinenti funzioni di controllo: nella valutazione dell'integrazione nel TCF dei presidi contabili provenienti dal pertinente sistema di controllo, il certificatore deve altresì riscontrare l'indicazione dei presidi specifici, non contemplati in quest'ultimo, tuttavia, necessari per assicurare la solidità del dato contabile su cui poggia l'obbligazione tributaria.

Nel caso di imprese che non adottano modelli autonomi di controllo dell'informativa finanziaria-contabile ovvero per le entità di un gruppo che adotta tali sistemi e che non sono incluse nel relativo perimetro³⁴, sarà necessario pianificare una verifica anche dei controlli inseriti nella Mappa dei rischi fiscali di adempimento del TCF che hanno riguardo a rischi finanziari correlati a processi operativi di carattere contabile e finanziario e sulle correlate fonti di innesco di rischi di natura fiscale. In tali ipotesi, il certificatore verifica altresì che il *framework* disciplini le modalità di monitoraggio di secondo livello dei presidi contabili. Le relative verifiche possono essere svolte direttamente dal Tax Risk Officer, ove dotato delle necessarie competenze in materia contabile e fiscale, ovvero da un distinto presidio specialistico. Qualora siano valorizzate verifiche effettuate dal revisore legale,

³³ Cfr. Circolare 2026, parte speciale, punto 1.1.

³⁴ Ovvero lo sono, unicamente per alcuni controlli, mutuati dal pertinente sistema di controllo ed integrati nel TCF, come riportato sopra.



dall'Internal Audit o da altre funzioni di controllo aziendale, il soggetto responsabile del sistema di controllo del rischio fiscale deve valutarne l'efficacia e l'idoneità rispetto alle finalità del TCF e svolgere su di esse gli opportuni controlli di secondo livello. La soluzione organizzativa adottata deve risultare formalizzata nel *framework* di controllo dell'impresa, assicurando adeguati livelli di tracciabilità e segregazione delle funzioni.

In via meramente esemplificativa, i controlli chiave *standard* in materia contabile normalmente operano in questi ambiti:

- affidabilità del dato contabile;
- correttezza della rappresentazione economico-patrimoniale;
- coerenza dei criteri contabili;
- riconciliazioni periodiche;
- tracciabilità e documentazione dei processi;
- controllo delle aree a impatto fiscale (cicli attivo/passivo, cespiti, magazzino, *payroll*, stime);
- *governance* e aggiornamento continuo del sistema.

Tuttavia, per l'efficienza complessiva del TCF, non è necessario che ognuno degli ambiti ricordati sia presidiato da uno o più specifici controlli chiave, ben potendo l'impresa graduarne l'adozione secondo principi di proporzionalità in base alle sue specifiche caratteristiche di rilevanza economica, operatività e complessità organizzativa. Peraltro, è possibile, considerata la stretta interdipendenza esistente tra la rappresentazione contabile degli atti e dei fatti giuridici che riguardano le vicende aziendali e il loro trattamento fiscale, che a rischi già mappati in ottica tributaria corrispondano presidi che hanno lo scopo di gestire anche i correlati rischi di natura contabile (e.g. i controlli antifrode, le verifiche sulla corretta rilevazione di crediti d'imposta e sul loro utilizzo in compensazione, etc.). In tali casi, il certificatore valuta la coerenza e l'effettiva copertura dei rischi contabili rilevanti, evitando duplicazioni non necessarie dei presidi.

In questa fase, l'attività del certificatore tiene anche conto delle istruzioni contenute nelle schede tecniche approvate tempo per tempo dal tavolo tecnico istituito tra l'Agenzia delle entrate e l'Organismo Italiano di contabilità (OIC) con Provvedimento n. 383481 del 10 ottobre 2024.

Nell'analisi della mappatura svolta dall'impresa, inoltre, il certificatore dovrà altresì verificare che la valutazione del rischio (inerente e residuo) e dei controlli (adeguatezza) nella RCM sia svolta secondo le metodologie previste nelle stesse Linee Guida RCM ovvero, nel caso in cui l'impresa se ne sia discostata, il certificatore dovrà dar conto delle ragioni che giustificano l'allontanamento dalle indicazioni dell'Agenzia delle entrate.

Il certificatore dovrà, da ultimo, attestare che la Mappa dei rischi fiscali di adempimento sia stata redatta secondo il *format* e lo *standard* declinato nelle Linee Guida RCM e che contenga tutte le informazioni rilevanti, fatti salvi i casi in cui, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate, non



sia necessario l'adeguamento della RCM al formato *standard*. In particolare, in presenza di una capogruppo o controllante già ammessa al Regime e dotata di un TCF validato dall'Agenzia delle entrate anteriormente all'entrata in vigore del D.Lgs. 221, le società del gruppo possono continuare a utilizzare il modello di RCM della capogruppo o controllante, tenuto conto degli specifici adattamenti necessari in relazione all'attività svolta e ai sistemi utilizzati³⁵.

2.3. Perimetro dei controlli specifici (c.d. *Activity Level Assessment*)

A livello di controlli di singolo rischio (*Activity Level Assessment*), al fine di individuare i processi specifici rilevanti da sottoporre a *Test of Design* - ToD, il certificatore seleziona i rischi significativi consultando la Mappa dei rischi fiscali di adempimento ed avvalendosi degli esiti delle analisi svolte in fase di perimetro, per la valutazione della completezza della mappatura, a partire dalle informazioni su modello di *business* e assetto organizzativo, dal bilancio, dalle novità normative di ordine fiscale, dai precedenti fiscali (e.g., esiti delle verifiche fiscali pregresse, schemi d'atto e avvisi di accertamento, contenziosi tributari, ecc.), dagli esiti delle verifiche degli organi di controllo, nonché dall'esame delle informazioni raccolte attraverso le interviste al personale. La selezione attiene quindi ai rischi identificati ed ai controlli di primo livello rilevati nel processo di *tax risk assessment* che ha condotto l'impresa nella redazione della Mappa dei rischi fiscali di adempimento, con riguardo al rischio di adempimento (es. liquidazione IVA, dichiarazioni fiscali, calcolo imposte, registrazioni contabili che hanno impatto fiscale, gestione delle registrazioni e conservazione documenti, rendicontazione periodica, etc.).

Il *Test of Design* deve quindi essere perimetrato, in questa fase, su aree di rischio e correlati processi di controllo specifici che possano essere considerati come significativi, nell'ambito dei processi dell'impresa: nella valutazione di significatività, il certificatore tiene conto sia di elementi di processo (legati alla modalità di conduzione del *business* da parte dell'impresa), sia di elementi di rischio (ad esempio correlati alla valutazione dei rischi fiscali in termini di rischio inerente o di rischio residuo).

In particolare, al fine di identificare i rischi e processi di controllo significativi da sottoporre a verifica, il certificatore utilizza, a seconda dei casi, un approccio³⁶:

- **process based** – parte dalla mappa dei processi e dei rischi fiscali e individua quelli per materialità più rilevanti o più specifici rispetto al modello di *business* dell'impresa;
- **risk based** – parte dall'esame del bilancio, dei precedenti fiscali e dalle altre informazioni utili, individua i rischi fiscali più rilevanti e risale ai relativi processi.

La combinazione di entrambi gli approcci assicura un esercizio maggiormente solido di perimetrazione di rischi e controlli da sottoporre al *Test of Design*: l'approccio *process based* ripercorre i processi aziendali con le chiavi di lettura del rischio fiscale; l'approccio *risk based* completa le analisi così svolte, partendo dalla normativa fiscale per scendere nei processi aziendali.

³⁵ Cfr. Circolare 2026, parte speciale, punto 1.4.

³⁶ Linee Guida TCM, par. 7, pag. 39.



Una volta selezionati i processi e rischi da testare, viene di seguito perimetrato il campione ritenuto significativo di controlli mappati, da selezionare sulla base di specifici *driver* di criticità quali a titolo esemplificativo, l'elevato livello del rischio inerente associato o il valore economico rilevante, nonché elementi pregressi quali precedenti controlli fiscali, ravvedimenti operosi significativi, interpellati, procedure di accordi preventivi o risoluzione di controversie.

La certificazione deve inoltre riguardare anche il perimetro dei controlli relativo alla mappatura dei rischi fiscali "derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente", così come previsto nelle Linee Guida dell'Agenzia delle entrate. La perimetrazione dei controlli relativi al *financial reporting* va distinta a seconda che si tratti di:

- a. imprese che abbiano adottato un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria/contabile ("Modello 262", "Modello Sox" o altro modello analogo), per obbligo o per scelta;
- b. imprese che non siano obbligate o che, comunque, non siano dotate di tali sistemi di controllo.

Come indicato nelle Linee Guida dell'Agenzia delle entrate, "nei casi in cui l'impresa abbia adottato un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria/contabile ("Modello 262", "Modello Sox" o altro modello analogo) dotato, a sua volta, di una adeguata mappatura dei rischi associati ai processi contabili (e dei relativi presidi), in grado di interagire, ove necessario, con il TCF" il riscontro dell'avvenuta mappatura dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente può intendersi rispettato e, conseguentemente, non si ritiene che esso debba costituire oggetto di specifica attività di verifica da parte del certificatore, se non quanto alla relativa completezza ed idoneità al presidio del rischio fiscale correlato a quello contabile, oltre che all'integrazione con il TCF. In tali ipotesi, l'attività del certificatore si concentra unicamente sulla verifica dell'effettiva integrazione tra il sistema di controllo sull'informativa finanziaria-contabile e il TCF, nonché sulla coerenza dei flussi informativi e dei meccanismi di raccordo tra i due sistemi, senza che sia richiesta una duplicazione delle attività di verifica sui controlli già presidiati nell'ambito dell'autonomo modello contabile³⁷.

Puntualizza l'Agenzia delle entrate, al riguardo, che il riscontro si intende assicurato allorché "l'impresa abbia adottato un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria/contabile (modelli 262/SOX o altro modello analogo) dotato, a sua volta, di un'adeguata mappatura dei rischi associati ai processi contabili (e dei relativi presidi), in grado di interagire, ove necessario, con il TCF (mediante l'inserimento nella relativa RCM di uno specifico campo in cui vengono segnalati i rischi che discendono dal processo di mappatura operato ai fini del sistema sull'informativa finanziaria/contabile)"³⁸.

³⁷ Come precisato dalla Circolare 2026, parte speciale, punto 1.1, gli oneri informativi previsti nella RCM da parte dei soggetti che adottano i sistemi di controllo sopra menzionati devono ritenersi assolti per il tramite della relazione del Dirigente Preposto o del Responsabile SOX, nella misura in cui la relazione stessa contenga informazioni circa l'affidabilità del dato contabile attraverso test di disegno e di efficacia operativa.

³⁸ Cfr. Circolare 2026, parte speciale, punto 2.2.



Viceversa, nelle situazioni in cui tali modelli non siano adottati, si ritiene che l'impresa debba attivarsi per predisporre "specifici presidi contabili 'integrati' nel TCF, mediante la formalizzazione di controlli chiave standard sui principali processi operativi e rischi *financial* associati, opportunamente evidenziati, unitamente ai relativi rischi, nella Risk and Control Matrix del TCF". In questa seconda ipotesi, pertanto, il certificatore dovrà includere anche la verifica di tali controlli nel perimetro delle proprie attività.

3. Fase della valutazione dell'impostazione (*Test of Design – ToD*)

3.1. *Test di disegno*

Dopo la definizione del perimetro dei controlli generali e di quelli di singolo rischio, il certificatore valuta l'impostazione del sistema di controllo.

La fase del Test di disegno ha la finalità di apprezzare la capacità del *design* dei processi di controllo, generali e specifici, di mitigare i rischi fiscali inerenti e, in presenza di eventuali carenze, rilevarle e darne evidenza secondo le modalità previste ai fini della certificazione.

3.2. *Company level assessment*

Sul piano generale, il certificatore verifica la presenza a livello documentale di tutti i requisiti richiesti nei processi di controllo selezionati.

La valutazione è effettuata confrontando il processo di *tax risk assessment* e la relativa *governance* con i 5 componenti e 17 principi ad essi associati del COSO *Framework* e verificando se tutti i principi o quelli ritenuti significativi sono stati rispettati.

A tal fine, il certificatore deve svolgere i controlli previsti nella nota metodologica che costituisce allegato n. 2 alle Linee Guida TCM: ripercorrendo le analisi previste in questo documento, il certificatore può far emergere il rispetto (o il mancato rispetto) delle indicazioni del COSO *Framework*, così da poter esprimere un giudizio di conformità del TCF allo *standard* internazionale che le Linee Guida TCM hanno qualificato come pietra di paragone per la valutazione del disegno dei processi generali di controllo del TCF. Se i processi generali di controllo rispettano i requisiti previsti dal COSO *Framework* ci sono tutte le condizioni per aspettarsi che i rischi fiscali siano gestiti in modo consapevole, professionale e affidabile³⁹.

In termini operativi, tale attività di valutazione è svolta essenzialmente mediante impiego di *check-list* atte ad agevolare la raccolta di informazioni e documenti nonché mediante interviste mirate, ad esempio:

- alla verifica della concreta attuazione dei principi, dei valori e delle linee guida strategiche contenuti nella Strategia Fiscale, oltre che la relativa conformità al Codice di condotta di cui all'art. 5, comma 2-*bis*, del D.Lgs. 128; in tal senso sono riscontrate anche le iniziative di formazione poste in essere o in programma, le modalità impiegate per la comunicazione interna,

³⁹ Linee Guida TCM, par. 7, pag. 35.



la predisposizione e la conformità del Codice Etico e del Codice di condotta, la previsione di strumenti di *whistleblowing*;

- alla analisi della *governance* adottata dall'impresa, verificando la chiarezza nella definizione e nella attribuzione di ruoli e responsabilità e nell'*accountability*, con adeguato rispetto del principio di segregazione e della presenza del modello a tre linee di difesa, nonché di efficaci flussi informativi e di *reporting* tra le funzioni coinvolte e adeguati flussi informativi verso l'Agenzia delle entrate per i soggetti aderenti al Regime (e.g., rischi frode, rischi fiscali significativi, ecc.);
- alla verifica della integrazione del TCF con il sistema di controllo e governo aziendale e del suo coordinamento, anche mediante opportuni flussi informativi, con i relativi *framework* specifici (e.g. Modello 231, 262, *Compliance* secondo istruzioni di vigilanza bancaria, *Enterprise Risk Management*);
- alla analisi degli applicativi informatici utilizzati a supporto delle attività relative ai processi fiscali e alla *compliance*;
- al riscontro della presenza di sistemi di garanzia della sicurezza e protezione dei dati;
- alla verifica della presenza di una *policy* di gestione dei rischi interpretativi coerente con le Linee Guida delle entrate;
- alla valutazione delle procedure implementate per il monitoraggio continuo e periodico del TCF, delle modalità adottate per l'aggiornamento del TCF in funzione di cambiamenti normativi/organizzativi e degli strumenti impiegati per garantire la tracciabilità delle attività svolte;
- all'adozione di *soft control* (e.g., piani di formazione, meccanismi di remunerazione, diffusione del TCF, ecc.).

3.3. Activity Level Assessment

A livello di singolo rischio, la valutazione ha ad oggetto l'adeguatezza delle specifiche linee di controllo selezionate ad assicurare l'integrità degli adempimenti fiscali e la corretta determinazione e versamento delle imposte.

In questa fase, le attività che integrano il processo selezionato sono valutate in relazione al "disegno" (*Test of Design* - ToD) dei relativi presidi posti in essere dall'impresa, ossia sulla capacità del "design del controllo" di mitigare il rischio fiscale inerente relativo. I processi di controllo selezionati nella fase di definizione del perimetro sono valutati secondo il seguente ordine:

- a. **processo di business**, ove è analizzata la completezza e chiarezza della descrizione delle attività che compongono il processo di *business* con l'obiettivo di cogliere gli aspetti rilevanti ai fini fiscali;
- b. **rischio fiscale inerente**, ove è esaminata la congruità e completezza dei rischi fiscali individuati dall'impresa in relazione al processo di *business* (rischi fiscali inerenti);



- c. **presidi di controllo**, ove è valutato il disegno dei presidi istituiti in relazione ai rischi fiscali, con riferimento alla loro struttura, collocazione nel processo, formalizzazione e capacità di mitigare il rischio inerente cui si riferiscono.

In merito, le Linee Guida RCM individuano i processi, le attività e i rischi fiscali *standard* che le imprese dovranno presidiare attraverso idonei strumenti di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio (*policy* e procedure operative)⁴⁰. I processi, le attività e i rischi fiscali *standard* individuati dalla Linee Guida RCM nell'ambito della Mappa dei rischi e dei controlli fiscali standardizzata sono però quelli "minimi" ordinariamente e generalmente riscontrabili nell'operatività delle imprese.

Come si è detto, considerato che è obbligo, per le imprese che intendono aderire al Regime o al cd. regime opzionale, integrare l'alberatura dei processi, delle attività e dei relativi rischi "minimi" con gli ulteriori rischi/processi/attività caratterizzanti l'organizzazione interna di ciascuna di esse, spetta al certificatore, già nella fase di perimetro, avendo riguardo all'intero arco di attività e rischi dell'impresa, riscontrare la completezza della mappatura di processi e rischi nel contesto del TCF. Questa valutazione va integrata e completata anche nella fase di *Activity Level Assessment*, entrando più in dettaglio nel contesto delle aree di mappatura selezionate in fase di perimetro: in tale sede, il certificatore deve verificare la completezza delle attività che compongono il processo di *business*, nonché la completezza e congruità dei rischi inerenti individuati dall'impresa in relazione ai processi di *business* ed alle relative attività, ovvero rilevare eventuali carenze relative alla formalizzazione di *policy* o procedure a supporto della RCM, dando evidenza delle eventuali azioni correttive individuate dall'impresa.

Tale valutazione di completezza, come evidenziato in precedenza, richiede un esame accurato dell'operatività dell'impresa, anche attraverso l'analisi del modello di *business* e del conseguente modello operativo ed organizzativo adottato, del bilancio di esercizio, delle dichiarazioni fiscali e dei precedenti fiscali (risultanze di precedenti verifiche fiscali, accertamenti, verifiche degli organi di controllo).

Inoltre, come già anticipato, nei casi in cui l'impresa abbia adottato un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria/contabile ("Modello 262", "Modello Sox" o altro modello analogo) integrato con il TCF, i processi di controllo dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili applicati non dovranno costituire oggetto di specifica attività di verifica da parte del certificatore, se non quanto alla relativa completezza ed idoneità al presidio del rischio fiscale correlato a quello contabile, oltre che all'integrazione con il TCF, che deve essere realizzata dando evidenza dei controlli contabili nella RCM del TCF, come detto sopra a proposito delle attività di perimetro.

⁴⁰ Secondo le indicazioni delle Linee Guida RCM, la presenza di *policy* e procedure, che dettagliano attività e controlli oltre a quanto tracciato nella RCM, è eventuale, anche in considerazione del diverso assetto organizzativo di ciascuna impresa. Si veda il seguente passaggio: "Laddove le procedure che governano i processi di *business* e fiscali siano formalizzate in specifici documenti aziendali esterni alla Mappa (*Policy*, Ordini di servizio, Istruzioni, ecc.) il contribuente ne darà specifica informazione nel campo intitolato "Rif. *Policy interna o altra doc. aziendale*". Qualora non sia stata predisposta documentazione procedurale esterna alla Mappa, il contribuente avrà cura di indicare, all'interno del medesimo campo, che non sono previsti documenti ulteriori o che gli stessi sono in fase di predisposizione." (Linee Guida RCM, pag. 17).



Viceversa, nelle situazioni in cui tali modelli non siano adottati, il certificatore dovrà includere anche la verifica dei controlli chiave *standard* sui principali processi operativi e rischi contabili associati, opportunamente evidenziati, unitamente ai relativi rischi, nella RCM del TCF.

Venendo alla metodologia di valutazione, il *Test of Design* per l'*Activity Level Assessment* prevede lo svolgimento di procedure di test finalizzate a valutare se il disegno del controllo si può considerare adeguato, ossia se il controllo stesso è stato disegnato in maniera adeguata a prevenire o individuare operazioni che determinerebbero violazioni di norme tributarie.

Il certificatore può declinare tale fase secondo i seguenti step:

- analisi dei processi e dei sotto-processi e delle correlate attività mappati nella RCM, al fine di verificarne la coerenza logica e funzionale e la completezza;
- analisi dei rischi fiscali inerenti mappati dall'impresa, al fine di verificare che il rischio fiscale indicato sia formulato in modo chiaro, completo e coerente rispetto al processo e all'attività sottostante, nonché congruo rispetto al valore economico sottostante, così da poter intercettare e valutare la materialità del rischio mappato, e che sussista una applicazione corretta e coerente della metodologia di valutazione di probabilità e impatto, secondo i criteri previsti dal TCM;
- analisi dei presidi di controllo selezionati, al fine di valutare la loro idoneità e coerenza rispetto ai rischi fiscali individuati, in modo tale da verificare se il controllo sia in grado di mitigare il rischio individuato.

Quindi si procede alla valutazione di idoneità ed adeguatezza del disegno del singolo controllo selezionato mediante lo svolgimento di procedure di test.

La metodologia principale con cui è svolto il *Test of Design* è il "*walkthrough*", ossia la procedura di test che prevede che, per una singola transazione esemplificativa, venga ripercorso il flusso di processo seguito dal *control owner* in fase di svolgimento del controllo di primo livello.

Il certificatore richiede pertanto la documentazione sottostante (descritta o desumibile da controllo) con riguardo ai processi selezionati in fase di perimetro, ripercorrendo il flusso del controllo, avendo riguardo alla RCM in essere per il periodo di imposta con riferimento al quale la certificazione è rilasciata. Tale analisi può essere supportata da interviste agli attori chiave del processo.

Per esprimere un giudizio in merito all'adeguatezza di un presidio, sarà opportuno tenere in considerazione:

- la normativa aziendale di ogni ordine e grado che individua ruoli e responsabilità dei soggetti coinvolti nelle attività di presidio e che ne disciplina l'operatività;
- la competenza delle funzioni coinvolte nell'esecuzione dei presidi;
- il corretto dimensionamento delle funzioni responsabili;
- il supporto di sistemi informatici alle attività e controlli;



- la presenza di idonei flussi informativi che consentano l'esecuzione delle attività di presidio;
- la ripercorribilità delle attività di presidio effettuate.

Il *Test of Design* permette di ottenere una comprensione approfondita del flusso delle transazioni e delle modalità con cui è svolto un controllo, attraverso l'analisi della documentazione di processo (procedure, *policy*, *flowchart*), la descrizione del controllo (chi, cosa, quando, come) e le evidenze di configurazione dello stesso. La finalità ultima del *Test of Design* è valutare se:

- il controllo è definito correttamente e adeguatamente implementato;
- il suo disegno è atto a prevenire o individuare operazioni che determinerebbero violazioni di norme tributarie;
- il controllo è in grado di operare come disegnato.

4. Il rilascio della certificazione di disegno

Al termine delle due fasi di perimetro e di valutazione dell'impostazione, sia sul livello generale che su quello specifico, laddove abbia riscontrato nei processi selezionati la presenza di tutti i requisiti prescritti, il certificatore può rilasciare la "prima certificazione" valevole ai fini dell'ammissione dell'impresa al Regime o dell'adozione del cd. regime opzionale, attestando che il TCF fornisce "una ragionevole certezza riguardo alla gestione consapevole e affidabile della variabile fiscale da parte dell'impresa"⁴¹.

Nel caso, nello svolgimento della propria valutazione di disegno del TCF, il certificatore abbia riscontrato eventuali carenze non significative ai fini dell'affidabilità dello stesso TCF, deve indicare le azioni correttive che l'impresa intende porre in essere al fine di porvi rimedio. Le menzionate informazioni possono essere richiamate nella relazione del certificatore e riportate in allegato alla stessa, per finalità informative dell'Agenzia delle entrate.

Al riguardo, la lettera e) dell'art. 7 del D.M. 212 prevede che il certificatore indichi non solo "la descrizione di eventuali carenze non significative ai fini dell'affidabilità del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali riscontrate nel corso della procedura di certificazione", ma anche "le azioni correttive da attuare". Quest'ultima indicazione, tuttavia, potrebbe costituire una forma di attività idonea a generare un rischio di auto-riesame e/o di partecipazione nel processo decisionale del richiedente (c.d. *management function*), con conseguenti impatti sull'indipendenza del certificatore (in base ai criteri richiamati dall'art. 4 del D.M. 212). Per tale motivo, la previsione della lettera e) dell'art. 7 va interpretata nel senso che il certificatore, nello svolgimento della propria attività, dovrà limitarsi a riportare le eventuali carenze non significative riscontrate indicando le azioni che l'impresa intende porre in essere⁴².

⁴¹ Linee Guida TCM, par. 7, pag. 35.

⁴² Cfr. Circolare 2026, parte speciale, punto 2.3.



In presenza di carenze significative, il certificatore non rilascia la certificazione di disegno del TCF.

Sulla distinzione tra carenze significative e non significative, si rimanda al capitolo 1, paragrafo 8.3 delle presenti Linee operative.

5. Data certa anteriore all'istanza (certificazione del disegno)

La certificazione di disegno del *Tax Control Framework* dei soggetti che intendono aderire al Regime dell'adempimento collaborativo deve avere "data certa anteriore alla presentazione dell'istanza", ai sensi dell'art. 4, comma 5, lett. f) del Decreto Ammissione. Tanto prevede anche il D.M. 9 luglio 2025 in relazione al c.d. regime opzionale.

La finalità della previsione della data certa è di garantire:

- i) certezza circa l'anteriorità della certificazione rispetto all'istanza;
- ii) non modificabilità *ex post* dei contenuti della certificazione.

Al fine di assicurare il rispetto del requisito della data certa della certificazione, pare utile ricorrere, in via analogica, alle indicazioni in materia di oneri documentali per la disciplina del *transfer pricing*, per i quali è previsto che "il Masterfile e la Documentazione Nazionale devono essere firmati (omissis) mediante firma elettronica con marca temporale (omissis)"⁴³. Analoghe previsioni sono contenute nei provvedimenti e nella prassi dell'Agenzia delle entrate in materia di documentazione sul regime *Patent Box*⁴⁴.

Occorre, pertanto, che sia apposta firma elettronica con marca temporale alla certificazione ed ai relativi allegati.

Risulta, peraltro, che la stessa Agenzia delle entrate abbia richiesto la menzionata apposizione in relazione alle certificazioni già rilasciate.

⁴³ In tal senso si veda: provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 novembre 2020, n. 360494, par. 5.1.2; circolare n. 15/E del 26 novembre 2021, par. 3.

⁴⁴ In tal senso si veda: provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022, n. 2022/48243, par. 11.2, come integrato dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 24 febbraio 2023, n. 2023/52642; circolare n. 5/E del 24 febbraio 2023, par. 7.2.



CAPITOLO 3 – LINEE OPERATIVE PER LA CERTIFICAZIONE DI EFFICACIA OPERATIVA

1. Contesto e obiettivi

1.1. Il contesto

A fronte della previsione della Legge Delega, che ha introdotto la “possibilità” di certificazione del sistema di controllo del rischio fiscale⁴⁵, il legislatore delegato ha sancito, oltre all’obbligo di certificazione del disegno del TCF, trattato *supra* al capitolo 2 delle presenti Linee operative, anche il periodico adeguamento od anche aggiornamento della certificazione⁴⁶.

La disciplina di dettaglio per il periodico aggiornamento della certificazione è delegata dalla norma primaria:

- i) per la definizione di compiti e adempimenti del certificatore, ad un regolamento del Ministro dell’economia e delle finanze⁴⁷, che è stato pubblicato, nella versione *pro tempore* vigente, il 3 gennaio 2025 (D.M. 212);
- ii) per la metodologia di valutazione del TCF, alle Linee Guida dell’Agenzia delle entrate per la predisposizione di un efficace TCF e il suo aggiornamento: il capitolo 7 delle Linee Guida TCM, regola, tra l’altro, il periodico aggiornamento della certificazione.

1.2. Gli obiettivi e la copertura temporale dell’aggiornamento del TCF

1.2.1. Lo scopo dell’aggiornamento della certificazione del TCF

In termini generali, la certificazione del TCF ha la finalità di valutare se il sistema integrato di controllo del rischio fiscale fornisca una ragionevole certezza agli *stakeholders* di riferimento, ivi inclusa l’Amministrazione finanziaria, riguardo a una gestione consapevole e affidabile della variabile fiscale.

In particolare, nell’**aggiornamento della certificazione**, con cadenza almeno triennale il certificatore deve verificare l’**efficacia operativa** del sistema integrato di controllo interno del rischio fiscale: il sistema è efficace quando è in grado di garantire all’impresa un **presidio costante** sui processi aziendali e sui correlati rischi fiscali, consentendole di assicurare la conformità alla normativa

⁴⁵ Art. 17, comma 1, lettera g), n. 1.3, della Legge Delega.

⁴⁶ La norma di riferimento è stata introdotta con il D.Lgs. 221, che ha novellato l’art. 4, del D.Lgs. 128, con l’introduzione del comma 1-*quater*, a termini del quale le Linee Guida dell’Agenzia delle entrate, per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, devono disciplinare anche il “periodico adeguamento della certificazione”: a commento, la relazione illustrativa precisa come “La certificazione deve essere (omissis) aggiornata periodicamente”. Il codice di condotta, previsto dal novellato art. 5, comma 2-*bis*, del D.Lgs. 128 e adottato, nella versione *pro tempore* vigente, con D.M. 29 aprile 2024 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 7 giugno 2024 – “Codice di condotta”), quanto alla certificazione, precisa che “il contribuente si impegna a richiedere e ottenere (omissis) i relativi aggiornamenti”.

⁴⁷ Ai sensi dell’art. 4, comma 1-*ter*, del D.Lgs. 128.



tributaria sostanziale (*compliance*) e di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione per i contribuenti ammessi al Regime dell'adempimento collaborativo (trasparenza)⁴⁸.

A tal fine, soccorre il *Test of Effectiveness* ("ToE"), che il certificatore è chiamato a svolgere e che vale a verificare che i **controlli disegnati** nel TCF abbiano operato nel continuo e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta⁴⁹.

L'esercizio valutativo del certificatore si snoda attraverso **due fasi**:

- i) l'**identificazione** dei **processi** di controllo chiave, generali e specifici, per la prevenzione dei rischi fiscali - fase del **Perimetro**⁵⁰;
- ii) lo **svolgimento** di **procedure di test** finalizzate a verificare che i controlli selezionati abbiano operato nel continuo e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta - fase del **test di efficacia operativa**⁵¹.

Entrambe le fasi devono coprire la valutazione dei controlli del TCF su **due livelli** di analisi:

- a livello di controlli generali a presidio dei rischi fiscali – **Company Level Assessment**⁵²;
- a livello di controlli specifici a presidio di singoli rischi fiscali – **Activity Level Assessment**⁵³.

1.2.2. I periodi coperti dall'aggiornamento periodico

Secondo quanto previsto nel D.M. 212, la certificazione ha **durata triennale** e va aggiornata alla **scadenza del triennio**⁵⁴. Come si è detto, il legislatore ha introdotto il periodico aggiornamento della certificazione⁵⁵, con cadenza triennale, per assicurare la verifica che i controlli del TCF abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in modo corretto: ne segue che la valutazione di **efficacia operativa**, da svolgere con cadenza almeno triennale, ai fini dell'aggiornamento della certificazione⁵⁶, debba riguardare l'**intero periodo** (almeno **triennale**) di osservazione⁵⁷.

⁴⁸ In questi termini si veda l'art. 3, comma 3, del D.M. Ammissione. I doveri del contribuente cui si fa riferimento sono declinati all'art. 5, comma 2, del D.lgs. 128.

⁴⁹ Linee Guida TCM, par. 7, "Premessa".

⁵⁰ Art. 6, comma 3, lettera a), del Decreto Certificazione e capitolo 7, punto 1, delle Linee Guida TCM.

⁵¹ Art. 6, comma 3, lettera c), del Decreto Certificazione e capitolo 7, punto 3, delle Linee Guida TCM. Il comma 5 dell'articolo 6 prevede che "la fase di cui al comma 3, lettera c), è svolta, con cadenza almeno triennale, ai fini dell'aggiornamento della certificazione di cui all'articolo 7, comma 6".

⁵² Art. 6, comma 2, lettera a), del Decreto Certificazione e capitolo 7, "Premessa", delle Linee Guida TCM.

⁵³ Art. 6, comma 2, lettera b), del Decreto Certificazione e capitolo 7, "Premessa", delle Linee Guida TCM.

⁵⁴ Art. 7, comma 6, del Decreto Certificazione.

⁵⁵ Art. 4, comma 1-*quater*, del D.lgs. 128.

⁵⁶ Art. 6, comma 5, del Decreto Certificazione.

⁵⁷ Linee Guida TCM, par. 7, "Premessa". La posizione è stata confermata dall'Agenzia delle entrate, nella Circolare 2026, parte speciale, punto 2.5, dove si precisa che lo scopo dell'aggiornamento della certificazione è di "verificare che nel triennio di riferimento i controlli del TCF abbiano operato continuativamente e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta", per cui "i controlli di efficacia operativa effettuati dal certificatore devono coprire l'intero arco triennale". È connaturato alla stessa idea del *test* di efficacia operativa adottare uno sguardo retrospettivo, nella relativa esecuzione, e in ogni caso comprensivo dell'intero periodo triennale di osservazione.



Anche alla luce della *ratio* della previsione su durata ed aggiornamento della certificazione, considerando che, in sede di rilascio della prima certificazione, viene svolta una valutazione di impostazione del sistema di controllo (i.e. disegno) e non di efficacia operativa⁵⁸, il **primo aggiornamento** della certificazione di disegno deve avere ad oggetto un triennio di osservazione che include il primo periodo di imposta di permanenza nel regime, nel corso del quale è stata ottenuta la certificazione di disegno del TCF⁵⁹.

Per quanto concerne i **termini per effettuare l'aggiornamento della certificazione**, tenuto conto che la norma impone una "durata triennale" della stessa, in coerenza con quanto sopra affermato con riferimento alle annualità oggetto del test di efficacia operativa, la durata triennale va intesa come triennio comprensivo dell'anno di imposta del rilascio della prima certificazione o dell'ultimo aggiornamento⁶⁰; pertanto, la scadenza va identificata con la chiusura dell'ultimo anno fiscale del triennio (i.e., del secondo anno fiscale successivo a quello di rilascio della prima certificazione o dell'ultimo aggiornamento) e la certificazione va prodotta entro la chiusura del periodo di imposta successivo, secondo l'esempio che segue.

Se la (prima) certificazione di disegno è stata rilasciata nell'anno solare "n", il relativo aggiornamento andrà prodotto entro il 31 dicembre dell'anno solare "n + 3" e richiederà una verifica di efficacia operativa del TCF nell'intero periodo triennale compreso tra gli anni solari "n" ed "n + 2"⁶¹. Di seguito, l'ulteriore aggiornamento della certificazione dovrà essere prodotto entro il 31 dicembre dell'anno solare "n + 6" e dovrà riguardare il triennio da "n + 3" a "n + 5", l'aggiornamento successivo, entro l'anno solare "n + 9", con riferimento al triennio da "n + 6" a "n + 8" e via di seguito.

La prospettata impostazione è stata confermata dall'Agenzia delle entrate nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 24 settembre 2026, laddove - in risposta a una domanda sull'aggiornamento della certificazione di disegno - ha chiarito che "A titolo esemplificativo un soggetto con periodo di imposta coincidente con l'anno solare che ha presentato istanza di ammissione nel 2026 allegando la certificazione di disegno del TCF dovrà produrre l'attestazione di efficacia operativa dei controlli (che avrà ad oggetto le attività di controllo svolte durante le annualità 2026-2027-2028) entro e non oltre il 31 dicembre 2029. Per i soggetti il cui periodo di imposta non coincide con l'anno solare, che abbiano presentato istanza nell'esercizio 2026/2027, l'attestazione di efficacia operativa dovrà essere prodotta entro il termine dell'esercizio 2029/2030 (avendo a oggetto i controlli svolti durante gli esercizi 2026/2027, 2027/2028 e 2028/2029).".

⁵⁸ Art. 6, comma 4, del Decreto Certificazione, che, come si è detto *supra*, si esprime in termini di "adeguamento", laddove la relazione illustrativa al D.Lgs. 221 utilizza il termine "aggiornamento", ripreso sia nel Decreto Certificazione, sia nelle Linee Guida TCM.

⁵⁹ In tal senso, la Circolare 2026, parte speciale, punto 2.7, prevede che "il primo aggiornamento della certificazione di disegno dovrà attestare il funzionamento in maniera continuativa del TCF per ciascun periodo di imposta di permanenza nel regime".

⁶⁰ Circolare 2026, parte speciale, punto 2.5.

⁶¹ Analoghe considerazioni valgono per il caso di rilascio di una nuova certificazione, ai sensi dell'art. 7, comma 7, del D.M. 212.



Questa soluzione è conforme alla previsione di durata triennale della certificazione⁶² ed assicura una continuità nella successione tra certificazioni nel tempo, così che ciascun “anno di vita” del TCF, compreso quello in cui è rilasciata la prima certificazione (di disegno), sia opportunamente oggetto di *test* di efficacia operativa; il che pare del tutto coerente con la previsione normativa che statuisce che la certificazione debba essere aggiornata nel tempo proprio al fine di riscontrare l’effettività dei presidi del TCF nel continuo.

Si tenga conto che, nel caso di **istanze di adesione** all’adempimento collaborativo presentate nel corso dell’anno di imposta **2024 o 2025**, per le quali la certificazione di disegno del TCF può essere presentata entro il 31 dicembre 2026⁶³, la prima certificazione di aggiornamento andrà prodotta entro il 31 dicembre 2029 e dovrà contenere i riscontri di efficacia operativa del TCF per un arco temporale superiore al triennio, includendo i periodi di imposta compresi tra la data di presentazione dell’istanza (2024 o 2025) e il 2028⁶⁴.

In applicazione dei medesimi criteri sopra esposti, la Circolare 2026 ha precisato che la prima **attestazione** del TCF, per le Imprese Già Aderenti⁶⁵, da acquisire entro il 31 dicembre 2026 (soggetti solari), debba riscontrare l’efficacia operativa del TCF avendo riguardo alle attività di controllo svolte nel 2024 e nel 2025 e dovrà essere poi aggiornata, con cadenza almeno triennale, con riferimento al triennio 2026-2028, per essere acquisita entro il 31 dicembre 2029, e via di seguito⁶⁶. Anche a riguardo dell’attestazione, l’impostazione in commento appare coerente con l’obbligo di rinnovo triennale dell’attestazione e con l’esigenza di riscontrare l’effettività dei presidi del TCF nel continuo.

Le considerazioni di cui sopra in tema di durata ed aggiornamento della certificazione valgono altresì con riferimento al c.d. regime opzionale, posto che il D.M. 9 luglio 2025, che individua le modalità applicative di quest’ultimo, rinvia al Decreto Certificazione per le modalità di aggiornamento della certificazione del TCF⁶⁷.

Posto che i controlli di efficacia operativa effettuati dal certificatore devono coprire l’**intero arco triennale di riferimento**, per evitare inefficienze nell’esecuzione dell’attività, che ricorrerebbero quanto più si allontanasse l’analisi delle evidenze dei controlli del TCF dal momento della relativa esecuzione, può risultare opportuno che il certificatore assuma l’incarico all’**inizio del triennio** di

⁶² Secondo l’interpretazione sopra riportata, infatti, la prima certificazione (di disegno) ha durata triennale, avendo riguardo agli anni solari da “n” a “n + 2”, come hanno durata triennale le certificazioni (di efficacia operativa) rilasciate in sede di aggiornamento successivo, con riguardo agli anni solari da “n + 3” a “n + 5” e via di seguito.

⁶³ Conformemente alle previsioni dell’art. 17 del D.Lgs. 148, che ha esteso al 31 dicembre 2026 il termine per produrre la certificazione del TCF, in precedenza fissato al 30 settembre 2026, per le domande di adesione al regime di adempimento collaborativo presentate nei periodi di imposta 2024 e 2025.

⁶⁴ In tal senso, si veda la Circolare 2026, parte speciale, punto 2.7.

⁶⁵ Per i soggetti già ammessi o che hanno già presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 221 (i.e. alla data del 18 gennaio 2024), è prevista l’attestazione del TCF, di cui si dirà più diffusamente *infra*.

⁶⁶ Circolare 2026, parte speciale, punto 2.6.

⁶⁷ L’art. 3, comma 4, del D.M. 9 luglio 2025 prevede che “La certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale deve essere aggiornata in conformità alle disposizioni contenute nel regolamento di cui all’articolo 4, comma 1-ter, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128”.



riferimento e lo svolga nel durante dei singoli periodi di cui questo si compone. Depone in questo senso la normativa che prevede come le verifiche debbano essere svolte “con cadenza almeno triennale”⁶⁸: ne segue che, come confermato dalla Circolare 2026, le verifiche potranno essere effettuate con cadenza anche **inferiore al triennio** (ad esempio annuale o biennale), fermo restando che le stesse debbano coprire l’intero arco triennale⁶⁹. Tale modalità consente di distribuire le attività di testing nel corso del periodo di riferimento, avvicinando l’esame delle evidenze al momento di esecuzione dei controlli, ferma restando la necessità che l’aggiornamento della certificazione dia complessivamente conto dell’efficacia operativa del TCF nell’intero triennio considerato.

2. Fase di perimetro

2.1. Le attività di perimetro per il test di efficacia operativa

Per l’aggiornamento della certificazione, il certificatore deve svolgere “**procedure di test**” sui **controlli generali** (*Company Level Assessment*) e sui **controlli specifici** (*Activity Level Assessment*) disegnati nel TCF⁷⁰: prima di entrare nella fase di valutazione di efficacia del sistema, il certificatore esegue le **attività di perimetro**, che conducono all’**identificazione dei processi di controllo** generali e specifici rilevanti, da sottoporre al test di efficacia operativa.

In particolare, per fornire un **complessivo giudizio** sull’efficacia operativa del sistema, a livello tanto di *Company Level Assessment* quanto di *Activity Level Assessment*, il certificatore deve preliminarmente definire il **perimetro** delle attività, in funzione della **piena comprensione** del modello di sistema di controllo del rischio fiscale adottato dall’impresa.

Il Decreto Certificazione richiama espressamente la fase del perimetro per il solo rilascio della certificazione di disegno⁷¹; quella del perimetro è, tuttavia, una fase prodromica alle attività tanto di test di disegno (svolto al rilascio della prima certificazione), quanto di test di efficacia operativa (svolto in sede di periodico aggiornamento della certificazione) del TCF, per poter opportunamente selezionare i processi di controllo da sottoporre a verifica. L’impostazione di far precedere le attività di perimetro al test di efficacia operativa è conforme alle migliori prassi (c.d. *best practices*) in tema di verifiche sul sistema di controllo interno.

Nei paragrafi che seguono, sono distintamente delineate le attività di definizione di **perimetro** che il certificatore deve svolgere per il **Company Level Assessment** e per l’**Activity Level Assessment**.

⁶⁸ Art. 6, comma 5, del Decreto Certificazione.

⁶⁹ Circolare 2026, parte speciale, punto 2.5.

⁷⁰ Art. 6, comma 3, lettera c), del Decreto Certificazione.

⁷¹ Il comma 4 dell’art. 6 del Decreto Certificazione richiama la fase di definizione del perimetro e di valutazione dell’impostazione del sistema, rispettivamente definite alle lettere a) e b) del comma 3 del medesimo articolo, ai fini del rilascio della certificazione di impianto, prevista dall’art. 7, commi 1 e 2; per contro, il comma 5 dell’art. 6 richiama la sola fase di valutazione di efficacia operativa del sistema definita alla lettera c) del comma 3, con riguardo all’aggiornamento della certificazione, regolata dal comma 6 dell’art. 7.



Le attività di perimetro, distintamente eseguite per i controlli generali e per i controlli specifici, e l'esito delle pertinenti valutazioni svolte dal certificatore in merito sono rendicontate nella relazione di certificazione.

2.2. *Company level assessment*

2.2.1. Perimetro dei controlli generali da testare

La fase di perimetro per il *Company Level Assessment* ha la finalità di **selezionare i controlli generali** del rischio fiscale da sottoporre a **test** di efficacia operativa, nel periodo di riferimento.

A tal fine, il certificatore deve acquisire piena comprensione dei seguenti componenti chiave su cui è disegnato il TCF dell'impresa:

- i) **Ambiente di controllo**, definito nella Strategia Fiscale e declinato in termini di valori, principi e norme di comportamento per la gestione delle imposte e dei rischi fiscali;
- ii) **Governance del TCF**, adottata dall'impresa nei documenti previsti dalle Linee Guida TCM (ovvero principalmente⁷² TCM, *policy* di gestione del rischio interpretativo, *policy* di valutazione del rischio) ed articolata in:
 - ruoli e responsabilità;
 - flussi informativi;
 - processi e procedure di rilevazione, gestione e controllo del rischio fiscale, nelle diverse dimensioni di: i) rischi di adempimento, gestiti attraverso la "*Mappa dei rischi fiscali di adempimento*"; ii) rischi interpretativi, gestiti attraverso la specifica procedura declinata nella *policy* di gestione del rischio interpretativo e riflessi nella "*Mappa dei rischi fiscali interpretativi*"; iii) rischi frode fiscale, attentamente mappati e presidiati anche attraverso l'adozione del modello di organizzazione, gestione e controllo, ai fini della responsabilità dell'ente⁷³, opportunamente integrato con il TCF.
- iii) **Integrazione** del TCF con il sistema di governo aziendale e di controllo interno, con particolare riguardo a:
 - sistema di controllo dell'informativa contabile e finanziaria⁷⁴;
 - modello di organizzazione, gestione e controllo, ai fini della responsabilità dell'ente;
 - modello di gestione del rischio di non conformità⁷⁵;

⁷² Ed indipendentemente dalla specifica tassonomia adottata dall'impresa, in ossequio alla regolamentazione interna delle fonti aziendali.

⁷³ Il riferimento è al modello previsto dall'art. 6 del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231.

⁷⁴ Le Linee Guida TCM sul punto richiamano i sistemi di controllo previsti dalla legge 28 dicembre 2005, n. 262 o dal Sarbanes Oxley Act statunitense o di altro modello analogo.

⁷⁵ Si intende il modello di compliance previsto dalle disposizioni di vigilanza per le banche, regolate dalla circolare di Banca d'Italia del 17 dicembre 2013, n. 285 e successive modifiche.



- sistema di *Enterprise Risk Management*.

Sulla scorta della piena comprensione del modello di TCF adottato dall'impresa, il certificatore **seleziona i componenti e le attività** correlate ai controlli generali, da sottoporre a test di efficacia operativa, come riportato *infra* al paragrafo 3 di questo capitolo.

2.2.2. Coordinamento con le attività di tax risk management

Secondo le Linee Guida TCM, il TCF è un sistema di controllo a **tre linee di controllo**, in cui “la seconda, attribuita ad una funzione indipendente di *tax risk management*, che non svolge le attività di linea fiscalmente rilevanti (omissis) verifica periodicamente il disegno e l'effettività dei controlli di primo livello disegnati nel TCF”⁷⁶.

I controlli di secondo livello, svolti nel contesto del TCF, sono diretti alla valutazione dell'efficacia e dell'effettività dei controlli di primo livello: ne segue che occorre comporre e coordinare il controllo di **efficacia operativa** del TCF che deve svolgere il certificatore nel periodico aggiornamento della certificazione con le attività del responsabile della **funzione di tax risk management** (“*Tax Risk Officer*” o “*TRO*”).

Soccorre a tal fine la **fase di perimetro**, in cui il certificatore, nell'identificare le procedure di test da portare ad esecuzione, deve preliminarmente valutare la funzione di tax risk management, per apprezzarne, in termini di efficacia operativa, a titolo di esempio:

- i) consistenza e adeguatezza della struttura, per garantire il governo efficace del rischio fiscale, tenuto conto di dimensione e complessità dell'impresa e del TCF;
- ii) competenza e formazione continua del personale incardinato nella struttura;
- iii) piani di monitoraggio predisposti ed eseguiti dalla struttura;
- iv) flussi informativi condivisi dalla struttura ed a beneficio della stessa;
- v) modalità di gestione e *follow up* sui gap riscontrati.

Alla luce dei **riscontri sull'effettività della funzione di tax risk management** e della congruenza delle attività svolte dalla stessa nel periodo di riferimento, il certificatore, nell'attività di **perimetro**, procede a modulare opportunamente le proprie procedure di test sui controlli del TCF - sia generali (ad esempio, sui flussi informativi prescritti nel TCM), sia specifici (ad esempio, sulla mappa dei rischi fiscali di adempimento o sul processo interpretativo) - anche tenendo conto delle risultanze delle verifiche svolte dal *TRO* o da altre funzioni di controllo⁷⁷. In tal senso, la Circolare 2026 prevede che il

⁷⁶ Linee Guida TCM, capitolo 5, lett. b), pag. 10.

⁷⁷ Le Linee Guida TCM prevedono che “per fornire un complessivo giudizio sull'efficacia operativa del sistema, tanto sul company che sull'activity level, il certificatore potrà tenere conto delle risultanze delle verifiche del terzo livello di controllo, acquisendo altresì la documentazione relativa ai ToE effettuati da quest'ultimo” (capitolo 7, paragrafo 3, pag. 42). Il riferimento delle citate Linee Guida alle risultanze delle verifiche svolte dal terzo livello di controllo può ragionevolmente essere inteso come esemplificativo ed opportunamente per analogia esteso agli esiti dei test del *TRO*, posto che questa è la



certificatore potrà valutare se eseguire nuovamente i test già svolti dalla funzione di *tax risk management*, eventualmente ampliandone il campione, ovvero se svolgere una verifica autonoma ed indipendente, distinta da quella effettuata dal controllo interno⁷⁸.

Di conseguenza, il certificatore avrà la responsabilità sia di esaminare controlli che sono già stati oggetto dell'attività di *testing* da parte della funzione di *tax risk management* - e, in questo caso, ripercorrere il flusso di processo seguito nell'esecuzione del controllo di secondo livello - sia di selezionare, attraverso la propria strategia di testing, nuovi controlli di primo e di secondo livello da verificare. La **modulazione** dell'incidenza dell'una e dell'altra forma di verifica di efficacia del TCF, rispetto al complesso delle attività di test in carico al certificatore, è funzione dei riscontri di consistenza della funzione di *tax risk management* svolti in fase di perimetro del *Company Level Assessment*. Sulla scorta di queste valutazioni, al fine di garantire un giudizio indipendente sull'efficacia operativa del TCF, il certificatore, nella **pianificazione** dei **test** sui controlli specifici (*Activity Level Assessment*), definisce la propria strategia di testing tenendo conto delle attività già svolte dalla funzione di *tax risk management* e dei relativi esiti, con le opportune verifiche autonome e indipendenti sui controlli selezionati secondo la propria metodologia di assessment.

2.2.3. La valutazione di disegno dei controlli

Un ultimo aspetto che occorre definire nella fase di perimetro attiene alle valutazioni di **disegno** dei controlli. Si è detto che queste ultime sono oggetto della **certificazione di impianto** del TCF, mentre in sede di periodico aggiornamento della certificazione il certificatore deve riscontrare l'efficacia operativa dei controlli.

Appare, tuttavia, necessario che il certificatore, nella fase di perimetro, svolga, prima di entrare nel test di efficacia operativa, una valutazione dell'adeguatezza **del disegno dei controlli**, alla luce degli aggiornamenti che sono stati svolti, nel periodo di riferimento, a seguito delle attività della funzione di *tax risk management* o comunque per effetto di modifiche organizzative, operative o normative rilevanti.

2.3. Activity level assessment

2.3.1. Perimetro dei controlli specifici da testare

Nella **fase di perimetro** per l'*Activity Level Assessment*, in sede di aggiornamento della certificazione, il certificatore deve selezionare i **processi e i relativi controlli specifici** ritenuti significativi, da sottoporre a test di efficacia operativa.

Questo esercizio di perimetro si traduce nell'elaborazione di un **testing strategy** cioè di un modello metodologico strutturato che disciplina quali controlli testare, nonché come, quando e con quali

funzione deputata, nella *governance* del TCF, a svolgere i ToE indipendenti sui controlli di primo livello e, pertanto, ben potrà il certificatore far riferimento anche a quanto emerge dalle attività della funzione di *tax risk management*.

⁷⁸ Circolare 2026, parte speciale, punto 2.5.



criteri verificare tali controlli specifici del sistema di gestione del rischio fiscale, allo scopo di garantire che il modello sia effettivamente operativo, adeguato e monitorato nel tempo.

Nell'ambito dell'*Activity Level Assessment*, i **processi di controllo specifici** da selezionare in questa fase di perimetro, per essere di seguito sottoposti a verifica, riguardano i **controlli di linea** disegnati nel TCF per garantire l'integrità degli adempimenti fiscali e la corretta determinazione e versamento delle imposte: si tratta delle verifiche, quotidiane e periodiche, che assicurano che le attività fiscali e contabili siano svolte in conformità alle norme fiscali e alle regole interne all'azienda. In dettaglio, la selezione attiene ai seguenti ambiti di controllo specifici mappati nel TCF:

1. i controlli di primo livello, rilevati nella Mappa dei rischi fiscali di adempimento, con riguardo al **rischio di adempimento** (es. liquidazione IVA, dichiarazioni fiscali, calcolo imposte, registrazioni contabili che hanno impatto fiscale, gestione delle registrazioni e conservazione documenti, rendicontazione periodica, etc.);
2. i controlli del **rischio interpretativo**, regolati dalla *policy* di gestione del rischio interpretativo, con riguardo a novità fiscali, adempimenti fiscali, consulenze ed operazioni non routinarie⁷⁹;
3. i presidi specifici introdotti per la gestione del rischio di **frode fiscale**.

Come chiarito dalla Circolare 2026, il certificatore nella sua attività di assessment non è necessariamente tenuto a svolgere una verifica autonoma e indipendente, distinta da quella effettuata dal monitoraggio interno di secondo livello del TCF (il Tax Risk Officer), ma potrà decidere se eseguire nuovamente i test già svolti da quest'ultimo, eventualmente ampliandone il campione, ovvero svolgere una verifica autonoma e indipendente sui controlli selezionati secondo la propria strategia di testing.

2.3.2. Controlli contabili

La selezione dei controlli specifici sul rischio adempimento, da sottoporre a test di efficacia operativa da parte del certificatore, deve tenere conto della modalità adottata dall'impresa per la **mappatura del rischio fiscale** che deriva dalla corretta applicazione dei **principi contabili**⁸⁰.

- Per le imprese che adottano un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria e contabile ("Modello 262", "Modello Sox" o altro modello analogo), il certificatore deve svolgere una verifica che il sistema autonomo: i) sia stato integrato con il TCF, mediante l'inserimento nella relativa RCM dei rischi e dei presidi che discendono dal processo di mappatura operato ai fini del sistema sull'informativa finanziaria/contabile, identificati attraverso la colonna "Rif. Rischio TCF"; ii) abbia operato nel periodo di riferimento secondo le

⁷⁹ Operazioni che esulano dall'ordinaria operatività, transazioni con potenziale effetto fiscale rilevante, operazioni che comportano un rischio interpretativo o di *compliance* (e.g. ristrutturazioni, operazioni con parti correlate, rappresentazioni di vicende aziendali che implicano interpretazioni complesse dei principi contabili, transazioni internazionali che possono innescare fenomeni di ibridismo, sottoscrizione di strumenti finanziari complessi).

⁸⁰ Sulla certificazione del TCF, quanto alla mappatura dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente e dei relativi controlli, si veda Circolare 2026, parte speciale, punto 2.2.



modalità previste dal pertinente *framework* per riscontrare l'effettività di tale modello, nel periodo di test, attraverso il processo di aggiornamento, valutazione e monitoraggio nel continuo della mappatura ad opera della pertinente funzione aziendale⁸¹; iii) le relative informazioni siano state fornite alla funzione di *tax risk management*, per le conseguenti valutazioni, mediante gli opportuni flussi informativi tra le funzioni di controllo, quanto agli esiti del monitoraggio mutuati da quest'ultimo sistema⁸². Nella valutazione di effettività del TCF quanto all'integrazione dei presidi contabili provenienti dal pertinente sistema di controllo, il certificatore deve altresì riscontrare l'indicazione dei presidi specifici, non contemplati in quest'ultimo, tuttavia necessari per assicurare la solidità del dato contabile su cui poggia l'obbligazione tributaria.

- Nel caso di imprese che non adottano modelli autonomi di controllo dell'informativa finanziaria e contabile, sarà necessario pianificare una verifica anche dei controlli inseriti nella Mappa dei rischi fiscali di adempimento del TCF che hanno riguardo a rischi finanziari correlati a processi operativi di carattere contabile e finanziario e sulle correlate fonti di innesco di rischi di natura fiscale. In via meramente esemplificativa, i controlli chiave *standard* in materia contabile normalmente operano in questi ambiti:
 - affidabilità del dato contabile;
 - correttezza della rappresentazione economico-patrimoniale;
 - coerenza dei criteri contabili;
 - riconciliazioni periodiche;
 - tracciabilità e documentazione dei processi;
 - controllo delle aree a impatto fiscale (cicli attivo/passivo, cespiti, magazzino, *payroll*, *stime*);
 - *governance* e aggiornamento continuo del sistema.

Tuttavia, per l'efficienza complessiva del TCF, non è necessario che ognuno degli ambiti ricordati sia presidiato da uno o più specifici controlli chiave, ben potendo l'impresa graduarne l'adozione secondo principi di proporzionalità in base alle sue specifiche caratteristiche di rilevanza economica, operatività e di complessità organizzativa. Peraltro, è possibile, considerata la stretta interdipendenza esistente tra la rappresentazione contabile degli atti e dei fatti giuridici che riguardano le vicende aziendali e il loro trattamento fiscale, che a rischi già

⁸¹ In tal senso, la Circolare 2026, parte speciale, punto 1.1, prevede che la relazione del Dirigente Preposto o del Responsabile SOX - compendiata, si ritiene, dalle evidenze delle attività sottostanti - rappresenti un elemento probatorio sufficiente per attestare l'adeguatezza dei controlli contabili, nella misura in cui detta relazione contenga informazioni circa l'affidabilità del dato contabile attraverso le pertinenti attività di monitoraggio.

⁸² La Circolare 2026, parte speciale, punto 1.2, prevede che "Il TRO, in qualità di responsabile del rischio fiscale, può quindi recepire le risultanze dei test posti in essere dal DP 262 o dal Responsabile SOX al fine di valutare l'affidabilità del dato utilizzato, evitando ridondanze e duplicazioni nei controlli."



mappati in ottica tributaria corrispondano presidi che hanno lo scopo di gestire anche i correlati rischi di natura contabile (e.g. i controlli antifrode, le verifiche sulla corretta rilevazione di crediti d'imposta e sul loro utilizzo in compensazione, etc.). I controlli contabili associati a rischi mappati in ottica tributaria, possono essere specificatamente identificati dall'impresa attraverso la colonna "Rif. Rischio TCF" della RCM. In tali casi, il certificatore valuta la coerenza e l'effettiva copertura dei rischi contabili rilevanti, tenendo altresì conto dei controlli di secondo livello contabile svolti dall'impresa, anche basati sulle risultanze delle verifiche già effettuate da altri soggetti, quali il revisore legale, l'Internal Audit o altre funzioni di controllo aziendali, opportunamente acquisite ed autonomamente apprezzate dalla funzione di *tax risk management*⁸³, evitando in tal modo duplicazioni non necessarie dei presidi.

2.3.3. Scelte metodologiche

I **controlli specifici** sono testati secondo diverse **modalità** di esecuzione dei test di efficacia operativa, che integrano **obiettivi** progressivi:

- riscontro dell'effettiva presenza delle procedure selezionate - *Insight into design/existence* ("**ToE Existence**").
- validazione dell'efficacia in concreto delle linee di controllo - *Insight into existence/effectiveness* ("**ToE Effectiveness**")⁸⁴.

Per attestare l'**efficacia operativa** di un controllo specifico, occorre che siano **superati entrambi i ToE**.

Le attività di controllo sono, inoltre, supportate da differenti **approcci metodologici**. Nella ricognizione delle metodologie contenuta nelle Linee Guida TCM, sono richiamati⁸⁵:

- **Test diretti**, elencati in ordine crescente di affidabilità:
 - *Inquiry* – controllo testato tramite intervista delle persone coinvolte nello svolgimento dei controlli specifici;
 - *Observation* – controllo testato mediante osservazione diretta dello svolgimento dei controlli specifici;
 - *Inspection* – controllo testato mediante lettura e analisi di *records* e documenti a supporto dell'operatività dei controlli specifici;
 - *Re-performance* – controllo testato rieseguendolo integralmente.
- **Test indiretti**, consistenti in verifiche operate nel corso delle normali attività di *business* (es. controllo di gestione, controllo qualità) volte a rilevare eventuali indizi (es. indicatori di *performance*, *report*, eccezioni) potenzialmente in grado di individuare un anomalo

⁸³ Si veda la Circolare 2026, parte speciale, punto 1.2.

⁸⁴ Linee Guida TCM, capitolo 7, paragrafo 3, pagina 41.

⁸⁵ Linee Guida TCM, capitolo 5.d), pagina 15, e capitolo 7, paragrafo 3, pagina 41.



funzionamento dell'attività di controllo che suggeriscono l'opportunità di avviare successive attività di test diretti.

Nella **fase di perimetro** dell'*Activity Level Assessment* il certificatore deve selezionare ed annotare, tra le **modalità** del ToE (ToE *Existence* vs ToE *Effectiveness*) e le diverse **metodologie** disponibili da *best practices* (Test diretti vs Test Indiretti), la combinazione di esse nella risultante mescolanza che specificatamente meglio si adatti ai distinti ambiti di controlli specifici del TCF dell'impresa selezionati nella medesima fase di perimetro.

Il test di efficacia operativa viene svolto su più transazioni selezionando, ove possibile, un **campione** considerato statisticamente significativo. Nella fase di perimetro, anche in funzione della metodologia di testing scelta, devono essere identificate le metodologie di campionamento che vengono adottate rispetto ai diversi controlli specifici selezionati per il test.

Nel definire le regole di campionamento, il certificatore tiene conto sia della metodologia di svolgimento del test, sia delle caratteristiche della popolazione da cui deve essere estratto il campione, determinando una dimensione del campione sufficiente a ridurre il rischio di campionamento ad un livello accettabilmente basso e selezionando gli elementi per il campione in modo che ciascuna unità di campionamento all'interno della popolazione abbia una possibilità di essere selezionata. In assenza di elementi selezionabili rispetto al controllo specifico, occorre darne conto ed, in caso di materialità del controllo privo di elementi selezionabili, prevedere di svolgere la procedura di test su un elemento sostitutivo.

3. Fase di valutazione di efficacia operativa dei controlli (*Test of Effectiveness - ToE*)

3.1. *Company Level Assessment*

3.1.1. Obiettivi

Nella fase del *Company Level Assessment*, da svolgere per l'aggiornamento della certificazione, il certificatore deve eseguire **procedure di test** finalizzate a valutare se i **controlli generali**, opportunamente identificati e selezionati nella fase di perimetro, abbiano operato nel continuo come previsto e siano stati svolti in maniera corretta.

3.1.2. Procedure di test

Attraverso le procedure di test di efficacia operativa, sui controlli generali a mitigazione dei rischi fiscali, il certificatore:

- ripercorre su base campionaria e documentata il **processo di tax risk assessment** dell'impresa, per l'aggiornamento e il monitoraggio nel continuo del TCF, a cura della funzione di *tax risk management*, inclusi i piani di azione di gap riscontrati nelle attività di testing svolte da quest'ultima;



- riscontra l'effettività delle **garanzie** di indipendenza organizzativa, separazione dei compiti (*segregation of duties*), competenza e adeguatezza delle risorse della funzione di **tax risk management**;
- verifica che gli adempimenti previsti da **Strategia Fiscale** e **TCM** siano stati avviati ed implementati e siano risultati efficaci. A titolo di esempio, il certificatore deve riscontrare le attività previste nei documenti di Strategia Fiscale e TCM con riguardo a:
 - piani di monitoraggio;
 - azioni correttive;
 - piani di formazione;
 - presidi informatici generali;
 - incentivi al management.
- controlla il rispetto della **policy** di gestione del rischio interpretativo, ivi inclusi:
 - la tempestiva rilevazione dei rischi fiscali interpretativi e la loro misurazione, gestione e controllo secondo le procedure fissate dalla **policy** di gestione del rischio interpretativo, in conformità alle indicazioni delle Linee Guida TCM;
 - l'attivazione, per i soggetti aderenti al Regime, dell'interlocuzione preventiva con l'Agenzia delle entrate, al superamento delle soglie di materialità quali-quantitativa definite con la Direzione Specialistica Adempimento collaborativo, nonché l'adeguamento ai relativi esiti o l'attivazione delle procedure di *escalation* decisionale e dei flussi informativi verso l'Agenzia delle entrate previsti in caso di disaccordo;
 - la tracciabilità delle decisioni assunte mediante l'archiviazione delle valutazioni effettuate per ciascuna fattispecie e delle conseguenti scelte interpretative adottate, in apposita *repository* ("Mappa dei rischi interpretativi").
- riscontra i **flussi informativi** interni ed esterni previsti nel TCM per verificarne completezza, tempestività e coerenza con quanto formalizzato ed in particolare:
 - relazione periodica per l'organo di gestione;
 - comunicazioni tra le funzioni di controllo;
 - comunicazioni dei soggetti aderenti al Regime verso l'Ufficio Adempimento collaborativo, tra cui ad esempio⁸⁶: relazione periodica; violazioni riconducibili al rischio di frode fiscale⁸⁷; dissenso rispetto alle interpretazioni rese dall'Ufficio Adempimento collaborativo

⁸⁶ Oltre ai flussi di comunicazione verso l'Ufficio Adempimento collaborativo previsti nella **policy** di gestione del rischio interpretativo, già riportati al punto precedente.

⁸⁷ Secondo le Linee Guida TCM, paragrafo 5.c), pagina 14, "Per i soggetti aderenti al Regime di Adempimento collaborativo, tali rischi sono sempre oggetto di comunicazione all'Agenzia delle entrate, seppure senza indicazione dei soggetti terzi



in esito alle interlocuzioni preventive; ravvedimenti operosi e/o dichiarazioni integrative; istanze di rimborso; modifica di circostanze di fatto o di diritto in base alle quali è stata formulata una risposta o assunta una posizione condivisa nel corso delle interlocuzioni preventive⁸⁸; mancato adeguamento rispetto alle indicazioni dettate, in via di prassi, dall'Amministrazione finanziaria⁸⁹;

- verifica l'**aggiornamento del TCF**, quanto alla **governance** (ruoli, responsabilità, flussi informativi) ed alla **mappatura** di processi, rischi e controlli, tra l'altro in base a:
 - cambiamenti normativi (ambiente esterno);
 - cambiamenti organizzativi e di *business* (ambiente interno).
- esamina gli esiti delle attività dell'**Agenzia delle entrate** e delle **funzioni di controllo** dell'impresa, per il riscontro dell'operatività del sistema di controllo interno del rischio fiscale, nel periodo di riferimento;
- riscontra l'esecuzione delle azioni di miglioramento annotate, con riguardo alle carenze non significative rilevate nella relazione di **certificazione** oggetto di aggiornamento.

3.1.3. Rendicontazione

Le attività di *Company Level Assessment* svolte dal certificatore e l'esito delle pertinenti valutazioni in merito sono rendicontate nella relazione di certificazione.

Eventuali **carenze non significative** ai fini dell'affidabilità del TCF, riscontrate nel corso dell'analisi di *Company Level Assessment* sono riportate nella stessa relazione di certificazione, unitamente alle azioni correttive che l'impresa ha identificato al fine di porvi rimedio. In presenza di carenze significative, il certificatore non rilascia l'aggiornamento della certificazione del TCF. Sulla distinzione tra carenze significative e non significative, si rimanda al capitolo 1, paragrafo 8.3. In conformità a quanto precisato dalla Circolare 2026, il certificatore deve, in ogni caso, dare evidenza nella relazione di certificazione anche delle carenze, diverse da quelle non significative, tuttavia tali da avere rilievo ai fini dell'espressione del proprio parere professionale, che sono state successivamente sanate nel periodo di riferimento della relazione stessa⁹⁰.

interessati (ove imposto dal rispetto della normativa in materia di segreto istruttorio), nel contesto del comportamento collaborativo e trasparente cui l'impresa è tenuta in ragione dell'ammissione al Regime".

⁸⁸ Si veda il punto 4.5), del Codice di condotta di cui all'art. 5, comma 2-bis, del D.Lgs. 128.

⁸⁹ Si veda la previsione in tal senso contenuta nel punto 4.6), del Codice di condotta di cui all'art. 5, comma 2-bis, del D.Lgs. 128.

⁹⁰ Si veda la Circolare 2026, parte speciale, punto 2.5.



3.2. Activity Level Assessment

3.2.1. Obiettivi

Sui **controlli specifici** del TCF selezionati nella fase di perimetro, per l'*Activity Level Assessment*, il certificatore deve svolgere le **procedure di test** finalizzate a valutare se i controlli stessi abbiano operato nel continuo e siano stati svolti effettivamente in maniera corretta.

3.2.2. Procedure di test

Un controllo specifico sta operando efficacemente se, singolarmente o in combinazione con altri controlli, fornisce una **assurance ragionevole** che gli **obiettivi di controllo** siano **conseguiti**. Le procedure di test devono consentire al certificatore di riscontrare questo livello di *assurance* sui controlli specifici selezionati nella fase di perimetro.

Coerentemente con quanto previsto nelle Linee Guida TCM, nello svolgimento del test di efficacia operativa, il certificatore deve operare "*boots on the ground*" rispetto all'organizzazione dell'impresa, mediante un esercizio di *Test of Effectiveness* ("ToE"), che **ripercorra i processi di controllo specifici** e la **documentazione** di riferimento (*documented walkthrough*), anche mediante **interviste** agli attori chiave.

Dal punto di vista degli **obiettivi**, il certificatore esegue i controlli di tipo ToE secondo le diverse **modalità** di controllo già illustrate nella fase di perimetro, per i diversi controlli specifici del TCF da testare. In dettaglio, i controlli ToE si rendono eseguibili secondo le modalità ToE *Existence* e ToE *Effectiveness*.

Nell'esercizio del **ToE Existence**, il certificatore deve riscontrare se:

- il controllo formalmente definito sia implementato;
- il controllo esista ed è attivo nel processo;
- il controllo operi ed abbia operato come disegnato.

I riscontri hanno ad oggetto e si svolgono su:

- documentazione di processo (*procedure, policy, flowchart*);
- descrizione del controllo (chi, cosa, quando, come);
- evidenze di configurazione del controllo (es. settaggi di sistema);
- interviste con i *control owner*.

Nell'esercizio del **ToE Effectiveness**, il certificatore deve riscontrare se:

- il controllo esista e sia operativo;
- il controllo abbia funzionato efficacemente nel periodo;
- il controllo sia stato eseguito con continuità e coerenza;



- il controllo abbia operato secondo le modalità previste e sia riuscito a mitigare le fattispecie di rischio per cui è stato disegnato.

I riscontri hanno ad oggetto e si svolgono su:

- evidenze di esecuzione del controllo (*log, report, check-list* firmate),
- tracciati di approvazione o riconciliazione,
- campionamento di occorrenze su un periodo definito,
- verifica della tempestività e della qualità dell'esecuzione.

La **documentazione** di riferimento da analizzare comprende tra l'altro:

1. la mappatura dettagliata dei processi operativi rilevanti, con identificazione dei *risk owner* (funzioni operative), dei rischi fiscali associati, la descrizione dei controlli distinti tra presidi di prima e di seconda linea, della frequenza del controllo, della valutazione del rischio fiscale inerente e del rischio residuo di primo e di secondo livello;
2. la descrizione delle procedure operative e di controllo: chi fa cosa, quando, con quale periodicità, quali sono i flussi informativi, le separazioni di compiti (*segregation of duties*), le autorità e deleghe, la documentazione richiesta;
3. l'evidenza delle attività di monitoraggio e testing svolte dalle funzioni interne (*Test of Design, Test of Effectiveness*), con risultati, eventuali carenze, piani di *remediation*, verifiche periodiche, aggiornamento della mappa dei rischi in caso di modifiche normative, operative o organizzative.

Nello svolgimento del *test* di efficacia operativa dei singoli controlli specifici selezionati nella fase di perimetro, il certificatore adotta le **metodologie** (Test diretti e Test indiretti) e il **campionamento** opportunamente selezionati nella fase del perimetro.

Nelle procedure di test, con riguardo a quanto selezionato in fase di perimetro, il certificatore riscontra, infine, la corretta applicazione della metodologia di valutazione dei rischi (inerente e residuo) e dei controlli (adeguatezza), adottata dall'impresa.

3.2.3. Rendicontazione

Le attività di *Activity Level Assessment* svolte dal certificatore e l'esito delle pertinenti valutazioni in merito sono rendicontate nella relazione di certificazione.

Eventuali **carenze non significative** ai fini dell'affidabilità del TCF, riscontrate nel corso dell'analisi di *Activity Level Assessment* sono riportate nella relazione di certificazione, unitamente alle azioni correttive che l'impresa ha identificato al fine di porvi rimedio. In presenza di carenze significative, il certificatore non rilascia l'aggiornamento della certificazione del TCF. Sulla distinzione tra carenze significative e non significative, si rimanda al capitolo 1, paragrafo 8.3.



Anche per le analisi di *Activity Level Assessment*, la Circolare 2026 precisa come il certificatore debba dare evidenza, nella relazione di certificazione, delle carenze, diverse da quelle non significative, tuttavia tali da avere rilievo ai fini dell'espressione del proprio parere professionale, che sono state successivamente sanate nel periodo di riferimento della relazione stessa⁹¹.

4. Attestazione

Nell'introdurre l'obbligo di certificazione del *Tax Control Framework*, il legislatore della riforma ha previsto che le Imprese Già Aderenti **non** siano tenute alla **certificazione di disegno del TCF**, considerato che il loro sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale è **validato dall'Agenzia delle entrate** in sede di ammissione al Regime⁹². Lo stesso legislatore ha stabilito, per le Imprese Già Aderenti, l'obbligo di **attestare l'efficacia operativa** del TCF, secondo modalità definite con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze⁹³.

La regolamentazione attuativa, adottata con il **D.M. Attestazione**, ha disciplinato le "modalità di attestazione dell'efficacia operativa del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale"⁹⁴ (attestazione). Oltre a rimarcare come la verifica dell'efficacia operativa del TCF rientri tra gli impegni che assume il contribuente in adempimento collaborativo⁹⁵, il D.M. Attestazione ha previsto che le Imprese Già Aderenti acquisiscono una **certificazione** - rilasciata da un professionista indipendente ed abilitato, secondo le regole previste per la certificazione del TCF⁹⁶ - attestante l'avvenuto svolgimento, da parte del contribuente, di procedure di test finalizzate a verificare che i controlli implementati abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta.

Il DM Attestazione lascerebbe intendere che l'attestazione richieda al certificatore di riscontrare lo **svolgimento dei controlli di secondo livello**: la previsione richiama la **verifica** delle "procedure di test finalizzate a verificare che i controlli implementati abbiano operato (omissis)", ovvero i test di secondo livello, svolti dalla funzione di *tax risk management* nel contesto del TCF, che verificano, nel continuo, i controlli di primo livello identificati nella Mappa dei rischi fiscali di adempimento o nella *policy* di gestione del rischio interpretativo⁹⁷. Questa lettura appare confermata dalla comparazione del testo del D.M. Attestazione rispetto alla diversa formulazione del Decreto Certificazione a riguardo della valutazione di efficacia del sistema di controllo del rischio fiscale, per i soggetti diversi dalle Imprese Già Aderenti, dove sono richieste al certificatore stesso lo **svolgimento** di "procedure di test

⁹¹ Si veda la Circolare 2026, parte speciale, punto 2.5.

⁹² Art. 1, comma 3, primo periodo, del D.Lgs. 221.

⁹³ Art. 1, comma 3, secondo periodo, del D.Lgs. 221, inserito dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 5 agosto 2024, n. 108.

⁹⁴ Rubrica dell'art. 1 del D.M. Attestazione.

⁹⁵ Art. 1, comma 5, del D.M. Attestazione, che richiama gli "impegni" di cui all'art. 5, comma 2, del D.Lgs. 128.

⁹⁶ L'art. 1, comma 3, del D.M. Attestazione riserva il rilascio dell'attestazione, per le Imprese Già Aderenti, ai professionisti abilitati alla certificazione di cui al comma 1-bis dell'articolo 4 del D.Lgs. 128.

⁹⁷ Il comma 2 dell'art. 1 del D.M. Attestazione.



finalizzate a verificare che i controlli selezionati abbiano operato in maniera continuativa e siano stati svolti in maniera corretta”⁹⁸.

Le modalità di rilascio dell’attestazione sono rinviate alle **Linee Guida** dell’Agenzia delle entrate, emanate per la certificazione del TCF⁹⁹. Il capitolo 8 delle Linee Guida TCM ha previsto che, per il rilascio dell’attestazione, occorra verificare se i **presidi company** ed **activity level** del TCF abbiano operato nel continuo come previsto e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta. In particolare, i professionisti dovranno svolgere “i **controlli di efficacia operativa** (c.d. *Test of Operating Effectiveness* - ToE) dei controlli generali e di singolo rischio, descritti al paragrafo 6, sottoparagrafo 3 “Valutazione di efficacia operativa dei controlli (fase rilevante ai fini del “aggiornamento della certificazione”) delle presenti Linee Guida”.

Piuttosto che limitare la propria indagine al funzionamento della seconda linea di difesa, come sembrerebbe emergere dal D.M. Attestazione, le Linee Guida TCM prescrivono al certificatore, per il rilascio dell’attestazione a beneficio delle Imprese Già Aderenti, lo svolgimento delle medesime **attività ed analisi** - illustrate nei paragrafi 2-3 del presente capitolo delle Linee operative - quanto alla **certificazione di efficacia operativa** del TCF, per gli altri soggetti che hanno approcciato l’adempimento collaborativo dopo il 18 gennaio 2024.

I chiarimenti resi dall’Agenzia delle entrate confermano questa interpretazione. Nella Circolare 2026, è stato precisato come l’aggiornamento della certificazione e l’attestazione dell’efficacia operativa perseguano la medesima finalità, consistente nella verifica che i controlli del TCF abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta, per l’intera permanenza nel regime di adempimento collaborativo¹⁰⁰: ne consegue che, ai fini del rilascio dell’attestazione, il certificatore debba svolgere le attività secondo la **medesima modalità prevista** per l’aggiornamento periodico della certificazione, ovvero tenendo conto di quanto indicato ai paragrafi 2-3 che precedono.

Il chiarimento della Circolare trova riscontro nell’interpretazione letterale quanto in quella sistematica. Anzitutto soccorre in tal senso il testo della norma primaria che, per l’attestazione, richiede di attestare l’efficacia operativa del sistema di controllo del rischio fiscale: il legislatore utilizza i medesimi termini declinati per l’aggiornamento della certificazione del TCF dei soggetti diversi dalle Imprese Già Aderenti¹⁰¹. In termini di coerenza sistematica, la *ratio* dell’esonero dalla certificazione di disegno del TCF, per le Imprese Già Aderenti (i.e. il fatto che il relativo TCF sia validato dall’Agenzia delle entrate in sede di ammissione al Regime), non giustificherebbe una differenziazione

⁹⁸ Decreto Certificazione, art. 6, comma 3, lettera c).

⁹⁹ Art. 1, comma 3, del D.M. Attestazione, che rinvia alle indicazioni fornite dall’Agenzia delle entrate nelle Linee Guida di cui all’art. 4, comma 1-*quater*.

¹⁰⁰ Circolare 2026, parte speciale, punto 2.7.

¹⁰¹ L’aggiornamento della certificazione del TCF, per i soggetti diversi dalle Imprese Già Aderenti, è previsto dall’art. 4, comma 1-*quater*, del D.Lgs. 128, che ha stabilito come le linee guida dell’Agenzia delle entrate debbano disciplinare anche il “periodico adeguamento della certificazione”: la disciplina è stata declinata nelle Linee Guida TCM al capitolo 7, sopra analizzato nei paragrafi 1-3 del presente capitolo. La fase di valutazione di efficacia del TCF è, inoltre, prevista nel Regolamento Certificazione, all’art. 6, comma 3, lettera c) sopra richiamato, quale terza fase del processo di certificazione.



delle attività di riscontro dell'efficacia operativa del TCF nel continuo, per chi fosse già stato ammesso o avesse presentato istanza di adesione al Regime dell'adempimento collaborativo, all'altezza di tempo dell'entrata in vigore della riforma, rispetto a chi faccia istanza e vi acceda successivamente.

In merito alla durata dell'attestazione ed all'arco temporale che la verifica di efficacia operativa del TCF deve avere a riferimento, si rinvia alle considerazioni svolte a riguardo dell'aggiornamento della certificazione, al paragrafo 1.2.2. del presente capitolo¹⁰².

5. Data certa dell'aggiornamento della certificazione e dell'attestazione

A differenza della certificazione di disegno del TCF, non si riscontra una specifica disposizione che richieda l'apposizione di data certa al documento di aggiornamento della certificazione e dell'attestazione del TCF. Al fine di assicurare prova dell'avvenuto completamento delle attività, entro i pertinenti termini normativi, tuttavia, pur in assenza di chiarimenti sulla specifica materia ad oggi da parte dell'Amministrazione finanziaria, si ritiene utile adottare le medesime indicazioni sopra riportate a riguardo del rilascio della certificazione di impianto, procedendo alla **firma elettronica con marca temporale** del documento di aggiornamento della certificazione o dell'attestazione e dei relativi allegati.

¹⁰² Ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.M. Attestazione, le Imprese Già Aderenti devono acquisire la prima attestazione entro la fine del secondo anno di imposta successivo al 2024 e, successivamente, con cadenza almeno triennale. In applicazione di quanto diffusamente esposto *supra* al paragrafo 1.2.2., la prima attestazione, da acquisire entro il 31 dicembre 2026, deve riscontrare l'efficacia operativa del TCF avendo riguardo agli anni dal 2024 al 2025 e dovrà essere poi aggiornata, con cadenza almeno triennale, con riferimento al triennio 2026-2028 entro il 2029 e via di seguito (Circolare 2026, parte speciale, punto 2.6).



CAPITOLO 4 – LA CERTIFICAZIONE DEL TCF DI GRUPPO INTEGRATO

1. Inquadramento generale

L'art. 17, comma 1, lett. g), punto 1.2, della Legge Delega ha previsto, per il potenziamento dell'adempimento collaborativo di cui al D.Lgs. 128, di consentire l'accesso al Regime anche a imprese, prive dei requisiti di ammissibilità, che appartengono ad un Gruppo nel quale almeno un soggetto possiede invece tali requisiti, 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 entità del Gruppo stesso.

In attuazione della Legge Delega, ai sensi dell'art. 7, comma 1-*quater* del D.Lgs. 128 il regime è esteso (c.d. ingresso per estensione) ai contribuenti anche privi dei requisiti dimensionali che appartengono a un Gruppo, inteso quale insieme delle società, delle imprese e degli enti sottoposti a controllo comune ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numeri 1) e 2), e comma 2 del codice civile¹⁰³, a condizione che almeno un soggetto appartenente al Gruppo stesso possieda i requisiti dimensionali per l'accesso al Regime e che il Gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, certificato (cd. TCF di Gruppo integrato).

In altri termini ai fini dell'ingresso per estensione è necessario che:

- (i) una impresa del Gruppo superi i limiti dimensionali per l'accesso al Regime di adempimento collaborativo¹⁰⁴;
- (ii) le altre imprese del Gruppo (anche prive dei requisiti dimensionali) siano soggette a controllo nel senso che la controllante disponga (anche per il tramite di controllate) della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria ovvero disponga (anche per il tramite di controllate) di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nella stessa;

¹⁰³ Come chiarito dalla Circolare 2026 al par. 2.1, la nozione di "gruppo di imprese" rilevante ai fini dell'accesso al Regime per estensione deve essere intesa in senso civilistico, facendo riferimento all'insieme delle società, delle imprese e degli enti sottoposti a controllo comune ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numeri 1) e 2), e comma 2, del codice civile. Con la conseguenza che tale interpretazione supera il precedente riferimento ai soli soggetti partecipanti al medesimo consolidato nazionale ex articolo 117 e seguenti del TUIR.

¹⁰⁴ L'ingresso per estensione non trova applicazione, per contro, laddove un'entità del Gruppo sia stata ammessa al Regime per aver dato esecuzione ad un'istanza di interpello nuovi investimenti di cui all'art. 2 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147. Al riguardo, l'Agenzia delle entrate nella Circolare 2026 al par. 1.5, ha confermato che il soggetto ammesso al Regime in forza dell'interpello nuovi investimenti di cui all'art. 2 del D.Lgs. 147, ove privo dei requisiti dimensionali, non può invocare l'effetto di trascinamento previsto dall'art. 7, comma 1-*quater*, del D.Lgs. 128 a favore delle società del proprio gruppo non in possesso dei medesimi requisiti, posto che tale modalità di ingresso è riservata ai contribuenti appartenenti a un gruppo in cui almeno un soggetto possieda i requisiti dimensionali. Di contro, è stato chiarito che in base al combinato disposto dell'articolo 2, commi 1, lettera b), e 5, del d.m. 6 dicembre 2024, il contribuente che dà attuazione alla risposta all'interpello nuovi investimenti può esercitare il c.d. "effetto di trascinamento" nei confronti dell'impresa residente o non residente con stabile organizzazione in Italia che svolge funzioni di indirizzo sul proprio TCF.



(iii) sia adottato un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale certificato, che si qualifichi come di Gruppo, ovvero un TCF in cui:

- la controllante - quale soggetto che esercita funzioni di indirizzo (o di direzione e coordinamento) in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale - definisca un *framework* di principi, metodologie, caratteristiche e logiche di funzionamento, ruoli e responsabilità, inerenti l'istituzione, il mantenimento nel tempo e il funzionamento del TCF, rivolti anche alle altre imprese del Gruppo;
- il TCF della singola impresa sia inserito in quello definito dalla controllante. A tal fine rileva, ad esempio, che l'organo di governo societario abbia formalmente recepito la Strategia Fiscale di Gruppo e che le regole di *tax risk assessment* e *governance* definite dalla capogruppo siano applicate anche alle altre imprese appartenenti al Gruppo.

Ai fini della certificazione del TCF di Gruppo integrato sono necessarie due distinte tipologie di certificazioni funzionalmente collegate, ma formalmente autonome, tanto in sede di impianto del TCF (certificazione del disegno, capitolo 2 *supra*), quanto in sede di aggiornamento (certificazione di efficacia operativa, capitolo 3 *supra*)¹⁰⁵:

- la certificazione del primo tipo deve essere rilasciata nei confronti dell'impresa che esercita attività di direzione e coordinamento sul sistema di controllo del rischio fiscale (si veda il paragrafo 2 che segue);
- la certificazione del secondo tipo deve essere rilasciata alla singola impresa soggetta a direzione e coordinamento che intenda aderire al Regime di adempimento collaborativo (si veda il paragrafo 3 che segue).

La certificazione del secondo tipo è rilasciata anche nelle ipotesi in cui¹⁰⁶:

- l'impresa soggetta a direzione e coordinamento presenti l'istanza per l'ammissione al Regime in forza dell'appartenenza al gruppo societario o al Gruppo IVA¹⁰⁷, e il sistema integrato dell'entità del gruppo che esercita attività di direzione e coordinamento sul sistema di controllo fiscale sia stato già certificato e validato dall'Agenzia delle entrate in sede di ammissione al Regime di adempimento collaborativo di tale entità¹⁰⁸;
- l'impresa soggetta a direzione e coordinamento presenti l'istanza per l'ammissione al regime in forza dell'appartenenza al gruppo societario o al Gruppo IVA, e l'entità che esercita attività di direzione e coordinamento sia un'Impresa Già Aderente (e quindi

¹⁰⁵ Art. 6, comma 7, 8 e 9 del Decreto Certificazione.

¹⁰⁶ Art. 7, commi 3 e 4 del Decreto Certificazione.

¹⁰⁷ L'adesione per appartenenza al Gruppo IVA è normata dall'art. 70-*duodecies*, comma 6-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. L'applicazione della certificazione del secondo tipo è espressamente prevista, in questi casi, dal Decreto Certificazione (art. 7, commi 3 e 4) e dalle Linee Guida TCM (par. 7, pag. 42-43).

¹⁰⁸ E' il caso, ad esempio, in cui l'impresa soggetta a direzione e coordinamento intenda aderire in un momento successivo rispetto all'ingresso della impresa che esercita attività di direzione e coordinamento nel contesto di un TCF di Gruppo integrato.



esonerata dal rilascio della certificazione ai sensi del comma 3, art. 1 del DM 221 in quanto è stata ammessa o ha presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo antecedentemente alla data del 18 gennaio 2024 di entrata in vigore del citato decreto).

Alla luce di quanto precede, il presente capitolo non riproduce le attività di certificazione già descritte nei precedenti per il TCF “stand-alone”, ma si concentra esclusivamente sugli elementi distintivi e le specificità operative della certificazione nell’ambito del TCF di Gruppo integrato, articolando l’analisi tra (la certificazione del) l’impresa che esercita attività di direzione e coordinamento e quelle soggette a detta attività.

2. La certificazione della impresa che esercita attività di direzione e coordinamento sul sistema di controllo del rischio fiscale

Il Decreto Certificazione prevede che la certificazione del sistema integrato di controllo del rischio fiscale rilasciata all’impresa che esercita attività di direzione e coordinamento sul sistema di controllo dei rischi fiscali contenga l’attestazione non solo della conformità ai requisiti previsti dalla normativa a livello di singola entità, ma anche che i principi, le metodologie, le caratteristiche e le logiche di funzionamento, i ruoli e le responsabilità inerenti all’istituzione, al mantenimento e al funzionamento del sistema integrato di controllo dei rischi fiscali, sono concepiti e rivolti anche alle imprese del Gruppo soggette a direzione e coordinamento.

Il certificatore, in aggiunta alle attività già descritte nei precedenti capitoli (cui si rinvia per ogni necessario dettaglio), è quindi tenuto a verificare, valutare ed attestare che il sistema di controllo del rischio fiscale adottato dalla entità esercente attività di direzione e coordinamento sia integrato ed esteso all’intero perimetro del Gruppo. Nel seguito delle presenti Linee operative, sono evidenziate le specificità di questa valutazione che il certificatore deve svolgere, precisando che essa attiene sia alla certificazione di disegno del TCF, sia alla certificazione di efficacia operativa dello stesso. Per le attività non oggetto di specifica indicazione nel seguito, si rinvia ai precedenti capitoli 2 e 3 delle presenti Linee operative.

2.1. Fase di perimetro (di disegno e di efficacia operativa)

2.1.1. Company Level Assessment

Nel contesto dell’identificazione dei processi di controllo a livello generale, nella certificazione dell’impresa che esercita attività di direzione e coordinamento, particolare attenzione deve essere posta alla verifica che i processi siano progettati per operare a livello di Gruppo e siano rivolti anche alle altre imprese soggette a direzione e coordinamento.

Pertanto, previa delimitazione dell’effettivo ambito soggettivo del Gruppo, occorrerà indicare il perimetro oggetto di analisi a tali fini, riscontrando ad esempio se e come i documenti che costituiscono il TCF siano rivolti anche alle imprese soggette a direzione e coordinamento e quindi, a



titolo esemplificativo, che i principi indicati nella Strategia Fiscale siano comuni e rivolti all'intero Gruppo, che le metodologie, le caratteristiche e le logiche di funzionamento del TCF descritti nel TCM siano destinati ad essere adottati anche dalle imprese del Gruppo soggette a direzione e coordinamento, che i ruoli e le responsabilità a livello di sistema di controllo del rischio fiscale siano individuati in modo chiaro e coerente con l'impostazione del Gruppo e la sua organizzazione.

2.2. Fase della valutazione (di disegno e di efficacia operativa)

2.2.1. Company Level Assessment

Nel contesto della valutazione del TCF di Gruppo integrato, il certificatore deve altresì verificare e riscontrare - in termini di disegno (primo rilascio della certificazione) ovvero di efficacia operativa (aggiornamento della certificazione) - l'applicazione dei principi, metodologie e logiche di funzionamento del sistema di rilevazione, gestione e controllo dei rischi fiscali alle imprese del Gruppo soggette a direzione e coordinamento. A tal fine, il certificatore riscontra (in termini di disegno o di efficacia operativa):

- se e con quali modalità l'impresa in oggetto esercita attività di direzione e coordinamento sul sistema integrato di controllo fiscale, attraverso una analisi della *governance* fiscale del Gruppo (anche per il tramite di documenti aziendali come bilanci, relazioni finanziarie, *policy*, procedure), dunque verificando se i ruoli e le responsabilità in materia fiscale risultino chiaramente attribuiti e coerenti tra livello centrale e livello locale, di modo che l'attività di direzione e coordinamento non sia meramente formale, ma si traduca in un'effettiva capacità di orientare e presidiare la gestione del rischio fiscale nell'ambito del Gruppo;
- se detta impresa svolge funzioni centralizzate e/o funzioni ad elevata specializzazione verso le altre imprese del Gruppo, verificando gli eventuali accordi che disciplinano la prestazione di servizi fiscali e di *compliance* tra esse;
- la presenza di un sistema strutturato di flussi informativi e di *reporting* delle informazioni rilevanti ai fini dell'identificazione, valutazione e gestione del rischio fiscale nel Gruppo per garantire l'integrazione del sistema di controllo e l'emersione tempestiva di rischi rilevanti nell'ambito del Gruppo, garantendo la circolazione delle informazioni verso la funzione centrale di governo fiscale necessaria a supportare i processi decisionali e di *escalation* a livello di Gruppo stesso;
- la presenza di un sistema di gestione e comunicazione integrato e strutturato di valutazione delle carenze e piani di azione.

3. La certificazione dell'impresa soggetta a direzione e coordinamento sul sistema di controllo del rischio fiscale

Come detto, nel contesto del TCF di Gruppo integrato, la certificazione rilasciata all'impresa soggetta a direzione e coordinamento si fonda sul presupposto che il sistema di rilevazione, misurazione,



gestione e controllo del rischio fiscale sia definito e governato a livello di Gruppo, sotto la responsabilità dell'entità esercente attività di direzione e coordinamento. Pertanto, per la certificazione (di disegno o di efficacia operativa) del TCF dell'impresa soggetta a direzione e coordinamento sul TCF, il certificatore non svolge i controlli di *company level assessment* ma attesta, in sostituzione di essi, che il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi fiscali dell'impresa stessa sia inserito nel TCF adottato dalla entità che svolge funzioni di indirizzo sul TCF, autonomamente certificato.

L'obiettivo di questa previsione è semplificare e razionalizzare il processo di certificazione per le imprese soggette a direzione e coordinamento, evitando duplicazioni e garantendo coerenza con il sistema di Gruppo. In particolare, tra le principali finalità vanno annoverate quelle di:

- **efficienza** - si limita la verifica alle attività operative (*activity level*) sui rischi fiscali rilevanti, senza ripetere i controlli di livello aziendale (*company level*) già effettuati sulla entità che esercita attività di direzione e coordinamento;
- **integrazione** - si attesta che il sistema di controllo interno dell'impresa è inserito nel TCF della entità esercente attività di direzione e coordinamento (generalmente la capogruppo), che è già certificato (o in fase di certificazione), assicurando uniformità di *governance*;
- **riduzione dei costi e tempi** - si evita un processo di certificazione completo per ogni impresa, concentrandosi sui rischi specifici definiti nel perimetro;
- **garanzia di compliance** - si conferma la conformità alle Linee Guida dell'Agenzia delle entrate e alla normativa e prassi di riferimento, assicurando che il Gruppo nel suo complesso operi secondo *standard* riconosciuti.

Anche per la certificazione del TCF rilasciata alla impresa soggetta all'attività di direzione e coordinamento sul sistema di controllo del rischio fiscale, si descrivono le attività di certificazione specificamente applicabili in ragione della natura di TCF di Gruppo integrato, precisando che le stesse attengono sia alla certificazione di disegno del TCF, sia alla certificazione di efficacia operativa dello stesso. Per le attività non oggetto di specifica indicazione nel seguito, si rinvia ai precedenti capitoli 2 e 3 delle presenti Linee operative.

3.1. Fase di perimetro (di disegno e di efficacia operativa)

3.1.1. Company Level Assessment

Il certificatore riscontra gli elementi dei processi generali di controllo del rischio fiscale che devono essere oggetto di valutazione, in termini di disegno o di efficacia operativa, per attestare la presenza di un sistema di controllo di Gruppo integrato e dei relativi documenti che lo compongono. A titolo di esempio, l'attività di perimetro ha ad oggetto la rilevazione dell'avvenuta adozione della Strategia Fiscale del Gruppo o della presenza di un sistema strutturato di flussi informativi e di *reporting* delle informazioni rilevanti ai fini dell'identificazione, valutazione e gestione del rischio fiscale nel Gruppo.



3.2. Fase di valutazione (del disegno e dell'efficacia operativa)

3.2.1. Company Level Assessment

Nell'ambito della certificazione della impresa soggetta a direzione e coordinamento, il certificatore, in sostituzione delle valutazioni di *Company level assessment*, svolge un'analisi e una verifica documentale e metodologica volta ad accertare – in termini di disegno o di efficacia operativa – che il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi fiscali dell'impresa sia effettivamente inserito e coerente con il TCF adottato dalla entità del Gruppo che esercita l'attività di direzione e coordinamento.

A tali fini occorrerà:

- verificare l'esistenza e l'effettivo esercizio dell'attività di direzione e coordinamento sul sistema di controllo del rischio fiscale nei confronti dell'impresa, mediante l'analisi dei documenti aziendali (bilanci, relazione finanziaria, *policy*);
- verificare come detta attività di direzione e coordinamento si traduca nella definizione e nell'applicazione della *governance* fiscale del Gruppo in termini di attribuzione di ruoli, responsabilità, funzioni, *reporting* e flussi informativi;
- verificare le modalità con cui l'impresa soggetta ad attività di direzione e coordinamento ha recepito e declinato gli indirizzi di quella che esercita tale attività in materia di gestione del rischio fiscale, mediante l'analisi ed il riscontro (i) della formale adozione da parte dell'organo amministrativo della Strategia Fiscale, del TCM e della *policy* di gestione del rischio interpretativo predisposti a livello di Gruppo e la loro corretta recezione; (ii) della applicazione da parte dell'impresa dell'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative delineate nel TCM di Gruppo, al fine di verificare l'omogeneità e allineamento nell'identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi fiscali (iii) della predisposizione ed adozione, da parte della impresa, della propria e specifica RCM e la sua coerenza con quella definita a livello di capogruppo, con riferimento ai processi, alle attività, ai rischi e alla metodologia di valutazione del rischio fiscale¹⁰⁹.

¹⁰⁹ Nella Circolare 2026, al par. 1.4, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che con riferimento ai gruppi in cui la capogruppo (o la controllante esercente funzioni di indirizzo sul TCF) sia un "soggetto già aderente" al Regime, il cui TCF sia stato validato dall'Agenzia delle entrate in sede di ammissione, le società controllate che richiedano l'adesione al Regime non sono tenute ad adeguare la RCM al formato standard, potendo continuare a utilizzare il medesimo modello di RCM adottato dalla capogruppo, purché siano effettuati gli specifici adattamenti necessari in relazione all'attività svolta e ai sistemi utilizzati dalla singola controllata. Il certificatore dovrà pertanto tenere conto di tale possibilità, verificando la coerenza della RCM della controllata con quella della capogruppo e l'adeguatezza degli adattamenti effettuati.

