ASSIREVI

Documento di Ricerca n. 266

# LE ATTIVITÀ DI VERIFICA CONNESSE AL RILASCIO DELLE ATTESTAZIONI RICHIESTE DALLA NORMATIVA SUL "TAX CONTROL FRAMEWORK" – PROFILI TECNICI DI INTERESSE PER LE SOCIETÀ DI REVISIONE, LE ALTRE ENTITÀ DEI *NETWORK* CUI ESSE ADERISCONO E I PROFESSIONISTI CHE VI APPARTENGONO


Il presente Documento di Ricerca ha l'obiettivo di esaminare la disciplina dell'obbligo di certificazione previsto dall'art. 4, comma 1-*bis*, D.Lgs. 128/2015, del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso come il rischio di operare in violazione di norme tributarie o in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento ("Tax Control Framework" o "TCF"), dei contribuenti in Regime di Adempimento Collaborativo.

Il documento si propone, in particolare, di fornire indicazioni utili nello svolgimento delle verifiche connesse al rilascio della certificazione medesima, con particolare riguardo al caso in cui una società di revisione o entità/professionisti appartenenti al relativo *network* siano chiamati a svolgere attività a supporto del professionista incaricato della certificazione, anche alla luce di quanto previsto dai principi internazionali di riferimento in materia (ISAE 3000R). Il documento analizza inoltre taluni rilevanti aspetti relativi ai requisiti di indipendenza del professionista incaricato della certificazione del TCF e dei suoi eventuali collaboratori.


Novembre 2026

**Documento di Ricerca n. 266**

Novembre 2026

# LE ATTIVITÀ DI VERIFICA CONNESSE AL RILASCIO DELLE ATTESTAZIONI RICHIESTE DALLA NORMATIVA SUL "TAX CONTROL FRAMEWORK" – PROFILI TECNICI DI INTERESSE PER LE SOCIETÀ DI REVISIONE, LE ALTRE ENTITÀ DEI *NETWORK* CUI ESSE ADERISCONO E I PROFESSIONISTI CHE VI APPARTENGONO

## 1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Il presente Documento di Ricerca ha l'obiettivo di esaminare la disciplina riguardante il cosiddetto Regime di Adempimento Collaborativo (nel seguito, il "**Regime di Adempimento Collaborativo**" o "**Regime**") tra l'Agenzia delle Entrate (nel seguito, l'"**AdE**") e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso come il rischio di operare in violazione di norme tributarie o in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario (nel seguito, il "***Tax Control Framework***" o "**TCF**"), con particolare riferimento all'obbligo di certificazione previsto dall'art. 4, comma 1-*bis*, D.Lgs. 128/2015.

Il documento si propone, in particolare, di fornire indicazioni utili nello svolgimento delle verifiche connesse al rilascio della certificazione medesima, con particolare riguardo al caso in cui una società di revisione o entità/professionisti appartenenti al relativo *network* siano chiamati a svolgere attività a supporto del professionista incaricato della certificazione, anche alla luce di quanto previsto dai principi internazionali di riferimento in materia (in particolare, il principio ISAE 3000R). In particolare, il presente documento intende dedicare attenzione a taluni aspetti caratterizzati da complessità, connessi all'applicazione della normativa di riferimento (incluse le linee guida recentemente emanate dall'Agenzia delle Entrate) e dello *standard* ISAE 3000R, sui quali appare opportuno soffermarsi a supporto delle Associate.

Il documento analizza inoltre taluni rilevanti aspetti relativi ai requisiti di indipendenza del professionista incaricato della certificazione del TCF (e dei suoi eventuali collaboratori).

## 2. INQUADRAMENTO NORMATIVO

### 2.1. Il Regime di Adempimento Collaborativo: finalità e requisiti per l'adesione

Il Regime di Adempimento Collaborativo tra l'AdE e i contribuenti dotati di un *Tax Control Framework* è stato introdotto in Italia dal Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (nel seguito, il "**D.Lgs. 128/2015**"), poi successivamente modificato dal Decreto Legislativo 30 dicembre 2023, n. 221 (nel seguito, il "**D.Lgs. 221/2023**"), con l'obiettivo di promuovere forme di comunicazione e cooperazione rafforzate, fondate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di favorire, nel comune interesse, la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale (cfr. art. 3, D.Lgs. 128/2015).

Il Regime è riservato ai contribuenti che soddisfino determinati requisiti soggettivi, tra cui il conseguimento di specifiche soglie di volume d'affari o di ricavi individuate dall'art. 7 del D.Lgs. 128/2015[1]. Il medesimo articolo prevede altresì che l'accesso al Regime sia consentito alle imprese prive dei predetti requisiti di ammissibilità che appartengano a un gruppo nel quale almeno un soggetto ne sia invece in possesso, 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 (cfr. art. 7, comma 1-*quater*, D.Lgs. 128/2015) (nel seguito, il "**TCF di Gruppo Integrato**").

L'art. 7-*bis* del D.Lgs. 128/2015 disciplina, infine, un regime opzionale di adozione del Regime, in virtù del quale i contribuenti privi dei requisiti di ammissibilità possono optare per l'adozione di un sistema TCF mediante apposita comunicazione all'AdE. Tale opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta in cui è esercitata, ha durata biennale, è irrevocabile e, alla scadenza del predetto periodo, si intende tacitamente rinnovata per ulteriori due periodi d'imposta, salvo espressa revoca (nel seguito, il "**Regime Opzionale**")[2].

### 2.2. Il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali

Ai sensi dell'art. 4, comma 1, D.Lgs. 128/2015, è richiesto al contribuente aderente al Regime di Adempimento Collaborativo di essere dotato del TCF, vale a dire di un efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali anche in ordine alla mappatura dei rischi derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente, inserito nel contesto del sistema integrato di governo aziendale e di controllo interno. La norma prevede, in particolare, che il TCF sia idoneo ad assicurare:

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

Ancora, l'art. 4, comma 1-*quater*, D.Lgs. 128/2015 demanda all'AdE la pubblicazione di linee guida per la predisposizione e l'aggiornamento del TCF. In attuazione di tale delega, l'AdE ha adottato, nel gennaio 2025, i seguenti documenti *(i)* le *Linee guida per la 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 sistema* e (ii) Linee guida per la compilazione della Mappa dei Rischi e dei Controlli Fiscali dei contribuenti del settore industriale. Quest'ultimo documento è stato successivamente emesso anche per il settore assicurativo e, nel momento della predisposizione del presente Documento di Ricerca, in versione *draft* per il settore bancario (nel seguito, le "**Linee Guida AdE**")[3]. Il quadro interpretativo e applicativo è stato ulteriormente completato dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 6/E del 6 agosto 2026, recante *«Nuovo regime di adempimento*

[1] I requisiti soggettivi del contribuente sono inoltre specificati dal Decreto MEF 6 dicembre 2024.
[2] Le modalità applicative del Regime Opzionale sono contenute nel Decreto MEF 9 luglio 2025.
[3] Reperibili sul sito internet dell'Agenzia dell'Entrate.

*collaborativo: inquadramento sistematico e chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi»* (nel seguito, la "**Circolare n. 6/E**"), che ha fornito chiarimenti, tra l'altro, in merito ai requisiti del TCF, alla relativa certificazione e al suo aggiornamento, nonché agli adempimenti richiesti ai soggetti già ammessi o interessati all'accesso al regime.[4]

L'art. 4, comma 1-*bis*, D.Lgs. 128/2015 prevede che il TCF, predisposto in coerenza con le Linee Guida AdE, "*deve essere certificato, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, da parte di professionisti indipendenti già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili*".

### 2.3. Il Certificatore: requisiti soggettivi

I requisiti del professionista abilitato al rilascio della certificazione (nel seguito, il "**Certificatore**"), nonché i relativi compiti e adempimenti, sono disciplinati dal Decreto MEF 12 novembre 2024, n. 212 (nel seguito, il "**DM 212/2024**" o "**DM Certificazioni**").
In base a tale DM, l'attività di certificazione è riservata a soggetti iscritti in appositi elenchi tenuti dal Consiglio Nazionale Forense e dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, rispettivamente per avvocati e dottori commercialisti ed esperti contabili (nel seguito, gli "**Elenchi dei Certificatori**").

Possono richiedere l'iscrizione negli Elenchi dei Certificatori i professionisti iscritti al proprio albo da più di cinque anni, che soddisfino requisiti di onorabilità — tra cui l'assenza di condanne penali definitive per i reati rilevanti, l'assenza delle cause di esclusione previste dal D.Lgs. 36/2023 e l'assenza delle circostanze previste dall'art. 2382 cod. civ. — nonché requisiti di professionalità in materia di sistemi di controllo interno e gestione dei rischi, principi contabili e diritto tributario (cfr. artt. 1 e 2).

In relazione ai requisiti di indipendenza, l'art. 4 del DM 212/2024 prevede che il Certificatore:

(i) non deve essere coinvolto nel processo decisionale del soggetto che conferisce l'incarico,
(ii) deve adottare tutte le misure ragionevoli per prevenire conflitti di interessi, anche potenziali, e
(iii) non deve trovarsi in specifiche cause di incompatibilità relative, tra l'altro, al fatto di ricoprire cariche sociali presso il soggetto conferente l'incarico o società correlate, alla sussistenza di legami familiari con amministratori o sindaci del soggetto conferente l'incarico, oppure all'aver intrattenuto rapporti di lavoro o professionali con il medesimo soggetto nei due anni precedenti l'assunzione dell'incarico.

L'impresa può conferire allo stesso Certificatore al massimo tre incarichi consecutivi. Al termine del terzo incarico, il Certificatore non può essere nuovamente incaricato prima che siano trascorsi sei anni dalla sottoscrizione dell'ultima certificazione.

### 2.4. Le verifiche strumentali al rilascio della certificazione

L'art. 6, comma 1, DM 212/2024 precisa che il Certificatore è chiamato a verificare che il TCF risponda ai requisiti di cui al D.Lgs. 128/2015 e sia impostato in modo coerente con le Linee Guida AdE, "*fornendo una ragionevole certezza riguardo alla gestione*

[4] Circolare n. 6/E del 6 agosto 2026, «Nuovo regime di adempimento collaborativo: inquadramento sistematico e chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi» reperibile sul sito internet dell'Agenzia dell'Entrate.

*consapevole e affidabile della variabile fiscale da parte dell'impresa*" (cfr. comma 1).

Il comma 2 dell'art. 6 del DM 212/2024 prevede che, ai fini della certificazione del TCF, il Certificatore svolga le proprie valutazioni su due livelli:

(i) con riferimento ai processi di controllo relativi alla generalità dei rischi fiscali, il Certificatore valuta che l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative e relative responsabilità operative volte ad assicurare l'efficiente ed efficace gestione del TCF rispetti i requisiti normativi;

(ii) con riferimento ai processi di controllo volti a mitigare singoli rischi, il Certificatore valuta che i controlli approntati dall'impresa forniscano una adeguata garanzia di efficace gestione dei rischi contenuti nella mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali di cui all'articolo 4, comma 1, lettera c-*bis*), del D.Lgs. 128/2015.

Il comma 3 dell'art. 6 del DM 212/2024 specifica poi che ciascuna delle valutazioni sopra richiamate si articola nelle seguenti fasi:

(a) definizione del perimetro: il Certificatore identifica i processi di controllo chiave, generali e specifici, per la prevenzione dei rischi fiscali;

(b) valutazione dell'impostazione del TCF (***Test of Design – ToD***): il Certificatore valuta che il disegno dei processi di controllo selezionati risponda ai requisiti normativi, anche attraverso interviste agli attori coinvolti ed esami documentali volti a ripercorrere il flusso di processo seguito dalla funzione aziendale responsabile del controllo;

(c) valutazione di efficacia del TCF (***Test of Operating Effectiveness – ToE***): il Certificatore valuta, con cadenza almeno triennale, l'efficacia operativa del TCF attraverso procedure di *test* finalizzate a verificare che i controlli selezionati abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta.

I commi 7, 8 e 9 dell'art. 6 del DM 212/2024 disciplinano le attività richieste al Certificatore nel caso di TCF di Gruppo Integrato, prevedendo il rilascio di due distinte certificazioni:

(a) la prima, riguardante il TCF della capogruppo nel suo complesso;

(b) la seconda, riferita a ciascuna società del gruppo e circoscritta alle valutazioni di *activity level* sui rischi selezionati in fase di definizione del perimetro.

L'art. 6, comma 10, DM 212/2024 stabilisce infine che il Certificatore può avvalersi – ai fini dello svolgimento dell'incarico e ferma restando la propria responsabilità esclusiva in ordine alla redazione e sottoscrizione della certificazione – delle competenze e capacità professionali di altri soggetti "*iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili e, per le materie di competenza, di consulenti del lavoro*" (i "**Collaboratori del Certificatore**"). I Collaboratori del Certificatore, che devono essere in possesso degli stessi requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza previsti per il Certificatore (cfr., infra, par. [3]), sono sottoposti alle medesime disposizioni in materia di durata massima dell'incarico e, nel corso del periodo di sei anni di cui all'art. 4, comma 5, del DM 212/2024, non possono accettare autonomamente l'incarico di certificazione inerente alla medesima impresa.

### 2.5. Il contenuto della certificazione

L'art. 7 del DM 212/2024 disciplina il contenuto della certificazione la quale deve riportare, oltre alla sottoscrizione del Certificatore:

(i) la dichiarazione del Certificatore, ai sensi degli articoli 46 e 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 (nel seguito, "DPR 445/2000")[5], circa il possesso dei requisiti di onorabilità e indipendenza;

(ii) l'attestazione del possesso dei requisiti di professionalità di cui all'art. 2 comma 2 rilasciata dall'ordine professionale di appartenenza, da allegare alla certificazione;

(iii) la dichiarazione del Certificatore, ai sensi dell'articolo 47 del DPR 445/2000, di aver eseguito i compiti e gli adempimenti previsti dall'art. 6, comma 2, lettere a) e b), nel rispetto della metodologia indicata nelle Linee Guida AdE, con allegazione delle relazioni illustrative delle attività svolte;

(iv) la dichiarazione resa dal Certificatore, ai sensi dell'articolo 47 del DPR 445/2000, che il TCF risponde ai requisiti di cui al D.Lgs. 128/2015 ed è impostato in modo coerente con le Linee Guida AdE;

(v) la descrizione di eventuali carenze non significative ai fini dell'affidabilità del TCF riscontrate nel corso della procedura di certificazione, nonché l'indicazione delle azioni correttive da attuare[6].

La certificazione ha durata triennale e il contribuente non è tenuto ad aggiornare la stessa se non alla scadenza del triennio mediante lo svolgimento delle procedure di *test* di cui all'art. 6, comma 3, lettera c), D.M. 212/2024 (*Test of Operating Effectiveness*). L'art. 7, comma 7 del DM 212/2024 prevede inoltre che, qualora nel periodo di validità della certificazione si verifichino modifiche organizzative tali da richiedere il complessivo aggiornamento del TCF, deve essere prodotta dall'impresa una nuova certificazione.

### 2.6. Il regime semplificato applicabile alle Imprese già Aderenti

L'obbligo di certificazione come sopra riepilogato si applica alle imprese che abbiano presentato – o intendano presentare - istanza di adesione al Regime di Adempimento Collaborativo successivamente alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 221/2023, vale a dire il 18 gennaio 2024 (nel seguito, i "**Nuovi Aderenti**"). Per tali soggetti, la certificazione del TCF viene trasmessa contestualmente all'istanza di adesione al Regime o entro i successivi 30 giorni[7].

---

[5] Come noto, gli artt. 46 e 47 del D.P.R. 445/2000 disciplinano, rispettivamente le Dichiarazioni sostitutive di certificazioni e le Dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà (c.d. autocertificazioni).

[6] Su questo aspetto cfr., più nel dettaglio, infra, par. [3.2].

[7] Cfr. DM 6 dicembre 2024. Inoltre, l'art. 14 del Decreto Legislativo 18 dicembre 2025, n. 192 specifica che: "*1. In deroga alle disposizioni di cui all'articolo 7, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, per le domande di adesione al regime di adempimento collaborativo presentate nei periodi di imposta 2024 e 2025, l'Agenzia delle entrate, al sussistere degli altri requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla normativa vigente, procede all'ammissione dei contribuenti al regime anche in assenza della certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale di cui all'articolo 4, comma 1-bis, del medesimo decreto.*
*Ai sensi del medesimo art. 14, come modificato dall'art. 17 del Decreto Legislativo 7 agosto 2026, n. 148, la certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale deve essere prodotta entro il 31 dicembre 2026.*

Per le imprese già ammesse al Regime di Adempimento Collaborativo — o che abbiano presentato istanza di adesione — antecedentemente al 18 gennaio 2024 (nel seguito, le "**Imprese già Aderenti**") è previsto un regime per così dire semplificato. Tali imprese, infatti, sono chiamate unicamente ad acquisire un'attestazione relativa all'efficacia operativa del TCF[8]. Al riguardo, il par. 8 delle Linee Guida AdE specifica che l'attività del Certificatore relativa all'attestazione prevista dalla normativa per le Imprese già Aderenti si sostanzia nell'effettuazione di "*controlli di efficacia operativa (c.d. Test of Operating Effectiveness - ToE) dei controlli generali e di singolo rischio* [...] *al fine di verificare se i presidi company ed activity level del TCF validato in sede di ammissione, abbiano operato nel continuo come previsto e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta*".
Per le Imprese già Aderenti, l'attestazione deve essere acquisita entro la fine del 2026 e, successivamente, con cadenza almeno triennale (art. 1, comma 2, DM Attestazioni). Come chiarito dalla Circolare n. 6/E, la prima attestazione deve riguardare l'attività di controllo svolta nei periodi d'imposta 2024 e 2025 ed essere acquisita entro il 31 dicembre 2026; la successiva attestazione dovrà essere acquisita entro il 31 dicembre 2029, ferma restando la necessità di procedere anticipatamente in presenza di modifiche sostanziali del TCF[9].

### 2.7. Le diverse tipologie di attività richieste al Certificatore

In conclusione, alla luce del *framework* normativo di riferimento, come sopra riepilogato, sono identificabili le seguenti attività che possono essere richieste al Certificatore, vale a dire:

(i) per i Nuovi Aderenti, certificazione in sede di ammissione finalizzata a valutare l'impostazione del TCF (nel seguito, la "**Prima Certificazione**"). La Prima Certificazione è richiesta anche nel caso di modifiche significative intervenute al TCF ai sensi dell'art. 7, comma 7 del DM 212/2024;
(ii) certificazione ricorrente per i Nuovi Aderenti, finalizzata a far attestare su base triennale l'efficacia operativa del TCF (nel seguito, l'"**Aggiornamento della Certificazione**"). La medesima certificazione (definita dalla normativa di riferimento come "**Attestazione**") è richiesta anche per le Imprese già Aderenti, sia in sede di prima applicazione del DM Attestazioni, sia successivamente con cadenza almeno triennale;
(iii) certificazioni richieste nel caso di TCF di Gruppo Integrato (nel seguito, la "**Certificazione del TCF Integrato**").

Per semplicità espositiva, nel prosieguo del presente Documento, salvo ove diversamente specificato, il termine "Certificazione" sarà utilizzato per fare riferimento a tutte le attività sopra richiamate (Prima Certificazione, Aggiornamento della Certificazione, Attestazione e Certificazione del TCF Integrato) e il professionista incaricato del loro svolgimento sarà identificato con il termine "Certificatore" che comprende, salvo diversa precisazione, anche il soggetto incaricato dell'Attestazione.

[8] Cfr. art. 1, comma 3, D.Lgs. 221/2023 e Decreto MEF 21 novembre 2024 (nel seguito, il "**DM Attestazioni**").
[9] Con riferimento alla periodicità ed estensione temporale delle attività di certificazione, si veda, più nel dettaglio, infra, par. [4.5.1].

## 3. APPROFONDIMENTI IN MERITO AI PROFILI DI INDIPENDENZA RIGUARDANTI IL CERTIFICATORE E I COLLABORATORI DEL CERTIFICATORE

### 3.1. Le previsioni normative di riferimento

Come anticipato al paragrafo 2.3 che precede, sia il Certificatore, sia i Collaboratori del Certificatore sono tenuti a rispettare specifici requisiti di indipendenza previsti dall'art. 4 del DM 212/2024.

La norma richiamata prevede, in particolare, che il Certificatore (e il Collaboratore del Certificatore):

(i) "*deve essere indipendente dal soggetto che ha conferito l'incarico e non deve essere in alcun modo coinvolto nel suo processo decisionale*" (comma 1);

(ii) "*deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la propria indipendenza non risulti influenzata da alcun conflitto di interessi, anche soltanto potenziale, o da relazioni d'affari o di altro genere, dirette o indirette*" (comma 2);

(iii) "*non può accettare l'incarico di certificatore se:*
*a) riveste cariche sociali negli organi di amministrazione e controllo del soggetto che ha conferito l'incarico, delle società da questo controllate, delle società che lo controllano o di quelle sottoposte a comune controllo;*
*b) è coniuge, parente o affine entro il quarto grado degli amministratori o dei sindaci del soggetto richiedente o delle società da questo controllate, delle società che lo controllano o di quelle sottoposte a comune controllo;*
*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 che ne compromettano l'indipendenza;*
*d) nei due anni precedenti il coniuge, 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, ovvero 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 autoriesame 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 tra professionisti con cui collabora, a qualunque titolo, o a cui è associato il professionista abilitato, abbia reso servizi funzionali alla elaborazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali adottato dal soggetto che ne ha richiesto la certificazione ovvero abbia assunto un ruolo di responsabilità nell'ambito del sistema integrato stesso* (comma 3).

(iv) "*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, 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 assicurazione sulla vita*" (comma 4).

Tali previsioni pongono alcune tematiche – di particolare rilievo per Assirevi e per le proprie Associate – con specifico riferimento al ruolo che una società di revisione (ivi inclusa la società incaricata dell'*audit* dell'impresa che richiede la Certificazione), nonché le entità del *network* cui essa aderisce e/o i singoli professionisti appartenenti alla società di revisione e/o alle entità del *network* possono assumere ai fini del rilascio della Certificazione medesima. I soggetti sopra richiamati, in effetti, potrebbero essere chiamati ad assumere il ruolo di Certificatore oppure a svolgere, a supporto del Certificatore e/o di Collaboratori del Certificatore, attività finalizzate a ottenere specifiche attestazioni sull'efficacia del TCF o su specifiche componenti del TCF.

Su tali tematiche ci si soffermerà nei paragrafi che seguono.

### 3.2 Possibilità per una società di revisione, un'altra entità del *network* cui essa aderisce e/o per singoli professionisti appartenenti alla società di revisione o alle entità del *network* di assumere l'incarico di Certificatore o di Collaboratori del Certificatore

Anzitutto, tenuto conto delle previsioni normative richiamate al paragrafo 2.1., occorre chiedersi se una società di revisione, un'entità del *network* cui essa aderisce e/o singoli professionisti appartenenti alla società di revisione e/o alle entità del *network* possano assumere l'incarico di Certificatore o di Collaboratori del Certificatore oppure, ancora, prestare supporto a Collaboratori del Certificatore.

Con riguardo all'incarico di Certificatore, l'analisi del quadro normativo fin qui richiamato consente di concludere che:

(i) tale incarico può essere assunto, a titolo personale, da singoli professionisti appartenenti a una società di revisione o alle entità del *network* cui essa aderisce, a condizione che essi siano iscritti nell'Elenco dei Certificatori e risultino in possesso dei requisiti di indipendenza previsti dall'art. 4 del DM 212/2024;

(ii) tale incarico non può essere assunto da una società di revisione o da altre entità del *network* cui essa aderisce, non essendo possibile la loro iscrizione agli Elenchi dei Certificatori.

Con riguardo all'attività di Collaboratore del Certificatore (o di supporto ad un Collaboratore del Certificatore), può ritenersi coerente con il vigente quadro normativo che l'incarico di Collaboratore del Certificatore (o di supporto ad un Collaboratore del Certificatore):

(i) possa essere assunto da singoli professionisti appartenenti a una società di revisione o alle entità del *network* cui essa aderisce, a condizione che questi siano iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e risultino in possesso dei requisiti di indipendenza previsti dall'art. 4 del DM 212/2024;

(ii) possa essere assunto anche da una società di revisione e/o da entità del *network* cui essa aderisce a condizione che: (a) nell'ambito dell'incarico ad esse conferito sia espressamente e nominalmente individuato, come responsabile dell'attività e del relativo coordinamento, un professionista, operante nella medesima organizzazione, iscritto all'albo degli avvocati o dei dottori

commercialisti e degli esperti contabili; (b) i professionisti della società di revisione e/o delle entità del *network* assegnati allo svolgimento dell'incarico siano in possesso dei requisiti di indipendenza di cui all'art. 4 DM 212/2024 e (c) le attività oggetto dell'incarico conferito siano richieste per finalità e ad uso esclusivamente interno del Certificatore (o di un Collaboratore del Certificatore).

### 3.3. Assenza di profili di incompatibilità tra l'incarico di *audit* sui bilanci dell'impresa che richiede la certificazione e lo svolgimento dell'incarico di Certificatore o di Collaboratore del Certificatore (o di attività di supporto a favore di Collaboratori del Certificatore) da parte della medesima società di revisione, di entità del *network* cui essa aderisce e/o di singoli professionisti ad esse appartenenti

Un secondo aspetto su cui occorre soffermarsi per valutare l'esistenza di eventuali profili di incompatibilità rispetto a quanto prescritto dalla vigente normativa riguarda l'ipotesi in cui i bilanci dell'impresa che richiede la certificazione del TCF siano sottoposti ad *audit* da parte di una società di revisione appartenente al medesimo *network* in cui operano i soggetti che svolgono il ruolo di Certificatore o di Collaboratori del Certificatore (o attività di supporto a favore di Collaboratori del Certificatore).

Con riguardo a tale fattispecie, pare necessario chiarire due aspetti principali, tesi ad accertare rispettivamente:

A) se l'incarico di revisione legale possa determinare rischi di indipendenza/incompatibilità rispetto allo svolgimento dell'incarico di Certificatore da parte di un professionista appartenente alla medesima società di revisione o al relativo *network*, oppure rispetto allo svolgimento dell'incarico di Collaboratore del Certificatore o di supporto a Collaboratori del Certificatore da parte della società di revisione, di altre entità del relativo *network* o di professionisti ad esse appartenenti;
B) se l'incarico di Certificatore attribuito a professionisti appartenenti alla società di revisione o ad altre entità del relativo *network*, nonché l'incarico di Collaboratore del Certificatore (o di svolgimento di attività di supporto al Collaboratore del Certificatore) attribuito alla società di revisione, a entità del relativo *network* o a professionisti ad esse appartenenti possa determinare rischi di indipendenza/incompatibilità rispetto all'incarico di revisione legale.

Con riguardo al profilo sub A), deve ritenersi che l'attività di *audit*, attesa la sua natura e i rigorosi presidi di indipendenza individuati dalla disciplina di riferimento[10], non sia in alcun modo idonea a determinare minacce all'indipendenza e/o rischi di incompatibilità in capo al Certificatore (e/o ai Collaboratori del Certificatore).

[10] Per completezza, si ricorda che, attualmente, il quadro normativo e professionale di riferimento per la valutazione dell'indipendenza di un revisore è, in sostanza, costituito dalle norme contenute nel Regolamento (UE) 537/2014, nel D.Lgs 39/2010, nel Regolamento Emittenti (Regolamento Consob 11971/1999), nonché nel "*Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti*", pubblicato in data 30 marzo 2023 e adottato con determina della Ragioneria Generale dello Stato del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 marzo 2023 (il "Codice Italiano di Etica e Indipendenza").

In particolare, con specifico riferimento alle previsioni di cui alle lettere e) ed f) del comma 3, articolo 4 del DM 212/2024, già richiamate nel precedente par. 3.1, si evidenzia che:

(i) la revisione legale e le attività di certificazione del TCF rispondono entrambe ad un interesse pubblico e risultano parimenti assoggettate a forme di vigilanza previste da un complesso articolato di norme e principi. La tutela dell'interesse pubblico che entrambe le attività perseguono porta ragionevolmente a escludere che esse possano determinare i rischi di interesse personale individuati dalla lettera e) del comma 3 dell'articolo 4 DM 212/2024;

(ii) l'insussistenza di relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere idonee a compromettere l'indipendenza è presupposto essenziale per l'assunzione dell'incarico di *audit*. Conseguentemente, lo svolgimento della revisione legale non può considerarsi idoneo a determinare l'insorgere degli altri rischi individuati dalla lettera e) del comma 3 dell'articolo 4 DM 212/2024, che potrebbero precludere lo svolgimento dell'incarico di Certificatore o di Collaboratore del Certificatore;

(iii) l'attività di *audit*, inoltre, non comporta lo svolgimento di alcuna prestazione funzionale alla elaborazione del TCF adottato dal soggetto che ha richiesto la certificazione, né determina l'assunzione da parte della società di revisione di qualsivoglia ruolo di responsabilità nell'ambito del TCF medesimo. Lo svolgimento di tali prestazioni e l'assunzione di simili responsabilità, in effetti, risulterebbero incompatibili con la natura e le finalità stesse dell'attività di *audit*[11]. Conseguentemente, può ritenersi escluso che dallo svolgimento della revisione legale possano sorgere i rischi di autoriesame individuati dalla lettera f) del comma 3 dell'articolo 4 DM 212/2024[12].

In linea generale, infine, occorre considerare che la disciplina dell'indipendenza relativa all'*audit* presenta ampiezza e portata di fatto sostanzialmente equivalenti a

---

[11] Non potrebbe del resto in alcun modo condurre a una diversa conclusione il fatto che le Linee Guida AdE prevedono che il Certificatore prenda in considerazione, sin dalla fase di perimetrazione delle attività di certificazione, oltre al bilancio, tra l'altro la "*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*". È di tutta evidenza, infatti, che acquisire informazioni da altre funzioni aziendali e/o da organi della società (oppure - come nel caso del revisore - da soggetti esterni e indipendenti da quest'ultima), al fine di poter disporre di un patrimonio informativo quanto più possibile completo, certamente non significa esprimere - in una prospettiva di autoriesame - un parere in merito a tali informazioni.

[12] In effetti, dovendosi pacificamente ritenere che la certificazione del TCF sia da ricondurre alla categoria delle attività di *assurance* (si veda *infra*, par. 4.1), pare utile ricordare che sono assai numerose le previsioni contenute in norme e regolamenti vigenti in base alle quali specifiche attività di *assurance* possono (e, in non pochi casi, devono) essere affidate al revisore legale. Si consideri, a titolo meramente esemplificativo fra i molti altri casi riscontrabili in concreto, quanto previsto dall'art. 23, comma 2 bis, del Codice della Crisi e dell'Insolvenza di Impresa, in base al quale la proposta di accordo transattivo con le agenzie fiscali deve essere accompagnata da "*una relazione sulla completezza e veridicità dei dati aziendali redatta dal soggetto incaricato della revisione legale*". Ancora, si richiama, tra le altre previsioni, la Direttiva MEF del 9 settembre 2019 ("Direttiva sulla separazione contabile") emessa ai sensi dell'art. 15, comma 2, del Decreto Legislativo 19 agosto 2016, n. 175, per le società a controllo pubblico che svolgano attività economiche protette da diritti speciali o esclusivi, insieme con altre attività svolte in regime di economia di mercato, secondo cui "*I conti annuali separati sono sottoposti a revisione legale dei conti. La revisione legale dei conti è effettuata dallo stesso soggetto cui è affidata la revisione legale del bilancio di esercizio*".
Quanto sopra conferma quindi l'insussistenza di qualsivoglia rischio di autoriesame nello svolgimento di attività di *assurance* che richiedono al soggetto incaricato di agire in condizioni di indipendenza in presenza di un coesistente incarico di revisione legale.

quella prevista dall'art. 4 DM 212/2024 per l'attività di certificazione sul TCF. Conseguentemente, il rispetto da parte del revisore legale delle regole di indipendenza prescritte per l'*audit* è idoneo ad assicurare anche il rispetto dei requisiti di indipendenza previsti per il Certificatore e per i Collaboratori dei Certificatore, sempre che, ovviamente, siano soddisfatti anche i requisiti della specifica normativa applicabile alla Certificazione.

Con riguardo al profilo sub B), e rinviando per maggiori dettagli al successivo paragrafo 4.1, occorre poi considerare che la natura dell'attività di certificazione del TCF certamente consente di inquadrarla tra le attività di *assurance*[13]. Come meglio illustrato al citato paragrafo 4.1, tale attività può essere opportunamente svolta secondo le previsioni del principio internazionale ISAE 3000 (Revised) ("*Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*") ("**ISAE 3000R**").

Tenuto conto dei principi generali in tema di indipendenza del revisore, un'attività di *assurance* per sua natura non si configura come un servizio di consulenza, né di natura fiscale, né di altro genere[14].

Per tale ragione, si ritiene che, anche nel contesto di incarichi di revisione legale conferiti da EIP/ESRI - per cui vige il divieto di prestare i servizi indicati all'art. 5 del Regolamento EU n. 537/2014 – lo svolgimento di un incarico di *assurance* non sia idoneo a generare temi di incompatibilità per il revisore.

Quanto poi al fatto che l'articolo 5 Regolamento EU n. 537/2014 include tra i servizi fiscali vietati "*la fornitura di consulenza fiscale*" è di tutta evidenza che la certificazione TCF, in quanto attività di *assurance*, non risulta in alcun modo configurabile quale forma di consulenza avente ad oggetto l'area fiscale e, quindi, come un servizio vietato. Lo svolgimento di tale attività secondo la disciplina del principio ISAE 3000R consente poi di confermare ulteriormente tale conclusione.

Alla luce di quanto sopra, si ritiene che lo svolgimento dell'incarico di Certificatore da parte di un professionista della società incaricata della revisione legale del bilancio o di altra entità del relativo *network*, così come lo svolgimento di attività di Collaboratore del Certificatore o di supporto al Collaboratore del Certificatore da parte della medesima società di revisione, di altre entità del relativo *network* o di professionisti ad esse appartenenti non determini l'insorgere di minacce e/o rischi di

---

[13] Come precisato nel Glossario del Codice Italiano di Etica e Indipendenza per "Incarico di *assurance*" si intende "*Un incarico in cui, all'esito delle procedure adottate in esecuzione dello stesso e sulla base degli elementi acquisiti, vengono espresse conclusioni con il fine di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori, diversi dal soggetto responsabile, sul fatto che il risultato della valutazione o della misurazione dell'oggetto dell'incarico è conforme a determinati criteri di riferimento. Rientrano tra gli incarichi di assurance gli incarichi di revisione, gli incarichi di revisione limitata e gli altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad una informazione*".
Nell'International Framework on Assurance Engagement emanato dallo IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board) gli incarichi di *assurance* sono definiti come "*An engagement in which a practitioner aims to obtain sufficient appropriate evidence in order to express a conclusion designed to enhance the degree of confidence of the intended users other than the responsible party about the subject matter information (that is, the outcome of the measurement or evaluation of an underlying subject matter against criteria)*".

[14] In questo senso si è espressa chiaramente anche la Commissione Europea nelle Q&A del 31 maggio 2016, laddove si legge che "*the Regulation allows the provisions of assurance services in relation to the financial statements*".

indipendenza in relazione all'incarico di revisione legale della società che richiede la certificazione TCF[15].

Fermo quanto sopra, nell'ipotesi in cui il Certificatore sia un soggetto estraneo al *network* della società incaricata della revisione legale del bilancio e ritenga di non utilizzare per il rilascio della certificazione TCF lo *standard* professionale ISAE 3000R, è da ritenersi che, a ulteriore tutela dell'indipendenza richiesta al revisore legale, la società di revisione incaricata, le altre entità del relativo *network* e i professionisti appartenenti alla società di revisione e/o ad altre entità del *network* possano svolgere l'attività di Collaboratore del Certificatore (o di supporto al Collaboratore del Certificatore) attraverso lo svolgimento di un incarico di *assurance* in applicazione dello *standard* ISAE 3000R. In linea di principio, potrebbe ipotizzarsi anche lo svolgimento di specifiche procedure ("*agreed-upon precedures*") in applicazione dello *standard* ISRS 4400R[16]. In entrambe le ipotesi, andranno conseguentemente contrattualizzati specifici incarichi, identificando il *subject matter*, la *responsible party* e i destinatari delle relazioni.

## 4. CONTENUTO DELL'ATTIVITÀ DI CERTIFICAZIONE

### 4.1. Identificazione dello *standard* di *assurance* utilizzabile

Considerati il contenuto e le finalità della Certificazione, come precedentemente richiamati, e viste le specifiche richieste contenute nella normativa e nelle Linee Guida AdE, si ritiene che lo *standard* di riferimento più appropriato per lo svolgimento delle attività richieste al Certificatore, al Collaboratore del Certificatore e a soggetti che possono essere chiamati a fornire supporto al Collaboratore del Certificatore sia identificabile nel principio ISAE 3000 Revised[17] "*International Standard on Assurance Engagements 3000 – Assurance Engagements other than audits or reviews of historical financial information*".

In base all'ISAE 3000R, infatti, obiettivo dell'incarico è l'espressione di una conclusione sul risultato della misurazione o della valutazione dell'oggetto sottostante in termini di conformità a specifici criteri[18]. Nella fattispecie in esame i

---

[15] Attese le specifiche finalità della normativa sulla certificazione TCF, qui in esame, e a ulteriore presidio dell'autonomia dei diversi ruoli, potrà essere utile valutare l'opportunità che il professionista che svolge il ruolo di Certificatore e/o il professionista individuato quale responsabile dell'attività di supporto al Collaboratore del Certificatore e del relativo coordinamento, possano essere soggetti diversi da quelli coinvolti nel *team* di professionisti dedicati alla revisione legale del bilancio della società che richiede la certificazione del TCF.

[16] Al riguardo, può farsi utile riferimento al Documento di Ricerca Assirevi n. 250 – *Procedure richieste dalla società (incarichi di agreed-upon procedures).*

[17] Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 agosto 2026, par. 2.1, che richiama, a titolo esemplificativo, gli standard internazionali di *assurance* della serie 3000 e, in particolare, l'ISAE 3402. Si ritiene, nel caso di specie, che l'ISAE 3000R rappresenti lo standard di riferimento maggiormente coerente con le caratteristiche dell'incarico di certificazione del TCF. L'ISAE 3402, infatti, è specificamente riferito agli incarichi aventi ad oggetto i controlli presso una *service organization* e presenta talune caratteristiche non pienamente sovrapponibili alla disciplina dell'attività trattata dal presente Documento di Ricerca, anche con riferimento all'estensione temporale delle verifiche richiesta dalla normativa applicabile.

[18] Cfr. ISAE 3000R – par A19. "*In alcuni casi, le informazioni sull'oggetto possono consistere in una dichiarazione che valuta un aspetto di un processo, o di una performance o della conformità, in base ai criteri. Per esempio, "il controllo interno di ABC ha operato efficacemente in base ai criteri XYZ nel corso del periodo..." ovvero "la struttura di governance di ABC ha rispettato i criteri XYZ nel corso del periodo...*".

criteri di riferimento per la valutazione da parte del Certificatore sono rinvenibili nell'art. 6 comma 1 del DM 212/2024, laddove si prevede che "*il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali del soggetto che ha richiesto la certificazione risponde ai requisiti di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, ed è impostato in modo coerente con le linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-quater, del medesimo decreto*".

Inoltre, si ritiene che la Certificazione possa essere inquadrata come un incarico di *assurance* ragionevole ("*reasonable assurance engagement*") ai sensi dell'ISAE 3000R. In effetti, in base all'art. 6 comma 1 DM Certificazioni, mediante il rilascio della Certificazione il Certificatore fornisce altresì "*una ragionevole certezza riguardo alla gestione consapevole e affidabile della variabile fiscale da parte dell'impresa*".

### 4.2. Contenuto della relazione

In aggiunta all'attestazione dell'ordine professionale di appartenenza circa il possesso dei requisiti di professionalità richiesta dall'art. 7 del DM 212/2024, la relazione del Certificatore, predisposta secondo quanto previsto dal principio ISAE 3000R[19], conterrà:

(i) il titolo della relazione che indichi chiaramente che si tratta di una relazione di *assurance* indipendente;
(ii) l'indicazione del destinatario;
(iii) un paragrafo relativo all'identificazione dell'oggetto della relazione, alla descrizione del livello di *assurance* acquisito dal professionista e dei criteri applicabili;
(iv) un paragrafo che identifica la parte responsabile e descrive le sue responsabilità e quelle del professionista;
(v) una dichiarazione sul fatto che l'incarico sia stato svolto in conformità al principio ISAE 3000R;
(vi) un paragrafo relativo al rispetto dei principi di indipendenza, delle disposizioni stabilite da leggi o regolamenti e degli altri principi etici del Codice IESBA;
(vii) una dichiarazione relativa all'applicazione di un sistema di gestione della qualità da parte del professionista, applicabile agli incarichi della specie;
(viii) un paragrafo con le conclusioni del professionista, espresse in forma positiva, che le informazioni sull'oggetto sono state predisposte, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai criteri applicabili. Considerate le finalità per cui la relazione viene emessa, nel paragrafo delle conclusioni andranno altresì riportate le specifiche conclusioni richieste dall'art. 7 lettera e) del DM Certificazioni, con particolare riferimento a:
   - la dichiarazione di aver eseguito i compiti e gli adempimenti previsti dall'articolo 6, comma 2, lettere a) e b), nel rispetto della metodologia indicata nelle Linee Guida AdE;
   - la dichiarazione che il TCF risponde ai requisiti di cui al D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, ed è impostato in modo coerente con le Linee Guida AdE;
   - la descrizione di eventuali carenze non significative ai fini dell'affidabilità del TCF riscontrate nel corso della procedura di certificazione, nonché l'indicazione delle azioni correttive da attuare (in relazione a tale ultimo

[19] Cfr. ISAE 3000R – par. 69.

aspetto si rimanda a quanto indicato nel successivo par. 4.4 del presente documento);

(ix) un paragrafo relativo alla limitazione alla circolazione ed all'utilizzo della relazione, in considerazione della finalità della medesima;

(x) Il luogo e la data di emissione della relazione;

(xi) la firma del professionista.

Gli Allegati 1, 2a, 2b, 3a e 3b del presente documento presentano alcuni esempi di relazione, da adattare alle specifiche circostanze, in relazione alle diverse tipologie di attività richieste dalla normativa, come già riepilogate nel par. 2.7 che precede, vale a dire Prima Certificazione, Aggiornamento della Certificazione, Attestazione (sia in caso di primo rilascio, sia in caso di aggiornamento su base ricorrente) e Certificazione del TCF di gruppo integrato.

### 4.3. Lettera d'incarico

Il Certificatore svolgerà il proprio incarico dopo aver ottenuto una specifica lettera di incarico, predisposta secondo le usuali modalità operative.
In linea con quanto previsto dal principio ISAE 3000R[20], la lettera di incarico identifica:

a) l'oggetto e le modalità dello svolgimento dell'incarico;
b) i criteri di redazione della relazione e gli *standard* professionali di riferimento per l'incarico;
c) i limiti dell'incarico;
d) la tempistica di esecuzione;
e) le limitazioni alla distribuzione e all'utilizzo della relazione.

La lettera di incarico contiene, inoltre, uno specifico richiamo alla responsabilità degli amministratori in relazione all'appropriata descrizione dei processi e sistemi coinvolti nell'ambito del TCF e la configurazione degli stessi in conformità alla normativa di riferimento. In caso di Attestazione o di Aggiornamento della Certificazione, l'incarico conterrà altresì un richiamo alla responsabilità degli amministratori in merito al fatto che i processi e sistemi, così come configurati, siano stati messi in atto lungo il **periodo di riferimento**[21] della verifica.

### 4.4. Considerazioni in merito alle previsioni contenute nell'art. 7 lettera e) del DM 212/2024 in relazione alla descrizione di eventuali "carenze non significative" e delle "azioni correttive" da attuare

Un aspetto in ordine al contenuto dell'attività di Certificazione che rimane, anche alla luce delle Linee Guida AdE, meritevole di riflessione è rappresentato dalla previsione contenuta nella lettera e) dell'art. 7 del DM Certificazioni. In base a tale disposizione, il Certificatore è chiamato a indicare nella propria relazione 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*".

---

[20] Cfr. ISAE 3000R, par. 24 e ss.

[21] Per "periodo di riferimento" si intende, in via ordinaria, il triennio. Ai fini dell'aggiornamento della certificazione, tale arco temporale decorre dal periodo d'imposta di ottenimento della prima certificazione o dell'ultimo aggiornamento. Restano ferme le specifiche disposizioni previste per le fattispecie transitorie, per le quali la normativa e i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate individuano un periodo di riferimento di diversa estensione temporale. Si veda, più nel dettaglio, infra, par. [4.5.1].

L'indicazione di azioni correttive da attuare non è riconducibile nell'ambito dell'attività di *assurance* e potrebbe costituire una forma di consulenza in ambito fiscale, non consentita al Certificatore. In effetti, come ricordato al paragrafo 3.1. che precede, ai sensi dell'art. 4 DM Certificazioni, il Certificatore non può fornire servizi che possano generare un rischio di autoriesame o la partecipazione nel processo decisionale del richiedente (c.d *management function*). D'altra parte, la validazione delle azioni correttive che dovranno essere attuate a fronte delle carenze non significative riscontrate è una prerogativa che appare riconducibile alla competenza dell'Agenzia delle Entrate.

Ad avviso di Assirevi, pertanto, il Certificatore, nello svolgimento della propria attività, dovrà limitarsi a riportare eventuali carenze non significative riscontrate e, ove presenti, indicare le azioni che la società aderente al Regime ha identificato al fine di porvi rimedio. Le menzionate informazioni potranno essere richiamate nella relazione del Certificatore e riportate in allegato alla stessa, per le finalità informative dell'Agenzia delle Entrate. La Circolare n. 6/E ha inoltre chiarito che, ove il Certificatore rilevi carenze tali da avere rilievo ai fini dell'espressione del proprio giudizio professionale, diverse quindi da quelle ritenute non significative, la relazione deve riportarne evidenza indipendentemente dal fatto che le stesse siano state successivamente sanate nel periodo di riferimento[22].

## 4.5. Modalità di svolgimento dell'attività di certificazione

### *4.5.1. Periodicità ed estensione temporale dei controlli*

Secondo quanto previsto dall'art. 7, comma 6, del DM 212/2024, la certificazione ha durata triennale e va aggiornata alla scadenza del triennio.

Preliminarmente, è opportuno ricordare che, per i Nuovi Aderenti, in sede di rilascio della Prima Certificazione viene svolta esclusivamente una valutazione di impostazione del sistema di controllo (*Test of design*). Pertanto, per tali soggetti, l'efficacia operativa del sistema (*Test of effectiveness*) verrà attestata solo in sede di Aggiornamento della Certificazione stessa.

Per le Imprese già Aderenti, l'efficacia operativa del sistema (*Test of effectiveness*) viene verificata in sede di rilascio dell'Attestazione; non viene per contro richiesta una valutazione iniziale in ordine all'impostazione del sistema di controllo (*Test of design*). In particolare, come chiarito dalla Circolare n. 6/E, la prima Attestazione dell'efficacia operativa del TCF deve avere a oggetto l'attività di controllo svolta nei periodi di imposta 2024 e 2025 e, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, deve essere acquisita entro il 31 dicembre 2026. La successiva Attestazione avrà invece a oggetto le attività di controllo svolte nelle annualità 2026, 2027 e 2028 e dovrà essere acquisita entro il 31 dicembre 2029. Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, la prima Attestazione dovrà essere acquisita entro il termine dell'esercizio 2026/2027, con riferimento all'attività di controllo svolta nei periodi d'imposta 2024/2025 e 2025/2026[23].

Ai sensi dell'articolo 6, comma 5, del DM 212/2024, la valutazione dell'efficacia operativa del TCF deve essere svolta "con cadenza almeno triennale", assicurando che le verifiche riguardino l'intero periodo oggetto di Aggiornamento della Certificazione. Tale previsione trova puntuale riscontro nelle Linee Guida AdE, le quali stabiliscono

[22] Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 agosto 2026, par. 2.5.
[23] Cfr. *supra*, par. 2.6.

che, ai fini dell'Aggiornamento della Certificazione, il Certificatore abilitato debba verificare che "*nel triennio di riferimento i controlli abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta*". Le medesime Linee Guida AdE precisano inoltre che i controlli di efficacia operativa "*devono coprire l'intero arco triennale, a partire dal periodo d'imposta di ottenimento della prima certificazione o dell'ultimo aggiornamento*", fermo restando che le verifiche "*possono essere effettuate con cadenza anche inferiore al triennio*" (ad esempio annuale o biennale). Per tale motivo si ritiene che l'Aggiornamento della Certificazione successivo alla Prima Certificazione debba avere ad oggetto un triennio che include anche il periodo d'imposta di ottenimento di quest'ultima. Tale regola generale, come chiarito dalla Circolare n. 6/E, deve tuttavia essere coordinata con la specifica disciplina applicabile alle imprese che hanno presentato istanza di adesione al Regime nei periodi d'imposta 2024 e 2025 e che devono produrre la certificazione di disegno del TCF entro il 31 dicembre 2026[24]. Per tali imprese, il primo Aggiornamento della Certificazione deve essere prodotto entro il 31 dicembre 2029 e deve contenere la verifica dell'efficacia operativa per i periodi d'imposta di permanenza nel Regime compreso tra quello di presentazione dell'istanza e il 2028. Ne consegue che per le istanze presentate nel 2024, il periodo di riferimento comprende le annualità dal 2024 al 2028 e, per quelle presentate nel 2025, le annualità dal 2025 al 2028. In tale fattispecie, pertanto, il periodo coperto dal primo Aggiornamento non coincide con il triennio decorrente dall'anno di rilascio della prima Certificazione.

Alla luce di quanto sopra, si ritiene che l'attività del Certificatore vada opportunamente strutturata secondo un modello di monitoraggio idoneo a consentire l'acquisizione di elementi probativi che permettano di esprimere una conclusione professionale sull'efficacia operativa dei controlli riferita all'intero periodo di riferimento rilevante ai fini dell'Aggiornamento della Certificazione o dell'Attestazione e, dunque, nelle fattispecie ordinarie, all'intero arco triennale.
In tale prospettiva, l'applicazione del principio ISAE 3000R richiede che il professionista pianifichi e svolga procedure coerenti con:

(i) la natura dei controlli,
(ii) la loro frequenza,
(iii) le modalità con cui essi vengono posti in essere,
(iv) il livello di *assurance* richiesto dalla normativa.

L'ISAE 3000R permette l'applicazione di un approccio metodologico calibrato su periodi estesi, quale il triennio previsto dal DM 212/2024, purché il professionista incaricato sia in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate per coprire l'intero arco temporale.

La valutazione di efficacia operativa dei controlli non può essere limitata a un singolo momento puntuale, atteso che ciò risulterebbe incompatibile con la finalità di verificare l'operatività continuativa dei presidi previsti dal TCF. La letteratura applicativa degli standard internazionali in materia di *assurance* evidenzia, inoltre, che l'estensione temporale di un periodo oggetto di *test* incrementa il rischio di non individuare variazioni, interruzioni o carenze operative. Tale considerazione impone,

[24] L'art. 17 del decreto legislativo 7 agosto 2026, n. 148 pubblicato nella G.U. n. 185 dell'11 agosto 2026, S.O. n. 30, ed entrato in vigore il 12 agosto 2026, ha differito dal 30 settembre 2026 al 31 dicembre 2026 il termine per la produzione della certificazione del TCF da parte dei soggetti che hanno presentato domanda di adesione al regime nei periodi d'imposta 2024 e 2025. In particolare, l'art. 17 ha modificato in tal senso sia l'art. 14, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 2025, n. 192, sia l'art. 148, comma 2, del D.Lgs. 5 agosto 2026, n. 141. Il termine del 30 settembre 2026 richiamato nella Circolare n. 6/E deve pertanto intendersi superato dalla successiva disposizione normativa.

anche nella prospettiva dell'ISAE 3000R, l'adozione di un approccio metodologico che consenta di mitigare il rischio derivante dalla distanza temporale tra il momento in cui il controllo ha operato nel corso del periodo di riferimento e il momento della verifica.

Ne deriva la necessità per il Certificatore di programmare opportunamente le verifiche, in funzione delle caratteristiche dei controlli e della disponibilità delle evidenze, anche attraverso lo svolgimento di interventi periodici lungo il triennio, in modo che sia possibile ottenere evidenze dell'effettiva operatività dei controlli nel corso del periodo, anche in relazione alla necessità di verificare l'effettiva attuazione dei meccanismi di aggiornamento e autoapprendimento posti in essere dalla società e previsti dalle Linee Guida AdE.

In tale contesto, è auspicabile che l'incarico possa essere assunto all'inizio del triennio di validità della certificazione, o comunque entro il primo anno dello stesso; in tal modo sarà effettivamente possibile per il Certificatore acquisire evidenze tempestive e affidabili, evitando di dover ricorrere a verifiche esclusivamente retrospettive.
In conclusione, la periodicità e l'estensione temporale delle verifiche sull'efficacia operativa dei controlli richiedono che l'attività del Certificatore sia strutturata in modo da:

(i) assicurare la copertura dell'intero periodo di riferimento, come previsto dall'art. 6, comma 5, del DM 212/2024, dalle Linee Guida AdE e dai chiarimenti forniti dalla Circolare n. 6/E;
(ii) pianificare verifiche periodiche infra-triennali, coerenti con i requisiti del principio ISAE 3000R e idonee a presidiare il rischio di modifiche intervenute nel corso del periodo di riferimento;
(iii) valutare l'adeguatezza dei meccanismi di aggiornamento e autoapprendimento del TCF, verificando che la società abbia attivato le attività di monitoraggio interno richieste dal *framework* di riferimento;
(iv) acquisire evidenze tempestive e appropriate, evitando modalità di verifica meramente retrospettive.

### *4.5.2. Esemplificazione di procedure di verifica*

Come ricordato al paragrafo 2.4., ai sensi dell'art. 6, comma 3, del DM 212/2024 e in coerenza con l'impostazione metodologica richiamata dalle Linee Guida AdE, le verifiche richieste al Certificatore si articolano in *Test of Design* ("ToD"), volti ad apprezzare l'adeguatezza del disegno del controllo, e *Test of Effectiveness* ("ToE"), finalizzati a verificarne l'effettivo funzionamento operativo. La disposizione normativa, dunque, separa la fase di definizione del perimetro e quella di valutazione dell'impostazione del TCF dalla successiva fase di valutazione di efficacia operativa del TCF medesimo, attribuendo alle prime due una funzione rilevante ai fini del rilascio della Prima Certificazione e alla terza una funzione rilevante ai fini dell'Aggiornamento della Certificazione. La sequenza indicata dalla normativa consente pertanto di distinguere il giudizio sull'adeguatezza del disegno del TCF dal giudizio sul suo effettivo funzionamento, evitando improprie sovrapposizioni tra profilo strutturale e profilo operativo del TCF medesimo. Con specifico riferimento ai rischi fiscali derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente, la Circolare n.

6/E ha chiarito che il Certificatore verifica che il TCF risulti integrato con adeguati controlli in materia di informativa finanziaria/contabile[25].

Un'esemplificazione delle procedure di verifica che potrebbero essere utilmente svolte in connessione al rilascio della Certificazione è riportata nell'Allegato 4 "Esemplificazioni di procedure di verifica", nel quale sono richiamate, in via esemplificativa e non esaustiva, le principali attività di riscontro documentale e procedurale il cui svolgimento potrebbe essere ritenuto opportuno. La natura, l'estensione e la profondità delle procedure stesse saranno comunque definite in base alle specificità dell'impresa e al giudizio professionale del soggetto chiamato a svolgerle.

#### *4.5.3. Considerazioni in merito alla rilevazione di modifiche organizzative che possano comportare il "complessivo aggiornamento" del TCF*

Ai fini dell'applicazione della disciplina in materia di Certificazione spetta alla Società, quale soggetto responsabile del presidio e del mantenimento nel continuo del TCF, individuare i cambiamenti intervenuti nel periodo di validità della Certificazione e valutarne la rilevanza ai fini dell'eventuale "complessivo aggiornamento" del TCF medesimo e del conseguente rilascio di una nuova certificazione. Il Certificatore incaricato della Prima Certificazione, infatti, non è tenuto a svolgere attività di monitoraggio successive alla conclusione del proprio incarico.

La nozione di "complessivo aggiornamento" non può essere letta in termini meramente formali, né può ritenersi integrata in presenza di qualsiasi modifica dell'assetto organizzativo o operativo della Società. Essa richiede, invece, una valutazione sostanziale, volta a verificare se i cambiamenti intervenuti incidano in misura significativa sulla struttura complessiva del TCF, alterandone i presupposti di disegno, le logiche di funzionamento o l'assetto dei presidi di controllo.

Non rileva, pertanto, il mero verificarsi di una modifica organizzativa, bensì la sua idoneità a determinare la necessità di una revisione strutturale dei documenti di *governance*, delle metodologie di *risk assessment*, delle matrici rischio-controllo e, più in generale, dei meccanismi attraverso cui il rischio fiscale è identificato, valutato, presidiato e monitorato.

Il complessivo aggiornamento ricorre, quindi, nelle situazioni in cui il mutamento intervenuto non comporti il solo adeguamento di singoli presidi, ma renda necessario un riallineamento sistemico del *Tax Control Framework*. Tale circostanza può ricorrere, ad esempio, quando si verifichino modifiche significative idonee ad incidere:

- sul perimetro soggettivo od oggettivo del TCF, ampliando o modificando in modo rilevante le entità, i processi o le attività in esso ricomprese;
- sull'allocazione di ruoli, responsabilità e flussi informativi relativi alla gestione del rischio fiscale;
- sull'architettura dei controlli, generali o specifici, con effetti diffusi sulle modalità di presidio dei rischi;

[25] Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 agosto 2026, par. 2.2: *"Per quanto concerne il riscontro dell'avvenuta mappatura dei rischi fiscali 'derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente' [...], 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".*

- sui processi *core* dai quali originano i principali rischi fiscali, ove tali mutamenti richiedano una revisione estesa della mappatura e delle correlate attività di controllo;
- sugli strumenti di governance e di funzionamento del TCF, laddove si renda necessario aggiornarne in modo non marginale contenuti, logiche e modalità applicative.

#### *4.5.4. Considerazioni in merito ai Test of Design per le Imprese già Aderenti e, nel caso di Aggiornamento della Certificazione, per i Nuovi Aderenti*

Un ulteriore aspetto che appare meritevole di approfondimento riguarda quanto indicato all'art. 1, comma 3, D.Lgs. 221/2023 secondo cui le Imprese già Aderenti al Regime di Adempimento Collaborativo sono chiamate ad acquisire, unicamente, l'Attestazione sull'efficacia operativa del TCF.

Il DM Attestazioni (art. 2), nel dare attuazione al contenuto della norma sopra richiamata, ha previsto che le Imprese già Aderenti "*acquisiscano una certificazione 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 testo del DM Attestazioni sembrerebbe richiedere, quindi, che il professionista incaricato dell'Attestazione si esprima sull'effettivo svolgimento da parte della funzione di *tax risk management* dell'impresa dei cosiddetti controlli di secondo livello del TCF (quelli posti in essere, appunto, dalla funzione di *tax risk management* per verificare che i controlli di primo livello abbiamo operato in modo efficace nel continuo), piuttosto che sull'efficacia operativa nel continuo di quelli di primo livello. L'art. 3 del DM Attestazioni con riferimento al rilascio della certificazione rimanda, tuttavia, alle indicazioni fornite dalle Linee Guida AdE. Queste ultime, diversamente da quanto sembrerebbe emergere dal DM Attestazioni, richiedono per contro al professionista incaricato dell'Attestazione di verificare che i presidi *company level* (controlli generali) ed *activity level* (controlli di singolo rischio) del TCF validato in sede di ammissione abbiano operato nel continuo come previsto e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta secondo le modalità descritte per l'aggiornamento (triennale) della Certificazione (*Test of Operating Effectiveness*) (cfr. capitolo 8). Le verifiche del Certificatore, pertanto, non sarebbero limitate a quanto fatto dalla funzione di *tax risk management* (controlli di secondo livello), ma includerebbero anche i controlli di primo livello (sia generali sia di singolo rischio).

Tanto premesso e in linea con quanto richiesto dalle Linee Guida AdE, pare dunque ragionevole ritenere che il professionista incaricato dell'Attestazione per le Imprese già Aderenti sia chiamato a svolgere la propria attività in modo analogo a quanto richiesto in caso di Aggiornamento della Certificazione, includendo nel perimetro delle proprie verifiche i controlli di primo livello. Tale approccio sembra, infatti, coerente con il fatto che:

- l'art. 1 DM Attestazioni richiede alle Imprese già Aderenti l'Attestazione dell'efficacia operativa del TCF adottato;
- l'Attestazione è una verifica con finalità sostanzialmente analoghe a quelle dell'Aggiornamento della Certificazione per i Nuovi Aderenti, nella quale è inclusa la verifica dei controlli di primo livello;
- da un punto di vista sostanziale, non includere nel perimetro della certificazione i controlli di primo livello non permetterebbe di raggiungere la finalità prevista dal

suddetto art. 1 del DM Attestazioni, vale a dire la verifica dell'efficacia operativa del TCF adottato dall'impresa.

Una volta definito questo aspetto, è opportuno un ulteriore approfondimento in merito alle modalità di svolgimento delle verifiche finalizzate al rilascio dell'Aggiornamento della Certificazione. Occorre infatti chiarire se, nell'ambito della valutazione di operatività dei controlli al termine del triennio, sia comunque necessario che il Certificatore confermi anche la valutazione del disegno effettuata in precedenza (eventualmente anche da parte di altro soggetto[26]).

In proposito, le Linee Guida AdE in tema di Aggiornamento della Certificazione chiariscono che, nel valutare l'efficacia operativa dei controlli *company level*, "*il certificatore è tenuto, altresì, ad accertare anche che il management abbia proceduto all'aggiornamento periodico del TCF in funzione del mutare del contesto, tanto normativo (ambiente esterno), quanto di business (ambiente interno). La puntuale declinazione della mappatura dei rischi fiscali dell'impresa è richiesta, infatti, non solo in sede di primo disegno del TCF, ma anche nell'aggiornamento periodico cui devono essere sottoposti i rischi e i controlli riportati nelle matrici, alla luce delle novità fiscali e delle modifiche che riguardano l'organizzazione e i processi aziendali*".

Alla luce di quanto sopra, pur restando fermo che, in sede di Aggiornamento della Certificazione, il Certificatore non è chiamato a riesprimere il giudizio formulato in sede di Prima Certificazione sull'originaria impostazione del TCF, come chiarito dalla Circolare n. 6/E, rientra tra gli adempimenti del Certificatore "*la valutazione dell'adeguatezza dell'aggiornamento del disegno dei controlli effettuato nel periodo dalla società (dovuto, a titolo di esempio, a cambiamenti organizzativi occorsi successivamente alla certificazione ottenuta), a seguito della richiamata attività di monitoraggio sviluppata da quest'ultima*".

Per ragioni di coerenza, deve inoltre ritenersi che tale approccio sia applicabile anche nel caso dell'Attestazione relativa alle Imprese già Aderenti.

#### *4.5.5. Attestazioni della Direzione*

In accordo con quanto previsto dall'ISAE 3000R, gli amministratori forniranno al Certificatore un'attestazione scritta che, tra gli altri aspetti, espliciti:

(i) la responsabilità degli amministratori per la predisposizione del documento contenente la descrizione dei processi e dei controlli coinvolti nella predisposizione del TCF e che tale descrizione presenti correttamente quanto configurato e messo in atto;
(ii) il fatto che la Società ha fornito al Certificatore tutte le informazioni di cui è a conoscenza e che tali informazioni sono pertinenti ai fini del rilascio della Certificazione;
(iii) la conformità dei processi e dei controlli descritti a quanto richiesto dalla normativa di riferimento del TCF;
(iv) la responsabilità degli amministratori circa la configurazione e messa in atto dei controlli descritti, ad una certa data [lungo tutto il periodo di riferimento della relazione del Certificatore] e il loro adeguato funzionamento [in caso di Aggiornamento della Certificazione];

[26] Tale situazione potrebbe presentarsi ad esempio nel caso di prima attestazione per le Imprese già Aderenti, per cui il TCF è già stato oggetto di verifica in precedenza da parte dell'Agenzia delle Entrate, oppure più in generale quando nel corso del tempo il professionista incaricato della certificazione cambia.

(v) [ove applicabile] che la Società ritiene che le omissioni o gli errori contenuti nel documento contenente la descrizione dei processi e dei controlli coinvolti nella predisposizione del TCF [(oppure, alternativamente, in caso di Aggiornamento della Certificazione) gli errori riscontrati nella verifica dell'operatività dei controlli], considerati singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi per le finalità richieste. Un riepilogo di tali errori non corretti è solitamente incluso nell'attestazione scritta oppure allegato ad essa;

(vi) che la Società ha comunicato al Certificatore tutte le carenze nei controlli interni rilevanti ai fini del rilascio della Certificazione, che non siano chiaramente trascurabili e irrilevanti, di cui sia a conoscenza e le relative azioni correttive poste in essere;

(vii) l'assenza di eventi successivi alla chiusura del periodo di riferimento della Certificazione e fino alla data di emissione della stessa.

L'Allegato 5 al presente documento presenta un esempio di lettera di attestazione che il legale rappresentante della società dovrà sottoscrivere e rilasciare al Certificatore incaricato.

## 4.6. TCF di Gruppo Integrato - Modulazione della Certificazione tra la società che esercita funzioni di indirizzo sul TCF di Gruppo Integrato e le società controllate

### *4.6.1. Il TCF di Gruppo Integrato*

Come anticipato al par. 2.1, il **TCF di Gruppo Integrato** è un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, adottato da un insieme di "imprese" (il Gruppo) sottoposte al controllo[27] della stessa controllante e di cui almeno una soddisfi i requisiti dimensionali[28] richiesti per aderire al Regime di Adempimento Collaborativo.

Ai fini dell'ammissibilità del gruppo d'imprese al Regime di adempimento collaborativo, Il TCF di Gruppo Integrato deve possedere, nel suo complesso, tutte le caratteristiche richieste dalla normativa di riferimento per il TCF riferibile ad una impresa singola, inclusa l'integrazione con adeguati controlli in materia di informativa finanziaria-contabile; la sua peculiarità risiede nella modalità con cui alcune di tali caratteristiche sono singolarmente presenti nelle imprese appartenenti al "Gruppo".

Nell'ambito del TCF di Gruppo integrato si distinguono, infatti, due categorie di imprese:

---

[27] A tal fine sono considerate società controllate:
1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria.

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

[28] In accordo con i commi 1-*bis* e 1-*ter* del decreto, il regime è riservato ai contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi:
a) a decorrere dal 2024 non inferiore a 750 milioni di euro;
b) a decorrere dal 2026 non inferiore a 500 milioni di euro;
c) a decorrere dal 2028 non inferiore a 100 milioni di euro.

I suddetti requisiti dimensionali sono valutati assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i ricavi indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori e il volume di affari indicato nella dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori.

- l'impresa che esercita l'attività di direzione e coordinamento[29] sul TCF di Gruppo Integrato (nel seguito anche "**Capogruppo**");
- l'impresa o le imprese soggette a direzione e coordinamento con riferimento al TCF.

In particolare, nel contesto del TCF di Gruppo Integrato i principi, le metodologie, le caratteristiche e le logiche di funzionamento, i ruoli e le responsabilità inerenti l'istituzione, il mantenimento nel tempo e il funzionamento del TCF sono definiti e disegnati (a livello di gruppo) dalla Capogruppo, ma sono rivolti anche alle altre imprese del Gruppo.

La Capogruppo, nel suo ruolo di governo del TCF di Gruppo Integrato, ha quindi la responsabilità del disegno dei controlli generali e di assicurarsi che gli stessi siano rivolti anche alle altre imprese del Gruppo.
Le altre imprese del Gruppo hanno la responsabilità di recepire e applicare a livello della singola impresa quanto definito e disegnato (a livello di gruppo) in termini di controlli generali dalla Capogruppo.

Si crea, quindi, una differenza nella modalità con cui i controlli generali (cosiddetti "*Company level control*", includendo in tale definizione anche la Strategia fiscale), ovvero i controlli relativi alla generalità dei rischi fiscali[30] sono riscontrabili all'interno dei singoli *Tax Control Framework* delle imprese appartenenti al Gruppo.

Quanto sopra comporta talune specificità anche nelle modalità di svolgimento delle attività di verifica ai fini della Certificazione del TCF Integrato, nonché nel contenuto della relativa relazione; tali specificità sono diverse, inoltre, a seconda che la Certificazione del TCF Integrato riguardi la Capogruppo o le altre imprese del Gruppo, come indicato nel successivo paragrafo [4.6.2].

### *4.6.2. Certificazione del TCF Integrato*

#### *4.6.2.1. Introduzione*

Ciascuna impresa rientrante nel perimetro del TCF di Gruppo Integrato è tenuta a munirsi di un proprio "autonomo" TCF e ad ottenere la relativa Certificazione. La certificazione del TCF della Capogruppo non si estende, quindi, automaticamente ai TCF delle società soggette a direzione e coordinamento[31].

Il DM 212/2024 introduce, in proposito, agli artt. 6 e 7 richieste specifiche (e tra loro differenti) con riferimento alla Certificazione del TCF della Capogruppo e delle società appartenenti al Gruppo.

---

[29] Si tratta dell'impresa che esercita direzione e coordinamento sul TCF di Gruppo integrato (limitatamente al TCF di Gruppo integrato), che non coincide necessariamente con la controllante o con la società che esercita attività di direzione e coordinamento in senso più esteso sugli accadimenti societari delle imprese rientranti nel TCF di Gruppo integrato.

[30] Le Linee Guida AdE forniscono la seguente definizione a pagina 34: A livello di controlli generali (c.d. Company level) – *processi di controllo relativi alla generalità dei rischi fiscali*. Si pone a questo livello l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative (e relative responsabilità operative) volte ad assicurare l'efficiente ed efficace gestione del processo di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (in altre parole le regole contenute nel sopra descritto "*Tax Compliance Model*").

[31] Le Linee Guida AdE a pagina 42 riportano quanto segue "Da un punto di vista pratico, in sede di istanza, oltre alla certificazione del TCF della capogruppo (certificazione sub 1) dovrà essere fornita, per ciascuna delle società appartenenti al gruppo stesso che intende aderire al Regime, la certificazione sub 2) nel corpo della quale sarà attestato, che il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi fiscali della società è inserito in quello adottato dalla capogruppo."

Quanto sopra riguarda sia la Prima Certificazione, sia l'Aggiornamento della Certificazione.

#### *4.6.2.2. Certificazione del TCF della Capogruppo*

In accordo con il comma 8 dell'art. 6 del DM 212/2024 nell'ambito della Certificazione della Capogruppo, il Certificatore attesterà, "*oltre a quanto normalmente richiesto ai fini della certificazione del TCF di un'impresa, che i principi, le metodologie, le caratteristiche e le logiche di funzionamento, i ruoli e le responsabilità, inerenti l'istituzione, il mantenimento nel tempo e il funzionamento del sistema di rilevazione, gestione e controllo dei rischi fiscali siano rivolti anche alle altre società del gruppo*"[32].

In questo caso, pertanto, il Certificatore del TCF della Capogruppo, in aggiunta alle attività di verifica normalmente richieste in caso di TCF relativo ad un'impresa singola, è tenuto anche a valutare che l'assetto dei *Company level control* definito dalla Capogruppo è rivolto non solo alla Capogruppo stessa, ma anche a tutte le altre imprese appartenenti al Gruppo.

La normativa di riferimento non fornisce, al momento, indicazioni sulla tipologia di verifiche aggiuntive che il Certificatore del TCF della Capogruppo è chiamato a svolgere a tal fine. L'unico riferimento utile è rinvenibile a pagina 42 delle Linee Guida AdE, dove si legge quanto segue: "*ad esempio verificando se e con quali modalità l'impresa che esercita l'attività di direzione e coordinamento sul TCF svolge funzioni centralizzate e/o funzioni ad elevata specializzazione verso le altre società del gruppo, anche attraverso l'esame di specifici contratti che disciplinano le modalità di prestazione di tali servizi*".

Alla luce di quanto sopra e di quanto disciplinato nel comma 9 del suddetto art. 6 del DM 212/2024 (il quale, con riferimento alle altre imprese rientranti nel perimetro del TCF di Gruppo integrato, esclude dalla responsabilità del professionista incaricato della Certificazione la verifica dei *Company level control*), sembra emergere che sia il Certificatore del TCF della Capogruppo a dover ottenere evidenze circa il fatto che i *Company level control* "del TCF di Gruppo integrato" rispettino tali requisiti, sia in termini di disegno sia di efficacia operativa, e li rispettino trasversalmente a tutto il Gruppo. In sede di Prima Certificazione, tale valutazione avrà ad oggetto l'adeguatezza dell'impostazione del sistema e la sua effettiva applicazione alle società incluse nel TCF di Gruppo Integrato, senza estendersi alla valutazione dell'efficacia operativa dei controlli. In sede di Aggiornamento della Certificazione, il Certificatore svolgerà invece le verifiche di efficacia operativa richieste dalla disciplina applicabile sull'intero periodo di riferimento.

In quest'ottica risulta importante che:

- il Certificatore del TCF della Capogruppo acquisisca una chiara comprensione di come è disegnato e reso operativo il modello di controllo di gruppo e con quali modalità operative la Capogruppo realizza, tiene monitorato e garantisce tale risultato;

[32] Art. 6 comma 8 del DM 212/2024: "Nell'ambito della certificazione del sistema integrato della società che esercita attività di direzione e coordinamento sul sistema di controllo del rischio fiscale, di cui al comma 7, lettera a), il professionista abilitato attesta, oltre a quanto indicato all'articolo 7, comma 1, che i principi, le metodologie, le caratteristiche e le logiche di funzionamento, i ruoli e le responsabilità, inerenti all'istituzione, al mantenimento nel tempo e al funzionamento del sistema integrato di rilevazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, sono rivolti anche alle società del gruppo soggette a direzione e coordinamento."

- sia strutturato, ove necessario in base all'operatività del suddetto modello di controllo, un adeguato coordinamento tra la Certificazione della Capogruppo e le singole Certificazioni delle altre imprese del Gruppo al fine di raccogliere le evidenze necessarie alle rispettive certificazioni.

Da un punto di vista operativo, in aggiunta a quanto riportato nell'esempio delle Linee Guida AdE sopra citato, il Certificatore ottiene evidenze a supporto del fatto che:

(i) i documenti che costituiscono il TCF della Capogruppo siano rivolti anche alle altre imprese del Gruppo e quindi, a titolo esemplificativo, a) che le metodologie, le caratteristiche e le logiche del TCF descritti nel *Tax Control Model* della Capogruppo siano destinati anche alle altre imprese del Gruppo, b) che l'organizzazione di ruoli e responsabilità in materia fiscale risulti tale da assicurare un adeguato coordinamento tra Capogruppo e altre imprese e la capacità della Capogruppo di esercitare la propria funzione di indirizzo con riferimento alla gestione del rischio fiscale, c) che la strategia fiscale sia comune a tutte le imprese del Gruppo, d) che esista una *Risk and Control Matrix* (RCM) integrata di Gruppo o che, comunque, il contenuto delle RCM delle altre imprese sia coerente con quello della RCM della Capogruppo, e) che le logiche e i presidi previsti dalla "*policy* di gestione del rischio interpretativo" della Capogruppo siano rivolti a tutte le imprese del gruppo;

(ii) esistano, quindi, adeguati controlli di livello generale, per ciascuno dei principi di riferimento del COSO Framework richiamati nelle Linee Guida AdE, che siano implementati ed operino efficacemente sia per la Capogruppo sia per le altre imprese del Gruppo.

Le procedure di verifica finalizzate all'ottenimento delle evidenze sopra richiamate saranno individuate da parte del Certificatore sulla base del proprio giudizio professionale e tenuto conto delle specificità del Gruppo. A titolo meramente esemplificativo, tali procedure potrebbero comprendere, in aggiunta a quelle normalmente svolte sui *Company level control*, la verifica che:

- il codice etico/di condotta (incluse le *policy* di comportamento e il sistema sanzionatorio) sia rivolto a tutte le imprese del Gruppo, in modo coerente, e sia stato effettivamente diffuso in queste ultime;
- la *policy* di *whistleblowing* sia anch'essa effettivamente disegnata per rappresentare uno strumento a disposizione di tutte le persone appartenenti al Gruppo e la sua esistenza sia conosciuta dalle stesse;
- i piani di formazione in materia fiscale prevedano anche il coinvolgimento delle risorse delle altre imprese del Gruppo;
- il processo di determinazione e valutazione dei rischi fiscali preveda logiche e riferimenti comuni per tutte le imprese del Gruppo;
- sia presente un sistema strutturato di generazione, acquisizione e "*reporting*", dall'interno e dall'esterno, dei dati significativi ai fini del governo del rischio fiscale coerente e integrato tra le varie imprese del Gruppo, idoneo a generare anche adeguati flussi informativi verso la funzione centrale di governo fiscale necessari a supportare i processi decisionali e di *escalation* a livello di Gruppo;
- il sistema di gestione, comunicazione e valutazione delle carenze e di determinazione dei piani di azione segua regole comuni e sia traversale al Gruppo.

#### *4.6.2.3. Certificazione delle altre imprese appartenenti al TCF di Gruppo integrato*

Il comma 9 dell'art. 6 e il comma 2 dell'art. 7 del DM 212/2024 in relazione alla Certificazione delle imprese soggette a direzione e coordinamento prevedono che il Certificatore debba effettuare esclusivamente le valutazioni relative ai controlli di singolo rischio (*Activity level control*) e non debba, invece, effettuare valutazioni con riferimento ai *Company level control*. In sostituzione di tali valutazioni il Certificatore attesterà, oltre a quanto normalmente richiesto ai fini della certificazione del TCF di un'impresa singola, che "*l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire l'identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei rischi fiscali, adottate dalla Capogruppo, è applicato anche all'impresa soggetta a direzione e coordinamento e per quest'ultima è stata predisposta una specifica mappa dei rischi fiscali*".[33] Nello stesso senso si esprimono anche le Linee Guida AdE[34].

Il Certificatore del TCF delle singole imprese appartenenti al Gruppo non è quindi chiamato ad effettuare le verifiche normalmente richieste dalla normativa di riferimento sui *Company level control*, ma è comunque tenuto ad ottenere evidenze a supporto del fatto che il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi fiscali dell'impresa sia effettivamente inserito e coerente con il TCF adottato dalla Capogruppo e che, conseguentemente, i *Company level control* "di Gruppo" siano applicati in modo coerente anche all'impresa soggetta a direzione e coordinamento.

A tal fine il Certificatore acquisirà una chiara comprensione di come sia disegnato e reso operativo il modello di controllo di gruppo e verificherà: (i) la formale adozione da parte dell'organo amministrativo e il corretto recepimento della strategia fiscale, del TCM e della *policy* di gestione del rischio interpretativo della Capogruppo; (ii) l'effettiva applicazione da parte dell'impresa dell'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative delineate nel TCM di Gruppo; (iii) l'adozione, da parte dell'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 fiscale; (iv) l'effettiva applicazione anche all'impresa degli altri *Company level control* "di gruppo" (ad esempio, verificando che il codice etico di gruppo sia presente e "diffuso" anche a livello della singola impresa

---

[33] Art. 6 comma 9 del DM 212/2024: "Nell'ambito della certificazione del sistema integrato di ciascuna delle società soggette a direzione e coordinamento, di cui al comma 7, lettera b), il professionista abilitato effettua esclusivamente le valutazioni di cui al comma 2, lettera b), sui singoli rischi selezionati in fase di definizione del perimetro. Il certificatore non effettua la valutazione di cui al comma 2, lettera a), ma attesta, in sua sostituzione, che l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire l'identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei rischi fiscali, adottate dalla società che esercita attività di direzione e coordinamento, è applicato anche alla società soggetta a direzione e coordinamento e che è stata predisposta, per quest'ultima, una specifica mappa dei rischi fiscali."

[34] Pag. 42 delle Linee Guida AdE: "il certificatore svolgerà esclusivamente le valutazioni di *activity level* sui rischi selezionati in fase di definizione del perimetro. Il certificatore non svolgerà i controlli di *company level* ma attesterà, in sostituzione di essi, che il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi fiscali della società è inserito in quello adottato dalla società che svolge funzioni di indirizzo sul TCF (già autonomamente certificato). A tali fini sarà attestato che l'organo di governo societario ha formalmente recepito la strategia fiscale di gruppo e il relativo TCF (ad esempio acquisendo il relativo verbale della riunione del C.d.A.) che l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire l'identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei principali rischi fiscali, descritte nel TCM della società che svolge funzioni di indirizzo, siano applicate anche alle società soggette a direzione e coordinamento e che per tali società sia stata redatta una apposita RCM, eventualmente integrata con quella di capogruppo e, quindi, siano stati identificati e misurati i relativi rischi fiscali e siano stati istituiti specifici presidi a mitigazione degli stessi."

o che i piani di formazione in materia fiscale siano stati rivolti anche ai dipendenti della singola impresa).

Novembre 2026

**Elenco Allegati:**

Allegato 1 - Esempio di relazione del Certificatore in caso di "Prima Certificazione" del TCF (per i soggetti che richiedono l'ammissione al regime di adempimento collaborativo)

Allegato 2a - Esempio di relazione del Certificatore in caso di "Aggiornamento della Certificazione" del TCF (richiesta su base triennale per i soggetti che hanno ottenuto la Prima Certificazione)

Allegato 2b - Esempio di relazione del Certificatore in caso di "Attestazione" del TCF (per le Imprese già Aderenti, sia in caso di prima applicazione del DM Attestazioni, sia successivamente con cadenza almeno triennale)

Allegato 3a - Esempio di relazione del Certificatore in caso di "Certificazione del TCF di Gruppo Integrato" (relazione relativa alla società che esercita attività di direzione e coordinamento sul sistema di controllo del rischio fiscale)

Allegato 3b - Esempio di relazione del Certificatore in caso di "Certificazione del TCF di Gruppo Integrato" (relazione relativa a società soggetta a direzione e coordinamento).

Allegato 4 - Esemplificazioni di possibili procedure di verifica

Allegato 5 - Esempio di lettera di attestazione rilasciata dalla Società

*"I contenuti del presente documento, aggiornati alla data di elaborazione del documento stesso, riguardano tematiche di carattere generale, senza costituire assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. Tutti i diritti riservati."*

Allegato 1

## Esempio di relazione del Certificatore in caso di "Prima Certificazione" del TCF[35] (per i soggetti che richiedono l'ammissione al regime di adempimento collaborativo)

**RELAZIONE DEL PROFESSIONISTA INDIPENDENTE EMESSA AI SENSI DELL'ART. 4, COMMA 1-*BIS*, DEL DECRETO LEGISLATIVO 5 AGOSTO 2015, N. 128 E DELL'ARTICOLO 7, COMMA 1 DEL DECRETO DEL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE DEL 12 NOVEMBRE 2024, N. 212**

Al Consiglio di Amministrazione di
ABC S.p.A.

In relazione a quanto previsto dall'art. 4, comma 1-*bis*, del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 ("D.Lgs. 128/2015") sono stato incaricato di emettere una relazione al fine di verificare, alla data odierna[36], la conformità del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali ("*Tax Control Framework*") della [ABC S.p.A.] ("Società"), così come descritto negli allegati documenti "Strategia fiscale", "Matrice dei rischi e dei controlli fiscali", "*Tax Compliance Model*", "*Policy* del rischio interpretativo" e "Mappa dei processi" (congiuntamente i "Documenti"), ai requisiti di cui al D.Lgs. 128/2015 e alle linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del medesimo decreto (congiuntamente anche la "Normativa applicabile"), ai fini della presentazione dell'istanza di ammissione della Società al Regime di Adempimento Collaborativo.

Il mio incarico non ha comportato lo svolgimento di procedure in merito alla efficacia operativa dei controlli descritti nei Documenti e, di conseguenza, non esprimo un giudizio al riguardo.

### Responsabilità degli Amministratori

Gli Amministratori di [ABC S.p.A.] sono responsabili del disegno, implementazione e funzionamento di un adeguato sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, che risponda ai requisiti della Normativa applicabile, nonché della descrizione dello stesso nei Documenti.

[35] L'esempio di relazione potrà essere utilizzato, con gli opportuni adattamenti, anche nel caso di nuova certificazione richiesta qualora nel periodo di validità della certificazione si verifichino modifiche organizzative tali da richiedere il complessivo aggiornamento del TCF, come richiesto dall'art. 7, comma 7 del DM 212/2024.

[36] Si ritiene che il riferimento alla "data odierna" valga anche per i Nuovi Aderenti che si avvalgono del regime di proroga della Prima Certificazione previsto dall''art. 14 del Decreto Legislativo 18 dicembre 2025, n. 192, come modificato dall'art. 17 del Decreto Legislativo 7 agosto 2026, n. 148, da produrre entro il 31 dicembre 2026.

**Requisiti di onorabilità, professionalità, indipendenza del professionista e gestione della qualità**

Sono in possesso dei requisiti di onorabilità e professionalità di cui, rispettivamente, all'articolo 2, comma 1 e all'articolo 2, comma 2 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 12 novembre 2024, n. 212 (di seguito il "Decreto MEF") e sono altresì iscritto nell'Elenco dei dottori commercialisti e degli esperti contabili [degli avvocati] abilitati all'attività di certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Ho rispettato le disposizioni in materia d'indipendenza contenute nell'art. 4 del Decreto MEF e sono indipendente in conformità ai principi in materia di etica e di indipendenza dell'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) (IESBA Code)* emesso dall'*International Ethics Standards Board for Accountants*, basato su principi fondamentali di integrità, obiettività, competenza e diligenza professionale, riservatezza e comportamento professionale.

Applico il Principio internazionale sulla gestione della qualità (ISQM Italia) 1 in base al quale sono tenuto a configurare, mettere in atto e rendere operativo un sistema di gestione della qualità che includa direttive o procedure sulla conformità ai principi etici, ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

**Responsabilità del professionista**

È mia la responsabilità di esprimere un giudizio, in ordine a tutti gli aspetti significativi, sulla base delle procedure svolte e tenuto conto della natura e portata del lavoro, in merito alla conformità, alla data odierna, del *Tax Control Framework* della Società, come descritto nei Documenti, ai requisiti della Normativa applicabile.

Il mio lavoro è stato svolto secondo i criteri indicati nel principio *International Standards on Assurance Engagements - Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Information* ("ISAE 3000 revised") emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board per gli incarichi che consistono in un esame completo. In osservanza a tale principio ho pianificato il lavoro e svolto procedure al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che la descrizione del disegno, implementazione e funzionamento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, e dei relativi controlli riportata nei Documenti, come configurato e messo in atto, non contenga errori od omissioni significativi e che la configurazione del *Tax Control Framework* risulti conforme ai requisiti della Normativa applicabile.

Il mio incarico ha comportato lo svolgimento di procedure volte ad acquisire evidenze sulle informazioni contenute nei Documenti e sulla configurazione e messa in atto dei controlli ivi descritti. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del soggetto incaricato, inclusa la valutazione del rischio che la descrizione non sia presentata correttamente e che i controlli non siano configurati e messi in atto secondo le modalità descritte dagli Amministratori.

In particolare, nell'ambito dei compiti e degli adempimenti previsti dall'articolo 6, comma 2, lettere a) e b) del Decreto MEF, nel rispetto della metodologia indicata nelle linee guida di cui all'articolo 4 comma 1-*quater* del D.Lgs. 128/2015, le procedure svolte includono quelle riportate nell'Allegato 1.

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il mio giudizio.

**Giudizio**

A mio giudizio, sulla base del lavoro svolto, il *Tax Control Framework* della [ABC S.p.A.] come descritto nei Documenti, alla data odierna, è conforme, in tutti gli aspetti significativi, ai requisiti della Normativa applicabile ed è impostato in modo coerente con le linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del D.Lgs. 128/2015.

Inoltre, attesto di aver eseguito i compiti e gli adempimenti previsti dall'articolo 6, comma 2, lettere a) e b) del Decreto MEF, nel rispetto della metodologia indicata nelle linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del D.Lgs. 128/2015.

Il mio incarico non ha comportato lo svolgimento di procedure in merito all'efficacia operativa dei controlli descritti nei Documenti e pertanto il mio giudizio non si estende a tale aspetto.

**Altri Aspetti**

*Portata dell'incarico*

[(*indicare se applicabile*) La Società ha adottato un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria/contabile che rispetta i requisiti indicati nelle linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del D.Lgs. 128/2015. Il mio incarico non ha pertanto comportato lo svolgimento di procedure sui rischi fiscali associati al processo di informativa finanziaria/contabile].

*Informazioni ai sensi dall'articolo 7 comma 1, lettera e) del Decreto MEF*

Dalle procedure svolte sono emerse carenze non significative riportate nell'Allegato 2. unitamente alle indicazioni delle azioni correttive da attuare identificate dalla Società, alle quali non si estende il mio giudizio.

*Limitazione alla distribuzione e all'utilizzo*

La presente relazione è stata predisposta esclusivamente per le finalità indicate nel primo paragrafo e, pertanto, non potrà essere utilizzata per altri fini né divulgata a terzi, in tutto o in parte, ad eccezione dall'Agenzia delle Entrate, senza il mio preventivo consenso scritto.

Luogo, Data

Titolo, Nome e Cognome del professionista

***Allegati:***

1. Elenco delle procedure
2. Elenco delle carenze non significative con indicazione delle azioni correttive da attuare identificate dalla Società
3. Certificazione dei requisiti di professionalità rilasciata dall'Ordine professionale di appartenenza

Allegato 2a

**Esempio di relazione del Certificatore in caso di "Aggiornamento della Certificazione" del TCF**

**(richiesta su base triennale per i soggetti che hanno ottenuto la Prima Certificazione)**

**RELAZIONE DEL PROFESSIONISTA INDIPENDENTE EMESSA AI SENSI DELL'ART. 4, COMMA 1-*BIS*, DEL DECRETO LEGISLATIVO 5 AGOSTO 2015, N. 128 E DELL'ARTICOLO 7, COMMA 1 DEL DECRETO DEL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE DEL 12 NOVEMBRE 2024, N. 212**

Al Consiglio di Amministrazione di
ABC S.p.A.

In relazione a quanto previsto dall'art. 4, comma 1-*bis*, del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 ("D.Lgs. 128/2015") e ai fini del periodico aggiornamento dei requisiti di ammissibilità della Società al Regime di Adempimento Collaborativo previsto dall'art. 6, comma 5 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 212 del 12 novembre 2024 ("DM 212/2024" e, congiuntamente con il D.Lgs. 128/2015, anche, la "Normativa applicabile"), sono stato incaricato di emettere una relazione al fine di verificare che i controlli posti in essere dalla [ABC S.p.A.] ("Società"), così come configurati e descritti negli allegati documenti "Strategia fiscale", "Matrice dei rischi e dei controlli fiscali", "*Tax Compliance Model*", "*Policy* del rischio interpretativo" e "Mappa dei processi" (congiuntamente i "Documenti") relativi al proprio sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali ("*Tax Control Framework*"), abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta lungo il periodo dal [...] al [...] [(*indicare data di inizio e fine della verifica inteso come triennio di riferimento*)] (il "Periodo di riferimento").

Il mio incarico non ha comportato lo svolgimento di procedure in merito all'esame del disegno dei controlli implementati dalla Società in relazione ai requisiti della Normativa applicabile e, di conseguenza, non esprimo un giudizio al riguardo.

**Responsabilità degli Amministratori**

Gli Amministratori di [ABC S.p.A.] sono responsabili del disegno, implementazione e funzionamento di un adeguato sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, che risponda ai requisiti della Normativa applicabile, nonché della descrizione dello stesso riportata nei Documenti e della verifica dell'efficacia operativa dei controlli ivi descritti.

**Requisiti di onorabilità, professionalità, indipendenza del professionista e gestione della qualità**

Sono in possesso dei requisiti di onorabilità e professionalità di cui, rispettivamente, all'articolo 2, comma 1 e all'articolo 2, comma 2 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 12 novembre 2024, n. 212 (di seguito il "Decreto MEF") e sono altresì iscritto nell'Elenco dei dottori commercialisti e degli esperti contabili [degli avvocati] abilitati all'attività di certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Ho rispettato le disposizioni in materia d'indipendenza contenute nell'art. 4 del Decreto MEF e sono indipendente in conformità ai principi in materia di etica e di indipendenza dell'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) (IESBA Code)* emesso dall'*International Ethics Standards Board for Accountants*, basato su principi fondamentali di integrità, obiettività, competenza e diligenza professionale, riservatezza e comportamento professionale.

Applico il Principio internazionale sulla gestione della qualità (ISQM Italia) 1 in base al quale sono tenuto a configurare, mettere in atto e rendere operativo un sistema di gestione della qualità che includa direttive o procedure sulla conformità ai principi etici, ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

**Responsabilità del professionista**

È mia la responsabilità di esprimere un giudizio, in ordine a tutti gli aspetti significativi, sulla base delle procedure svolte e tenuto conto della natura e portata del lavoro, in merito alla conformità del *Tax Control Framework* della Società, come descritto nei Documenti, ai requisiti della Normativa applicabile e al fatto che i controlli posti in essere, così come configurati, abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta lungo il Periodo di riferimento.

Il mio lavoro è stato svolto secondo i criteri indicati nel principio *International Standards on Assurance Engagements - Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Information* ("ISAE 3000 revised") emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board per gli incarichi che consistono in un esame completo. In osservanza a tale principio ho pianificato il lavoro e svolto procedure al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che l'implementazione e funzionamento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, e dei relativi controlli riportata nei Documenti, come configurato e messo in atto, non contenga errori od omissioni significativi e che la configurazione del *Tax Control Framework* risulti conforme ai requisiti della Normativa applicabile e sia impostata in modo coerente con le linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del D.Lgs. 128/2015.

Il mio incarico ha comportato lo svolgimento di procedure volte ad acquisire evidenze sulle informazioni contenute nei Documenti e sulla configurazione e messa in atto dei controlli ivi descritti. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del soggetto incaricato, inclusa la valutazione del rischio che la descrizione non sia presentata correttamente e che i controlli non siano configurati e messi in atto secondo le modalità descritte dagli Amministratori.

In particolare, nell'ambito dei compiti e degli adempimenti previsti dall'articolo 6, comma 2, lettere a) e b) del Decreto MEF, nel rispetto della metodologia indicata nelle linee guida di cui all'articolo 4 comma 1-*quater* del D.Lgs. 128/2015, le procedure svolte includono quelle riportate nell'Allegato 1.

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il mio giudizio.

**Giudizio**

A mio giudizio, sulla base del lavoro svolto:

- il *Tax Control Framework* della [ABC S.p.A.] come descritto nei Documenti è conforme, in tutti gli aspetti significativi, ai requisiti della Normativa applicabile ed è impostato in modo coerente con le linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del D.Lgs. 128/2015;
- i controlli posti in essere, così come configurati e descritti nei Documenti, hanno operato in maniera continuativa e sono stati effettivamente svolti in maniera corretta nel Periodo di riferimento.

Inoltre, attesto di aver eseguito i compiti e gli adempimenti previsti dall'articolo 6, comma 2, lettere a) e b), nel rispetto della metodologia indicata nelle linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del D.Lgs. 128/2015.

Il mio incarico non ha comportato lo svolgimento di procedure in merito all'esame del disegno dei controlli implementati dalla Società in relazione ai requisiti della Normativa applicabile e, di conseguenza, non esprimo un giudizio al riguardo.

**Altri Aspetti**

*Portata dell'incarico*

[(*indicare se applicabile*) La Società ha adottato un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria/contabile che rispetta i requisiti indicati nelle linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del D.Lgs. 128/2015. Il mio incarico non ha pertanto comportato lo svolgimento di procedure sui rischi fiscali associati al processo di informativa finanziaria/contabile].

*Informazioni ai sensi dall'articolo 7 comma 1, lettera e) del Decreto MEF*

Dalle procedure svolte sono emerse carenze non significative riportate nell'Allegato 2. unitamente alle indicazioni delle azioni correttive da attuare identificate dalla Società, alle quali non si estende il mio giudizio.

*Limitazione alla distribuzione e all'utilizzo*

La presente relazione è stata predisposta esclusivamente per le finalità indicate nel primo paragrafo e, pertanto, non potrà essere utilizzata per altri fini né divulgata a terzi, in tutto o in parte, ad eccezione dall'Agenzia delle Entrate, senza il mio preventivo consenso scritto.

Luogo, Data

Titolo, Nome e Cognome del professionista

***Allegati:***

1. Elenco delle procedure
2. Elenco delle carenze non significative con indicazione delle azioni correttive da attuare identificate dalla Società
3. Certificazione dei requisiti di professionalità rilasciata dall'Ordine professionale di appartenenza

Allegato 2b

**Esempio di relazione del Certificatore in caso di "Attestazione" del TCF**
**(per le Imprese già Aderenti, sia in caso di prima applicazione del DM Attestazioni, sia successivamente con cadenza almeno triennale)**

**RELAZIONE DEL PROFESSIONISTA INDIPENDENTE EMESSA AI SENSI DELL'ART. 1, COMMA 3 DEL DECRETO LEGISLATIVO 30 DICEMBRE 2023 N. 221 E DELL'ARTICOLO 1, COMMA 2 DEL DECRETO DEL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE DEL 21 NOVEMBRE 2024**

Al Consiglio di Amministrazione di
ABC S.p.A.

In relazione a quanto previsto dall'art. 1, comma 3 del Decreto Legislativo 30 dicembre 2023 n. 221 ("D.Lgs. 221/2023") e dall'art. 1, comma 2 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 21 novembre 2024 (il "DM Attestazioni" e, congiuntamente con il D.Lgs. 221/2023, la "Normativa applicabile"), sono stato incaricato di emettere una relazione al fine di verificare che i controlli posti in essere dalla [ABC S.p.A.] ("Società"), così come configurati e descritti negli allegati documenti "Strategia fiscale", "Matrice dei rischi e dei controlli fiscali", "*Tax Compliance Model*", "*Policy* del rischio interpretativo" e "Mappa dei processi" (congiuntamente i "Documenti") relativi al proprio sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali ("*Tax Control Framework*"), abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta lungo il periodo dal [...] al [...] [(*indicare data di inizio e fine della verifica inteso come triennio di riferimento*)] (il "Periodo di riferimento").

Il mio incarico non ha comportato lo svolgimento di procedure in merito all'esame del disegno dei controlli implementati dalla Società in relazione ai requisiti della Normativa applicabile e, di conseguenza, non esprimo un giudizio al riguardo.

**Responsabilità degli Amministratori**

Gli Amministratori di [ABC S.p.A.] sono responsabili del disegno, implementazione e funzionamento di un adeguato sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, che risponda ai requisiti della Normativa applicabile nonché della descrizione dello stesso riportata nei Documenti e della verifica dell'efficacia operativa dei controlli ivi descritti.

**Requisiti di onorabilità, professionalità, indipendenza del professionista e gestione della qualità**

Sono in possesso dei requisiti di onorabilità e professionalità di cui, rispettivamente, all'articolo 2, comma 1 e all'articolo 2, comma 2 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 12 novembre 2024, n. 212 (di seguito il "Decreto MEF") e sono altresì iscritto nell'Elenco dei dottori commercialisti e degli esperti contabili [degli avvocati] abilitati all'attività di certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Ho rispettato le disposizioni in materia d'indipendenza contenute nell'art. 4 del Decreto MEF e sono indipendente in conformità ai principi in materia di etica e di indipendenza dell'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) (IESBA Code)* emesso dall'*International Ethics Standards Board for Accountants*, basato su principi fondamentali di integrità, obiettività, competenza e diligenza professionale, riservatezza e comportamento professionale.

Applico il Principio internazionale sulla gestione della qualità (ISQM Italia) 1 in base al quale sono tenuto a configurare, mettere in atto e rendere operativo un sistema di gestione della qualità che includa direttive o procedure sulla conformità ai principi etici, ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

**Responsabilità del professionista**

È mia la responsabilità di esprimere un giudizio, in ordine a tutti gli aspetti significativi, sulla base delle procedure svolte e tenuto conto della natura e portata del lavoro, in merito al fatto che i controlli implementati dalla Società in relazione al proprio *Tax Control Framework* abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta nel Periodo di riferimento.

Il mio lavoro è stato svolto secondo i criteri indicati nel principio *International Standards on Assurance Engagements - Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Information* ("ISAE 3000 revised") emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board per gli incarichi che consistono in un esame completo. In osservanza a tale principio ho pianificato il lavoro e svolto procedure al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che i controlli implementati dalla Società abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta nel Periodo di riferimento.

Il mio incarico ha comportato lo svolgimento di procedure volte ad acquisire evidenze sulla configurazione e messa in atto dei controlli implementati dalla Società. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del soggetto incaricato, inclusa la valutazione del rischio che i controlli non siano configurati e messi in atto secondo le modalità descritte dagli Amministratori.

In particolare, nel rispetto della metodologia indicata nelle linee guida di cui all'articolo 4 comma 1-*quater* del D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 128, le procedure svolte includono quelle riportate nell'Allegato 1.

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il mio giudizio.

**Giudizio**

A mio giudizio, sulla base del lavoro svolto, i controlli posti in essere dalla [ABC S.p.A.] ai sensi della Normativa applicabile hanno operato in maniera continuativa e sono stati effettivamente svolti in maniera corretta nel periodo dal [...] al [...] [(*indicare data di inizio e fine della verifica inteso come triennio di riferimento*[37])].

Il mio incarico non ha comportato lo svolgimento di procedure in merito all'esame del disegno dei controlli implementati dalla Società in relazione ai requisiti della Normativa applicabile e, di conseguenza, non esprimo un giudizio al riguardo.

**Altri Aspetti**

*Portata dell'incarico*

[(*indicare se applicabile*) La Società ha adottato un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria/contabile che rispetta i requisiti indicati nelle linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del D.Lgs. 128/2015. Il mio incarico non ha pertanto comportato lo svolgimento di procedure sui rischi fiscali associati al processo di informativa finanziaria/contabile].

*Informazioni ai sensi dall'articolo 7 comma 1, lettera e) del Decreto MEF*

Dalle procedure svolte sono emerse carenze non significative riportate nell'Allegato 2. unitamente alle indicazioni delle azioni correttive da attuare identificate dalla Società, alle quali non si estende il mio giudizio.

*Limitazione alla distribuzione e all'utilizzo*

La presente relazione è stata predisposta esclusivamente per le finalità indicate nel primo paragrafo e, pertanto, non potrà essere utilizzata per altri fini né divulgata a terzi, in tutto o in parte, ad eccezione dall'Agenzia delle Entrate, senza il mio preventivo consenso scritto.

Luogo, Data

Titolo, Nome e Cognome del professionista

***Allegati:***

1. Elenco delle procedure
2. Elenco delle carenze non significative con indicazione delle azioni correttive da attuare identificate dalla Società
3. Certificazione dei requisiti di professionalità rilasciata dall'Ordine professionale di appartenenza

[37] Per le imprese che hanno presentato istanza di adesione nei periodi d'imposta 2024 o 2025 e devono produrre la certificazione di disegno entro il 31 dicembre 2026, il primo Aggiornamento della Certificazione, da produrre entro il 31 dicembre 2029, riguarda i periodi d'imposta compresi tra quello di presentazione dell'istanza e il 2028.

Allegato 3a

**Esempio di relazione del Certificatore in caso di "Certificazione del TCF di Gruppo Integrato"[38]**

**(relazione relativa alla società che esercita attività di direzione e coordinamento sul sistema di controllo del rischio fiscale)**

**RELAZIONE DEL PROFESSIONISTA INDIPENDENTE EMESSA AI SENSI DELL'ART. 4, COMMA 1-*BIS*, DEL DECRETO LEGISLATIVO 5 AGOSTO 2015, N. 128 E DELL'ARTICOLO 7, COMMA 1 DEL DECRETO DEL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE DEL 12 NOVEMBRE 2024, N. 212**

Al Consiglio di Amministrazione di
ABC S.p.A.

In relazione a quanto previsto dall'art. 4, comma 1-*bis*, del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 ("D.Lgs.128/2015") sono stato incaricato di emettere una relazione al fine di verificare, alla data odierna, la conformità del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali ("*Tax Control Framework*") della [ABC S.p.A.] (la "Società" e, congiuntamente alle società soggette a direzione e coordinamento[39], il "Gruppo"), così come descritto negli allegati documenti "Strategia fiscale", "Matrice dei rischi e dei controlli fiscali", "*Tax Compliance Model*", "*Policy* del rischio interpretativo" e "Mappa dei processi" (congiuntamente i "Documenti") ai requisiti di cui al D.Lgs. 128/2015 e alle linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del medesimo decreto (congiuntamente anche la "Normativa applicabile"), ai fini della presentazione dell'istanza di ammissione della Società al Regime di Adempimento Collaborativo.

Il mio esame non ha comportato lo svolgimento di procedure in merito alla efficacia operativa dei controlli descritti nei Documenti e, di conseguenza, non esprimo un giudizio al riguardo.

**Responsabilità degli Amministratori**

Gli Amministratori di [ABC S.p.A.] sono responsabili del disegno, implementazione e funzionamento di un adeguato sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili,

[38] Il presente esempio potrà essere utilizzato, con gli opportuni adattamenti, anche nel caso di Aggiornamento della Certificazione o di Attestazione, facendo riferimento, rispettivamente, agli esempi di cui agli Allegati 2a e 2b.

[39] Per rendere maggiormente chiaro il perimetro di società incluse nel TCF integrato di Gruppo potrà essere valutata l'opportunità di inserire nominativamente le società soggette a direzione e coordinamento.

che risponda ai requisiti della Normativa applicabile, nonché della descrizione dello stesso nei Documenti.

**Requisiti di onorabilità, professionalità, indipendenza del professionista e gestione della qualità**

Sono in possesso dei requisiti di onorabilità e professionalità di cui, rispettivamente, all'articolo 2, comma 1 e all'articolo 2, comma 2 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 12 novembre 2024, n. 212 (di seguito il "Decreto MEF") e sono altresì iscritto nell'Elenco dei dottori commercialisti e degli esperti contabili [degli avvocati] abilitati all'attività di certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Ho rispettato le disposizioni in materia d'indipendenza contenute nell'art. 4 del Decreto MEF e sono indipendente in conformità ai principi in materia di etica e di indipendenza dell'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) (IESBA Code)* emesso dall'*International Ethics Standards Board for Accountants*, basato su principi fondamentali di integrità, obiettività, competenza e diligenza professionale, riservatezza e comportamento professionale.

Applico il Principio internazionale sulla gestione della qualità (ISQM Italia) 1 in base al quale sono tenuto a configurare, mettere in atto e rendere operativo un sistema di gestione della qualità che includa direttive o procedure sulla conformità ai principi etici, ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

**Responsabilità del professionista**

È mia la responsabilità di esprimere un giudizio, in ordine a tutti gli aspetti significativi, sulla base delle procedure svolte e tenuto conto della natura e portata del lavoro, in merito alla conformità, alla data odierna, del *Tax Control Framework* della Società, come descritto nei Documenti, ai requisiti della Normativa applicabile.

Il mio lavoro è stato svolto secondo i criteri indicati nel principio *International Standards on Assurance Engagements - Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Information* ("ISAE 3000 *revised*") emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board per gli incarichi che consistono in un esame completo. In osservanza a tale principio ho pianificato il lavoro e svolto procedure al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che la descrizione del disegno, implementazione e funzionamento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, e dei relativi controlli riportata nei Documenti, come configurato e messo in atto, non contenga errori o omissioni significativi e che la configurazione del *Tax Control Framework* risulti conforme ai requisiti della Normativa applicabile.

Il mio incarico ha comportato lo svolgimento di procedure volte ad acquisire evidenze sulle informazioni contenute nei Documenti e sulla configurazione e messa in atto dei controlli ivi descritti. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del soggetto incaricato, inclusa la valutazione del rischio che la descrizione non sia presentata correttamente e che i controlli non siano configurati e messi in atto secondo le modalità descritte dagli Amministratori.

In particolare, nell'ambito dei compiti e degli adempimenti previsti dall'articolo 6, comma 2, lettere a) e b) del Decreto MEF, nel rispetto della metodologia indicata nelle linee guida di cui all'articolo 4 comma 1-*quater* del D.Lgs. 128/2015, le procedure svolte includono quelle riportate nell'Allegato 1.

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il mio giudizio.

**Giudizio**

A mio giudizio, sulla base del lavoro svolto, il *Tax Control Framework* della [ABC S.p.A.] come descritto nei Documenti, alla data odierna, è conforme, in tutti gli aspetti significativi, ai requisiti della Normativa applicabile ed è impostato in modo coerente con le linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del medesimo decreto.

Inoltre, attesto di aver eseguito i compiti e gli adempimenti previsti dall'articolo 6, comma 2, lettere a) e b) del Decreto MEF, nel rispetto della metodologia indicata nelle linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del D.Lgs. 128/2015.

Infine, ai sensi dell'articolo 6 comma 8 del Decreto MEF, attesto che i principi, le metodologie, le caratteristiche e le logiche di funzionamento, i ruoli e le responsabilità inerenti all'istituzione, al mantenimento nel tempo e al funzionamento del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali sono rivolti anche alle società del Gruppo soggette a direzione e coordinamento.

Il mio incarico non ha comportato lo svolgimento di procedure in merito all'efficacia operativa dei controlli descritti nei Documenti e pertanto il mio giudizio non si estende a tale aspetto.

**Altri Aspetti**

*Portata dell'incarico*

[(*indicare se applicabile*) La Società ha adottato un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria/contabile che rispetta i requisiti indicati nelle linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del D.Lgs. 128/2015. Il mio incarico non ha pertanto comportato lo svolgimento di procedure sui rischi fiscali associati al processo di informativa finanziaria/contabile].

*Informazioni ai sensi dall'articolo 7 comma 1, lettera e) del Decreto MEF*

Dalle procedure svolte sono emerse carenze non significative riportate nell'Allegato 2. unitamente alle indicazioni delle azioni correttive da attuare identificate dalla Società, alle quali non si estende il mio giudizio.

*Limitazione alla distribuzione e all'utilizzo*

La presente relazione è stata predisposta esclusivamente per le finalità indicate nel primo paragrafo e, pertanto, non potrà essere utilizzata per altri fini né divulgata a terzi, in tutto o in parte, ad eccezione dall'Agenzia delle Entrate, senza il mio preventivo consenso scritto.

Luogo, Data

Titolo, Nome e Cognome del professionista

***Allegati:***

1. Elenco delle procedure
2. Elenco delle carenze non significative con indicazione delle azioni correttive da attuare identificate dalla Società
3. Certificazione dei requisiti di professionalità rilasciata dall'Ordine professionale di appartenenza

Allegato 3b

**Esempio di relazione del Certificatore in caso di "Certificazione del TCF di Gruppo Integrato"[40]**

**(relazione relativa a società soggetta a direzione e coordinamento)**

**RELAZIONE DEL PROFESSIONISTA INDIPENDENTE EMESSA AI SENSI DELL'ART. 4, COMMA 1-*BIS*, DEL DECRETO LEGISLATIVO 5 AGOSTO 2015, N. 128 E DELL'ARTICOLO 7, COMMA 1 DEL DECRETO DEL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE DEL 12 NOVEMBRE 2024, N. 212**

Al Consiglio di Amministrazione di
ABC S.p.A.

In relazione a quanto previsto dall'art. 4, comma 1-*bis*, del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 ("D.Lgs.128/2015") sono stato incaricato di emettere una relazione al fine di verificare, alla data odierna, la conformità del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali ("*Tax Control Framework*") della [ABC S.p.A.] (la "Società"), così come descritto negli allegati documenti "Strategia fiscale", "Matrice dei rischi e dei controlli fiscali", "*Tax Compliance Model*", "*Policy* del rischio interpretativo" e "Mappa dei processi" (congiuntamente i "Documenti"), ai requisiti di cui al D.Lgs. 128/2015 e alle linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del medesimo decreto (congiuntamente anche la "Normativa applicabile"), ai fini della presentazione dell'istanza di ammissione della Società al Regime di Adempimento Collaborativo.

Il mio esame non ha comportato lo svolgimento di procedure in merito alla efficacia operativa dei controlli descritti nei Documenti e, di conseguenza, non esprimo un giudizio al riguardo.

**Responsabilità degli Amministratori**

Gli Amministratori di [ABC S.p.A.] sono responsabili del disegno, implementazione e funzionamento di un adeguato sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, che risponda ai requisiti della Normativa applicabile, nonché della descrizione dello stesso nei Documenti.

[40] Il presente esempio potrà essere utilizzato, con gli opportuni adattamenti, anche nel caso di Aggiornamento della Certificazione o di Attestazione, facendo riferimento, rispettivamente, agli esempi di cui agli Allegati 2a e 2b.

**Requisiti di onorabilità, professionalità, indipendenza del professionista e gestione della qualità**

Sono in possesso dei requisiti di onorabilità e professionalità di cui, rispettivamente, all'articolo 2, comma 1 e all'articolo 2, comma 2 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 12 novembre 2024, n. 212 (di seguito il "Decreto MEF") e sono altresì iscritto nell'Elenco dei dottori commercialisti e degli esperti contabili [degli avvocati] abilitati all'attività di certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Ho rispettato le disposizioni in materia d'indipendenza contenute nell'art. 4 del Decreto MEF e sono indipendente in conformità ai principi in materia di etica e di indipendenza dell'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) (IESBA Code)* emesso dall'*International Ethics Standards Board for Accountants*, basato su principi fondamentali di integrità, obiettività, competenza e diligenza professionale, riservatezza e comportamento professionale.

Applico il Principio internazionale sulla gestione della qualità (ISQM Italia) 1 in base al quale sono tenuto a configurare, mettere in atto e rendere operativo un sistema di gestione della qualità che includa direttive o procedure sulla conformità ai principi etici, ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

**Responsabilità del professionista**

È mia la responsabilità di esprimere un giudizio, in ordine a tutti gli aspetti significativi, sulla base delle procedure svolte e tenuto conto della natura e portata del lavoro, in merito alla conformità, alla data odierna, del *Tax Control Framework* della Società, come descritto nei Documenti, ai requisiti della Normativa applicabile.

Il mio lavoro è stato svolto secondo i criteri indicati nel principio *International Standards on Assurance Engagements - Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Information* ("ISAE 3000 revised") emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board per gli incarichi che consistono in un esame completo. In osservanza a tale principio ho pianificato il lavoro e svolto procedure al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che la descrizione del disegno, implementazione e funzionamento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, e dei relativi controlli riportata nei Documenti, come configurato e messo in atto, non contenga errori o omissioni significativi e che la configurazione del *Tax Control Framework* risulti conforme ai requisiti della Normativa applicabile.

Il mio incarico ha comportato lo svolgimento di procedure volte ad acquisire evidenze sulle informazioni contenute nei Documenti e sulla configurazione e messa in atto dei controlli ivi descritti. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del soggetto incaricato, inclusa la valutazione del rischio che la descrizione non sia presentata correttamente e che i controlli non siano configurati e messi in atto secondo le modalità descritte dagli Amministratori.

In particolare, nell'ambito dei compiti e degli adempimenti previsti dall'articolo 6, comma 2, lettera b) del Decreto MEF, nel rispetto della metodologia indicata nelle linee guida di cui all'articolo 4 comma 1-*quater* del D.Lgs. 128/2015, le procedure svolte includono quelle riportate nell'Allegato 1.

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il mio giudizio.

**Giudizio**

A mio giudizio, sulla base del lavoro svolto, il *Tax Control Framework* della [ABC S.p.A.] come descritto nei Documenti, alla data odierna, è conforme, in tutti gli aspetti significativi, ai requisiti della Normativa applicabile ed è impostato in modo coerente con le linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del medesimo decreto.

Inoltre, attesto di aver eseguito i compiti e gli adempimenti previsti dall'articolo 6, comma 2, lettera b) del Decreto MEF, nel rispetto della metodologia indicata nelle linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del D.Lgs. 128/2015.

Infine, ai sensi dell'articolo 6 comma 9 del Decreto MEF, attesto che l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire l'identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei rischi fiscali, adottate dalla [XYZ S.p.A.], società che esercita attività di direzione e coordinamento sul sistema di controllo del rischio fiscale della [ABC S.p.A.] ai fini del Regime di Adempimento collaborativo, è applicato anche alla Società e per quest'ultima è stata predisposta una specifica mappa dei rischi fiscali.

Il mio incarico non ha comportato lo svolgimento di procedure in merito all'efficacia operativa dei controlli descritti nei Documenti e pertanto il mio giudizio non si estende a tale aspetto.

**Altri Aspetti**

*Portata dell'incarico*

[(*indicare se applicabile*) La Società ha adottato un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria/contabile che rispetta i requisiti indicati nelle linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del D.Lgs. 128/2015. Il mio incarico non ha pertanto comportato lo svolgimento di procedure sui rischi fiscali associati al processo di informativa finanziaria/contabile].

*Informazioni ai sensi dall'articolo 7 comma 1, lettera e) del Decreto MEF*

Dalle procedure svolte sono emerse carenze non significative riportate nell'Allegato 2. unitamente alle indicazioni delle azioni correttive da attuare identificate dalla Società, alle quali non si estende il mio giudizio.

*Limitazione alla distribuzione e all'utilizzo*

La presente relazione è stata predisposta esclusivamente per le finalità indicate nel primo paragrafo e, pertanto, non potrà essere utilizzata per altri fini né divulgata a terzi, in tutto o in parte, ad eccezione dall'Agenzia delle Entrate, senza il mio preventivo consenso scritto.

Luogo, Data

Titolo, Nome e Cognome del professionista

***Allegati:***

1. Elenco delle procedure
2. Elenco delle carenze non significative con indicazione delle azioni correttive da attuare identificate dalla Società
3. Certificazione dei requisiti di professionalità rilasciata dall'Ordine professionale di appartenenza

Allegato 4

## Esemplificazioni di possibili procedure di verifica

Le procedure riportate nel presente allegato hanno natura esemplificativa e non esaustiva e sono finalizzate a fornire elementi utili, di carattere operativo, nelle attività di verifica che potrebbero essere svolte in connessione al rilascio della Certificazione.

La natura, l'estensione e la profondità delle procedure eventualmente svolte saranno determinate dal soggetto incaricato sulla base delle specificità dell'impresa, del perimetro oggetto di analisi, delle evidenze acquisite nel corso dell'incarico e del proprio giudizio professionale. Tali procedure potranno pertanto essere adattate, integrate o ulteriormente approfondite, ove ritenuto opportuno, anche alla luce delle risultanze delle attività svolte e delle caratteristiche del Tax Control Framework oggetto di verifica.

### *A. Esemplificazioni di procedure riguardanti la certificazione di disegno*

Ai fini del rilascio della certificazione di disegno del Tax Control Framework, il professionista è chiamato a definire il perimetro delle attività di verifica, individuando i processi, i rischi e i controlli rilevanti da sottoporre a successiva valutazione.

#### 1. Definizione del perimetro

Il professionista incaricato procede all'individuazione dei processi e dei presidi rilevanti, sia a livello generale (*Company Level Assessment*) sia a livello specifico (*Activity Level Assessment*), ai fini della gestione e del controllo del rischio fiscale, valutandone correttezza, completezza e coerenza rispetto al modello di *Tax Control Framework* delineato dalle Linee Guida dell'Agenzia delle Entrate.

#### 1.1. Procedure di perimetrazione dei controlli di livello generale (*Company Level Assessment*)

Nell'ambito della definizione del perimetro dei controlli di livello generale, il professionista svolge procedure finalizzate ad acquisire una comprensione adeguata dell'assetto di *governance* del *Tax Control Framework* e del contesto organizzativo, operativo e documentale nel quale esso si inserisce.

A titolo esemplificativo, le possibili procedure che possono essere svolte in relazione al presente aspetto includono, tra le altre:

- analizzare il modello di *business* e il contesto aziendale;
- ottenere e analizzare la documentazione istitutiva del TCF ("*Tax Compliance Model*", "Strategia Fiscale", "Matrice dei rischi e dei controlli fiscali", "*Policy* di gestione del rischio interpretativo", "Mappa dei processi");

- analizzare la *governance* di gestione del rischio fiscale e il processo di *tax risk assessment*;
- verificare la completezza della mappatura dei rischi fiscali, inclusi i rischi derivanti dai principi contabili adottati dall'impresa;
- verificare le modalità di integrazione del TCF con altri sistemi di controllo, ove presenti;
- verificare la struttura della Matrice dei rischi e dei controlli fiscali, in linea con il *format* e lo *standard* previsto nelle Linee Guida RCM (*Risk Contro Matrix*).

### 1.2. Procedure di perimetrazione dei controlli di livello specifico (*Activity Level Assessment*)

Con riferimento ai controlli di livello specifico, l'obiettivo delle procedure è individuare i rischi fiscali significativi e i relativi controlli da sottoporre a *Test of Design.*

A titolo esemplificativo, le possibili procedure che possono essere svolte in relazione al presente aspetto includono, tra le altre:

- identificare i rischi fiscali significativi;
- selezionare i processi rilevanti sulla base dei rischi fiscali significativi (approccio *risk based*), assicurando la copertura dei processi aziendali rilevanti (approccio *process based*);
- selezionare i controlli specifici da sottoporre a *Test of Design*, sulla base di criteri di rilevanza e criticità;
- effettuare interviste e ricostruire tramite *walkthrough* i processi a impatto fiscale;
- riscontrare i controlli relativi ai rischi connessi ai principi contabili applicati, verificandone la completezza e l'idoneità a presidiare il rischio fiscale correlato, nonché l'integrazione nel TCF;
- in assenza di modelli strutturati ai sensi della L. 262/2005, della normativa SOX o di *framework* analoghi, verificare la predisposizione di presidi contabili integrati nel TCF, mediante controlli sui principali processi e rischi finanziari, nonché la loro rappresentazione nella *Risk Control Matrix*.

## 2. Fase della valutazione dell'impostazione (Test of Design – ToD)

### 2.1 Procedure di *Test of Design* sui controlli di livello generale (*Company Level Assessment*)

Con riferimento ai controlli di livello generale, la valutazione è finalizzata a verificare se il complessivo assetto di *governance* del *Tax Control Framework* risulti progettato in modo tale da consentire una gestione strutturata, consapevole e affidabile del rischio fiscale. La valutazione è effettuata mediante il confronto del processo di *tax risk assessment* e della relativa *governance* con i 5 componenti e 17 principi del *COSO Framework*, verificando se tutti i principi, ovvero quelli ritenuti significativi, risultino rispettati. Il professionista può svolgere le verifiche previste nella nota metodologica che costituisce allegato n. 2 alle Linee Guida AdE.

### 2.2 Procedure di *Test of Design* sui controlli di livello specifico (*Activity Level Assessment*)

Con riferimento ai controlli di livello specifico, la valutazione è finalizzata a verificare se i presidi selezionati risultino disegnati in modo idoneo a prevenire, intercettare o mitigare i rischi fiscali inerenti associati ai singoli processi o attività aziendali.

A titolo esemplificativo, le possibili procedure che possono essere svolte in relazione al presente aspetto includono, tra le altre:

- esaminare, per ciascun processo incluso nel perimetro di analisi, la descrizione delle attività operative rappresentate nella *Risk Control Matrix* e nella documentazione di supporto, verificandone coerenza e completezza;
- valutare la completezza, chiarezza e congruità dei rischi fiscali inerenti, nonché la coerenza tra rischi e controlli e la corretta valutazione di probabilità e impatto secondo il TCM;
- analizzare il disegno dei controlli selezionati, valutandone idoneità e coerenza rispetto ai rischi individuati e confermando, mediante *walkthrough*, il flusso operativo e documentale sotteso all'esecuzione del controllo;
- analizzare le evidenze documentali.

## *B. Esemplificazioni di procedure riguardanti la certificazione di efficacia operativa*

Ai fini dell'aggiornamento periodico della Certificazione, la verifica riguarda l'efficacia operativa del TCF, ossia il funzionamento nel tempo dei controlli generali e specifici già ritenuti adeguatamente disegnati. L'attività è volta ad accertare che tali controlli siano stati effettivamente attuati, applicati con continuità e supportati da evidenze idonee nel periodo di osservazione.

### 1. Attività di perimetrazione ai fini della certificazione di efficacia operativa

Ai fini dell'Aggiornamento della Certificazione, la fase di perimetrazione consente di impostare il programma di verifica dell'efficacia operativa del TCF, individuando i controlli generali e specifici rilevanti, il periodo di osservazione, le modalità di *test* e, ove applicabili, i criteri di campionamento.

### 1.1. Perimetro delle verifiche di efficacia operativa sui controlli di livello generale (*Company Level Assessment*)

Con riguardo ai controlli di livello generale, la fase di perimetrazione è finalizzata a individuare i presidi che, nel periodo di riferimento, risultano rilevanti per il funzionamento complessivo del *Tax Control Framework* e che, pertanto, devono essere assoggettati a verifica di efficacia operativa, sulla base della comprensione del modello di controllo del rischio fiscale adottato e dei criteri di rilevanza e significatività applicabili.

A titolo esemplificativo, le possibili procedure che possono essere svolte in relazione al presente aspetto includono, tra le altre:

- effettuare una ricognizione dell'assetto complessivo del TCF e degli aggiornamenti intervenuti nel periodo;

- esaminare la Strategia Fiscale e gli altri documenti che definiscono principi, responsabilità e flussi informativi;
- verificare la coerenza tra governance fiscale, mappatura dei rischi e presidi di controllo;
- effettuare un'analisi di raccordo tra TCF e altri sistemi di controllo aziendale, inclusi, ove rilevanti, i presidi sull'informativa finanziaria, il Modello 231, il sistema di *compliance* e l'*Enterprise Risk Management* (ERM).

Sulla base delle attività sopra richiamate, il professionista individua i controlli generali da sottoporre a *test*, selezionando quelli maggiormente rilevanti ai fini della verifica del funzionamento nel continuo del TCF nel periodo di riferimento.

Nella definizione del perimetro, il professionista considera anche il contributo del *Tax Risk Manager*, valutando l'assetto della funzione, le attività di monitoraggio svolte, i flussi informativi gestiti, il *follow-up* delle carenze rilevate e l'impatto di eventuali cambiamenti normativi, organizzativi o operativi intervenuti nel periodo.

Gli esiti delle attività svolte dal *Tax Risk Manager* e dalle altre funzioni di controllo possono essere considerati dal professionista nella definizione dell'estensione e della profondità dei *test*, ferma restando la necessità di mantenere un autonomo giudizio professionale e di svolgere verifiche dirette sui controlli ritenuti rilevanti.

### 1.2. Perimetro delle verifiche di efficacia operativa sui controlli di livello specifico (*Activity Level Assessment*)

Per i controlli specifici, la perimetrazione si traduce nella definizione della strategia di *test*, mediante la quale il professionista seleziona i presidi da verificare, individua l'arco temporale di riferimento e stabilisce le modalità operative di esecuzione delle verifiche, inclusi gli eventuali criteri di campionamento.

A titolo esemplificativo, le possibili procedure che possono essere svolte in relazione al presente aspetto includono, tra le altre:

- analizzare la mappatura dei rischi e dei controlli fiscali;
- individuare i principali ambiti di controllo specifico;
- selezionare i processi e i controlli significativi tramite un approccio combinato *process based* e *risk based*, documentando il percorso logico seguito nella delimitazione del perimetro di verifica.

Nell'ambito della definizione del perimetro delle verifiche di efficacia operativa sui controlli specifici, il professionista valuta altresì se, nel periodo di riferimento, siano intervenute modifiche nei processi, nei rischi o nei presidi selezionati tali da incidere sulla configurazione dei controlli da sottoporre a *test*. A titolo esemplificativo, il professionista può:

- esaminare gli aggiornamenti intervenuti nella *Risk Control Matrix*, nelle procedure operative e nelle *policy* di riferimento;
- verificare l'eventuale introduzione di nuovi rischi o la modifica di quelli esistenti;
- valutare se il presidio risulti ancora adeguatamente formalizzato e coerente con il rischio fiscale cui si riferisce.

Ove emergano modifiche rilevanti, il professionista ne tiene conto ai fini dell'aggiornamento della strategia di *test* e, se del caso, della necessità di una preliminare rivalutazione del disegno del controllo.

Il professionista tiene conto altresì delle modalità con cui la Società ha disciplinato i rischi fiscali derivanti dall'applicazione dei principi contabili e, per quanto concerne il riscontro dell'avvenuta mappatura di tali rischi, verifica che il TCF risulti integrato con adeguati controlli in materia di informativa finanziaria/contabile:

- qualora la Società disponga di un autonomo sistema di controllo sull'informativa finanziaria e contabile, il professionista riscontra in che misura tale sistema sia stato effettivamente applicato nel periodo e risulti coordinato con il TCF, con particolare riferimento ai rischi contabili suscettibili di generare effetti fiscali, ai relativi presidi e ai flussi informativi tra le funzioni competenti;
- in assenza di un autonomo sistema di controllo sull'informativa finanziaria e contabile, il professionista include nel perimetro i presidi contabili formalizzati nel TCF che incidono sulla determinazione della variabile fiscale, con particolare riguardo all'attendibilità del dato, alla corretta rilevazione delle operazioni, alla tracciabilità dei processi, alle riconciliazioni e ai controlli sui principali cicli aziendali con impatto tributario.

Nella delimitazione del perimetro, il professionista può tenere conto del principio di proporzionalità, evitando duplicazioni non necessarie dei presidi e valutando la coerenza complessiva del sistema, anche laddove singoli controlli risultino idonei a presidiare contestualmente profili contabili e fiscali. Il professionista definisce infine l'impostazione metodologica delle verifiche di efficacia operativa, selezionando le modalità di *test* maggiormente appropriate per i controlli inclusi nel perimetro:

- Il professionista può definire le modalità di *test* in funzione della natura del controllo, della frequenza di esecuzione, della documentazione disponibile e del rischio sottostante.
- Il professionista, come chiarito dalla Circolare n. 6/E, può valutare se rieseguire i test già svolti dalla funzione di monitoraggio di secondo livello del TCF, eventualmente ampliandone il campione, ovvero svolgere verifiche autonome e indipendenti, distinte da quelle effettuate dal monitoraggio interno.
- Le verifiche possono includere, tra le altre, *inquiry, observation, inspection e reperformance*, eventualmente integrate da elementi indiretti o indicatori di anomalia utili a orientare ulteriori approfondimenti.
- I criteri di campionamento sono determinati tenendo conto della popolazione di riferimento, della frequenza del controllo, della rilevanza del rischio e dell'obiettivo di acquisire evidenze sufficienti e appropriate.

## 2. Fase di valutazione di efficacia operativa dei controlli (*Test of Effectiveness* – ToE)

### 2.1. *Company Level Assessment*

Con riferimento ai controlli di livello generale, la fase di valutazione di efficacia operativa è finalizzata ad accertare se i presidi selezionati in sede di perimetrazione abbiano operato, nel periodo di riferimento, secondo le modalità previste dal *Tax Control Framework* e se risultino idonei a supportare, nel continuo, una gestione strutturata, consapevole e affidabile del rischio fiscale.

In tale ambito, il professionista svolge procedure di *test* di efficacia operativa volte a verificare non soltanto la presenza formale dei controlli generali, ma anche il loro concreto funzionamento, la continuità della loro applicazione, la qualità delle evidenze disponibili e l'effettiva capacità del sistema di governare il rischio fiscale in coerenza con l'assetto formalizzato dalla Società.

A titolo esemplificativo, le possibili procedure che possono essere svolte in relazione al presente aspetto includono, tra le altre:

- verificare, su base campionaria e documentata, il funzionamento del processo di *tax risk assessment*;
- verificare l'effettività delle attività del *Tax Risk Manager*, inclusi i piani di azione relativi ai *gap* riscontrati nelle attività di *testing* svolte da quest'ultimo;
- verificare l'attuazione delle previsioni contenute nella Strategia Fiscale e nel TCM;
- verificare 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 AdE;
- verificare il funzionamento dei presidi ITGC (*Information Technology General Controls*) posti a supporto dei processi fiscali e dei relativi controlli, con particolare riferimento alla gestione degli accessi, delle modifiche applicative, della tracciabilità e della disponibilità delle evidenze informatiche;
- riscontrare se i flussi informativi previsti dal TCM abbiano operato in modo completo, tempestivo e coerente con quanto previsto;
- verificare l'aggiornamento del TCF con riguardo sia agli aspetti di *governance* sia alla mappatura di processi, rischi e controlli;
- esaminare le evidenze derivanti da altre funzioni di controllo o dall'Amministrazione Finanziaria;
- verificare l'effettiva implementazione delle azioni correttive individuate a fronte di carenze rilevate nella precedente relazione di certificazione o nell'ambito delle attività di monitoraggio svolte nel periodo.

### 2.2. *Activity Level Assessment*

Con riferimento all'*Activity Level Assessment*, il professionista verifica se i controlli selezionati abbiano operato nel periodo di riferimento secondo quanto previsto dalla *Risk Control Matrix*, dalle *policy* e dalle procedure applicabili. Le evidenze acquisite devono consentire di riscontrare l'effettiva esecuzione del controllo, la coerenza con l'obiettivo di mitigazione del rischio fiscale, il coinvolgimento dei soggetti responsabili e, ove rilevante, il funzionamento degli applicativi o dei *workflow* che supportano il presidio.

A titolo esemplificativo, le possibili procedure che possono essere svolte in relazione al presente aspetto includono, tra le altre:

- eseguire *test* diretti sui controlli selezionati;
- esaminare le evidenze prodotte nel periodo;
- intervistare i *control owner* e gli altri soggetti coinvolti;
- verificare la coerenza tra controllo formalizzato e controllo effettivamente svolto;
- valutare la qualità delle evidenze e la gestione di eventuali anomalie.

Ove utile, il professionista può considerare anche elementi indiretti, quali *report*, indicatori, eccezioni o anomalie emerse nell'ordinaria operatività aziendale, da utilizzare come supporto o indirizzo per eventuali approfondimenti sui controlli selezionati.

Nello svolgimento delle verifiche, il professionista applica i criteri di campionamento definiti in sede di perimetro, selezionando, ove possibile, un campione ritenuto sufficientemente rappresentativo della popolazione di riferimento.

Allegato 5

**Esempio di lettera di attestazione rilasciata dalla Società**
**(Carta intestata del cliente)**

[lettera indirizzata al Professionista incaricato]

Data ….

Egregio/a …….

Facciamo riferimento all'incarico a Lei conferito secondo quanto previsto dall'art. 4, comma 1-*bis*, del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e successive modifiche (di seguito "D.Lgs. 128/2015"). Tale incarico ha ad oggetto la relazione sulla conformità del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscale (di seguito anche "*Tax Control Framework*") della ABC S.p.A. (di seguito anche "Società") ai requisiti di cui al D.Lgs. 128/2015 e alle linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del medesimo decreto (di seguito anche le "Linee guida") [*(indicare alternativamente:)* ai fini della presentazione dell'istanza di ammissione della Società al Regime di Adempimento Collaborativo (*oppure, in caso di Aggiornamento della Certificazione*) ai fini del periodico aggiornamento richiesto dalla normativa applicabile]. In relazione a quanto sopra, Le confermiamo le seguenti attestazioni, già portate alla Sua attenzione nello svolgimento dell'incarico:

- La finalità dell'incarico a Lei conferito è quella di emettere una relazione che contenga un giudizio, sulla base delle procedure svolte e tenuto conto della natura e portata del Suo lavoro, in merito al fatto che, in tutti gli aspetti significativi, il *Tax Control Framework* della Società sia conforme ai requisiti di cui al D.Lgs. 128/2015 e sia impostato in modo coerente con le Linee guida, ai fini della presentazione dell'istanza di ammissione della Società al Regime di Adempimento Collaborativo [(*in caso di Aggiornamento della Certificazione su base triennale modificare come di seguito dopo "Linee guida,…")* e che i controlli posti in essere, così come configurati, abbiano operato nel continuo come previsto e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta lungo il periodo (*indicare data di inizio e fine della verifica*)] (di seguito la "Relazione").
- Le confermiamo che è nostra la responsabilità del disegno, implementazione e funzionamento di un adeguato *Tax Control Framework*, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, che risponda ai requisiti di cui al D.Lgs. 128/2015 e sia impostato in modo coerente con le Linee guida. Le confermiamo che siamo responsabili della predisposizione dei documenti: [(*indicare la denominazione effettiva dei documenti predisposti dalla Società*) "Strategia fiscale", "Matrice dei rischi e dei controlli fiscali", "*Tax Compliance Model*", "*Policy* del rischio interpretativo" e "Mappa dei processi" (*integrare con eventuali ulteriori documenti/allegati che si ritiene siano costitutivi del TCF, nel caso specifico*)], richiesti dalla normativa di riferimento in conformità con quanto previsto dalla stessa (congiuntamente i "Documenti"). [(*in caso di aggiornamento della*

*certificazione su base triennale aggiungere)* Confermiamo altresì che è nostra responsabilità la verifica che i controlli posti in essere, così come configurati, abbiano operato nel continuo come previsto e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta lungo il periodo (*indicare data di inizio e fine della verifica*)].

- Le confermiamo altresì che è nostra la responsabilità di valutare l'adeguatezza dell'assetto di gestione, di *reporting* e di controllo in tema di *Tax Control Framework*, così come è nostra la responsabilità di curare che tale assetto sia adeguato alla natura e alle dimensioni della Società, ivi compresi l'implementazione ed il funzionamento di un adeguato sistema di controllo interno volto a prevenire e ad individuare frodi e/o errori.
- Siamo consapevoli che l'obiettivo dell'incarico a Lei conferito è limitato, quindi, a verificare la conformità del *Tax Control Framework* della Società ai requisiti di cui al D.Lgs. 128/2015 e alle Linee guida contenute nel medesimo decreto [*(indicare alternativamente:)* ai fini della presentazione dell'istanza di ammissione della Società al Regime di Adempimento Collaborativo (*oppure, in caso di Aggiornamento della Certificazione su base triennale)* e che i controlli posti in essere, così come configurati, abbiano operato nel continuo come previsto e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta lungo il periodo (*indicare data di inizio e fine della verifica*)]. Conseguentemente, il Suo incarico e i risultati delle Sue verifiche non si estendono a tutti i processi, sistemi e controlli istituiti dalla nostra Società.
- In particolare, siamo consapevoli che l'incarico a Lei conferito ha comportato lo svolgimento di procedure volte ad acquisire una ragionevole sicurezza che il *Tax Control Framework* della Società sia conforme ai requisiti di cui al D.Lgs. 128/2015 e alle Linee guida [*(indicare alternativamente:)* ai fini della presentazione dell'istanza di ammissione della Società al Regime di Adempimento collaborativo (*oppure, in caso di Aggiornamento della Certificazione)* e che i controlli posti in essere, così come configurati, abbiano operato nel continuo come previsto e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta lungo il periodo (*indicare data di inizio e fine della verifica*)].
- [(*frase da inserire solo in caso di "Prima certificazione"*) Siamo consapevoli che l'incarico a Lei conferito non ha comportato lo svolgimento di procedure volte ad acquisire una ragionevole sicurezza in merito all'efficacia operativa dei controlli della Società.] [(*frase da inserire solo in caso di "Attestazione" o di "Aggiornamento della Certificazione"*) Siamo consapevoli che l'incarico a Lei conferito non ha comportato lo svolgimento di procedure volte ad acquisire una ragionevole sicurezza in merito al corretto disegno dei controlli relativi al *Tax Control Framework* della Società].
- [(*frase da inserire nel caso in cui la Società abbia in essere un modello di controllo in materia di informativa finanziaria/contabile tipo "SOX" o "262"*) Le confermiamo che la Società ha adottato un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria/contabile che rispetta i requisiti indicati nelle linee guida di cui all'articolo 4, comma 1-*quater*, del Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 e che, pertanto, siamo consapevoli che l'incarico a Lei conferito non ha comportato lo svolgimento di procedure con riferimento ai controlli rientranti nel *Tax Control Framework*, che è già parte del suddetto autonomo sistema di controllo in materia di informativa finanziaria/contabile].

- Le confermiamo altresì che tutte le informazioni riportate nei Documenti a Lei forniti sono rappresentate in modo veritiero e corretto e che la documentazione messa a Sua disposizione ai fini dell'espletamento del Suo incarico è completa, autentica e attendibile e che le informazioni ivi contenute sono corrette ed esatte.
- Le confermiamo che non siamo a conoscenza di dichiarazioni di frode o sospetti di frode che coinvolgano amministratori, la direzione o dipendenti della nostra Società che hanno un ruolo significativo nel sistema di controllo interno o che possano avere un effetto significativo nella predisposizione dei documenti richiesti dalla normativa di riferimento del Regime di Adempimento Collaborativo.
- Le confermiamo di averLe comunicato tutte le carenze, significative e non, relative al *Tax Control Framework* di cui siamo a conoscenza e che le relative azioni correttive comunicate e da noi descritte nei documenti di riferimento rappresentano quanto definito al riguardo dalla Società. Confermiamo altresì che a nostro avviso le carenze identificate e riportate in allegato alla presente lettera non sono tali da far sì che il *Tax Control Framework* della Società non sia conforme ai requisiti di cui al D.Lgs. 128/2015 e alle Linee guida [*(indicare alternativamente:)* ai fini della presentazione dell'istanza di ammissione della Società al Regime di Adempimento collaborativo (*oppure, in caso di Aggiornamento della Certificazione*) ai fini dell'aggiornamento della certificazione, richiesta dalla normativa su base triennale].
- Le confermiamo che la nostra Società non ha in corso ispezioni e non ha ricevuto contestazioni né da parte dell'Agenzia delle Entrate né da parte dell'Organo di Vigilanza o altre Autorità in relazione a situazioni attinenti ai *Tax Control Framework* e ai relativi processi aziendali e/o riguardanti la materia fiscale.
- Le confermiamo, per quanto a nostra conoscenza, che non vi sono, in aggiunta a quanto a Lei illustrato, fatti e/o eventi rilevanti modificativi del *Tax Control Framework* e tali da richiederne la modifica.
- [(*frase da inserire nel caso in cui la Società sia soggetta a direzione e coordinamento di altra società sul sistema di controllo del rischio fiscale ai fini del Regime di Adempimento collaborativo*) Le confermiamo che la nostra Società è soggetta a direzione e coordinamento da parte di ABC S.p.A. sul sistema di controllo del rischio fiscale ai fini del Regime di Adempimento collaborativo ("TCF di Gruppo integrato") e che l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire l'identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei rischi fiscali, adottate dalla ABC S.p.A. è applicato anche alla Società ed è stata predisposta una specifica mappa dei rischi fiscali. Siamo consapevoli, pertanto, che l'incarico a Lei conferito, in accordo con quanto previsto dall'articolo 6, comma 9 del Decreto del Ministero dell'Economia e Delle Finanze del 12 novembre 2024, n. 212, non ha incluso l'effettuazione delle valutazioni di cui al comma 2, lettera a), del medesimo articolo].

- [(*frase da inserire nel caso in cui la Società eserciti attività di direzione e coordinamento sul sistema di controllo del rischio fiscale di altre società ai fini del Regime di Adempimento collaborativo*) Le confermiamo che la nostra Società esercita attività di direzione e coordinamento sul sistema di controllo del rischio fiscale di XYZ S.p.A. ai fini del Regime di Adempimento collaborativo (TCF di Gruppo integrato) e che i principi, le metodologie, le caratteristiche e le logiche di funzionamento, i ruoli e le responsabilità inerenti all'istituzione, al mantenimento nel tempo e al funzionamento del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali sono rivolti anche a tale società].

Con la presente dichiarazione la Società riconosce e conferma che la completezza, attendibilità e autenticità di quanto sopra specificatamente attestato costituisce, anche ai sensi e per gli effetti degli artt. 1227 e 2049 del Codice Civile, presupposto per una corretta possibilità di svolgimento della Sua attività e per l'espressione del Suo giudizio professionale mediante l'emissione della Relazione.

Con l'occasione Le inviamo i nostri migliori saluti.

Società [ABC S.p.A.]

Il Legale Rappresentante anche per conto del Consiglio di Amministrazione