



**Il regime di Adempimento Collaborativo
Prevenzione e gestione del rischio:
il *Tax Control Framework***

Pordenone, 08 luglio 2026

LM ASSOCIATI
STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

Inquadramento normativo dell'Adempimento collaborativo



Il regime di Adempimento collaborativo

Con il **D.Lgs. n. 128/2015**, è stato introdotto nel nostro ordinamento il **REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO**.

Tale regime costituisce un punto di svolta epocale nel rapporto tra imprese e Fisco, che si basa su reciproca **fiducia, trasparenza e collaborazione**.

Il regime, in particolare, prevede:

- nuove modalità di interlocuzione **costante** e **preventiva** con l'Agenzia delle Entrate;
- la possibilità di giungere ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali;
- la possibilità di gestire i casi di incertezza attraverso un confronto preventivo con l'Agenzia delle Entrate;
- la possibilità di prevenire e risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali.

Il regime di adempimento collaborativo è stato, da ultimo, modificato con il **D.Lgs. n. 221/2023**, che ha rafforzato l'istituto:

- (i) **ampliando la platea dei contribuenti che possono accedervi, diminuendo le soglie e**
- (ii) **introducendo nuovi e più vantaggiosi effetti di natura premiale.**

I benefici del regime di *Cooperative compliance* (1/3)

L'art. 6 del D.Lgs. n. 128/2015 prevede diversi **effetti** di natura **premiale** per le imprese che intendono aderire al regime. Ricordiamo, in particolare:

1) Benefici sanzionatori

- ✓ **disapplicazione integrale delle sanzioni amministrative** per i rischi fiscali **comunicati** in modo **tempestivo** ed **esauriente**, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali.
- ✓ **riduzione alla metà del minimo delle sanzioni amministrative** nelle ipotesi in cui (anche in assenza della comunicazione) la condotta del contribuente sia riconducibile ad un rischio fiscale **non significativo** ricompreso nella mappa dei rischi;
- ✓ **sospensione**, nei giudizi tributari, **della riscossione delle sanzioni** fino al termine del contenzioso.

I benefici del regime di *Cooperative compliance* (2/3)

La novità più importante introdotta dalla riforma:

✓ **esclusione della punibilità del reato di infedele dichiarazione:**

E' stato stabilito, infatti, che alle **violazioni di norme tributarie** dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati in maniera preventiva rispetto alla presentazione della dichiarazione, attraverso l'interpello abbreviato o la comunicazione di rischio, **non si applica l'art. 4 D.Lgs. n. 74/2000.**

2) Riduzione dei termini di decadenza dei termini di accertamento

✓ riduzione di **due anni** dei termini di accertamento, riducibili di **un ulteriore anno** se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria.

I benefici del regime di *Cooperative compliance* (3/3)

3) Procedura abbreviata di interpello

- ✓ l'Agenzia delle Entrate si impegna a rispondere ai quesiti delle imprese entro **45 giorni** decorrenti dal ricevimento dell'istanza o della eventuale documentazione integrativa richiesta. È, inoltre, prevista la possibilità di una **interlocazione preventiva «rafforzata»** in caso di valutazione sfavorevole al contribuente.

4) Esonero dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette ed indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime, estesa anche ai rimborsi presentati dai rappresentanti di gruppi IVA aderenti al regime.

5) Possibilità di gestire nell'ambito del regime anche questioni fiscali riferibili a periodi d'imposta precedenti all'accesso al regime

- ✓ facoltà da esercitare prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni o verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali. La comunicazione deve intervenire improrogabilmente **entro il termine di 120 giorni dall'accesso al regime.**

I requisiti soggettivi di accesso al regime

Possono accedere al regime di Adempimento collaborativo i soggetti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a:

(i) 750 milioni di Euro a decorrere dal 2024;

(ii) 500 milioni di euro a decorrere dal 2026;

(iii) 100 milioni di euro a decorrere dal 2028.

Possono, inoltre, accedere, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi, le imprese che diano esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate fornita a seguito di istanza di **interpello sui nuovi investimenti**. In questo caso, gli investimenti devono essere: **(i) effettuati in Italia; (ii) di ammontare non inferiore a 15mio/€; (iii) con ricadute occupazionali significative e durature.**

Possono accedere anche i contribuenti che fanno parte di un **gruppo di imprese** purché: **(i) almeno un soggetto** del gruppo possieda i **requisiti dimensionali** sopra richiamati; **(ii)** il gruppo adotti un **sistema integrato** di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, certificato da un professionista indipendente ai sensi dell'art. 4 co. 1-*bis* del D.Lgs. n. 128/2015.

I requisiti oggettivi di accesso al regime

Possono accedere al regime di Adempimento collaborativo i soggetti che si dotino di un **efficiente sistema di gestione e controllo del rischio fiscale**.

Si tratta del c.d. ***Tax Control Framework* (TCF)**, che deve assicurare:

- una **chiara attribuzione di ruoli e responsabilità** ai diversi settori dell'organizzazione in relazione ai rischi fiscali;
- efficaci procedure di **rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali**;
- efficaci procedure per **rimediare ad eventuali carenze** riscontrate nel funzionamento del TCF;
- una **mappatura dei rischi fiscali** relativi ai processi aziendali.



In sintesi, il *Tax Control Framework* (TCF) è lo strumento che assicura la gestione dei rischi fiscali in modo sistematico e strutturato, così valorizzando anche il sistema di controllo interno dell'impresa

La prevenzione – gestione del Rischio Fiscale: il TCF

Il **Tax Control Framework (TCF)** è un insieme di **regole, procedure, strutture organizzative e presìdi**, volti a consentire la **rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale**, inteso come rischio di incorrere in violazione di norme tributarie o di adottare comportamenti in contrasto con principi e finalità dell'ordinamento. Si fonda su **4 pilastri**:



Il sistema deve contenere una **strategia fiscale** nella quale siano evidenziati gli obiettivi dei vertici aziendali in relazione alla variabile fiscale.

Il sistema deve prevedere la rilevazione («mappatura»), **misurazione**, gestione e controllo del rischio fiscale.

Il sistema deve assicurare una chiara **attribuzione di ruoli** a persone con adeguate competenze ed esplicitare le responsabilità connesse ai ruoli.

Il sistema deve prevedere efficaci procedure di **monitoraggio** e una relazione almeno annuale agli organi di gestione.

La Certificazione del TCF e il suo aggiornamento

Tra le novità introdotte con il D.Lgs. n. 221/2023, vi è la previsione dell'**obbligo di certificazione** del Tax Control Framework tramite **avvocati e commercialisti indipendenti** e con qualificata esperienza, iscritti nell'apposito elenco tenuto dal Consiglio Nazionale Forense e dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, volta ad **attestare che l'impresa sia dotata di un efficace TCF**, integrato anche in ordine alla “mappatura” dei rischi fiscali “derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente”, rispondente ai requisiti di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (e ai relativi provvedimenti attuativi) e impostato in modo coerente con le Linee Guida approvate dall'Agenzia delle Entrate.

La certificazione ha durata triennale e va aggiornata alla scadenza del triennio.



Il certificatore deve valutare se il sistema di controllo del rischio fiscale (TCF) del contribuente che intende aderire al Regime di adempimento collaborativo o al Regime opzionale, fornisca agli stakeholders, ivi inclusa l'Amministrazione Finanziaria, una **ragionevole certezza riguardo a una gestione consapevole e affidabile della variabile fiscale**.

I benefici derivanti dall'adozione volontaria del TCF (1/2)

Ai sensi dell'art. 7-*bis* del D.Lgs n. 128 del 2015, per coloro che non possono aderire al regime di adempimento collaborativo perché non possiedono i requisiti soggettivi richiesti, è prevista la possibilità di optare per **l'adozione facoltativa** di un **TCF certificato** in forza del quale la **preventiva comunicazione** dei rischi fiscali può comportare la **riduzione** e/o **esclusione** delle **sanzioni tributarie e penali**.

L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta in cui è esercitata ed ha una durata di **due periodi d'imposta** ed è **irrevocabile**. Al termine del predetto periodo, l'opzione si intende tacitamente rinnovata per altri due periodi d'imposta, salvo espressa revoca da esercitare secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

Premialità derivanti dall'adozione volontaria del TCF (2/2)

In particolare, i contribuenti che adottano facoltativamente il TCF godono dei seguenti benefici:

- ✓ l'**azzeramento** delle **sanzioni amministrative** in materia tributaria per le violazioni relative a rischi di natura fiscale **comunicati**:
 - **preventivamente** con **interpello** di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212;
 - **prima** della presentazione delle **dichiarazioni fiscali** o **prima** del **decorso delle relative scadenze fiscali**.
- ✓ L'**esclusione** della **rilevanza penale** del fatto di reato nell'ipotesi di **infedele dichiarazione** di cui all'art.4 D.Lgs. n. 74/2000.

Ultime novità normative

Il Consiglio dei Ministri, nella seduta del **10 giugno 2026**, ha approvato, in esame preliminare, lo **schema di decreto correttivo «Omnibus»** recante *«disposizioni integrative e correttive in materia di imposte sui redditi, imposta sulle successioni e donazioni, IVA, accise, controlli, adempimento collaborativo e semplificazione.»*.

Si tratta del quarto correttivo della riforma fiscale avviata con la legge delega n. 111/2023.

In particolare, viene consentito ai **contribuenti ammessi al TFC opzionale** di comunicare (in modo esaudiente) anche **rischi fiscali relativi a periodi d'imposta precedenti** a quello di esercizio della medesima opzione, **entro 120 giorni** dalla verifica dei requisiti da parte dell'Agenzia delle Entrate e prima dell'avvio di accessi, verifiche o accertamenti, beneficiando delle relative tutele premiali e della possibilità di rateazione delle somme dovute.

Il provvedimento non è ancora in vigore.

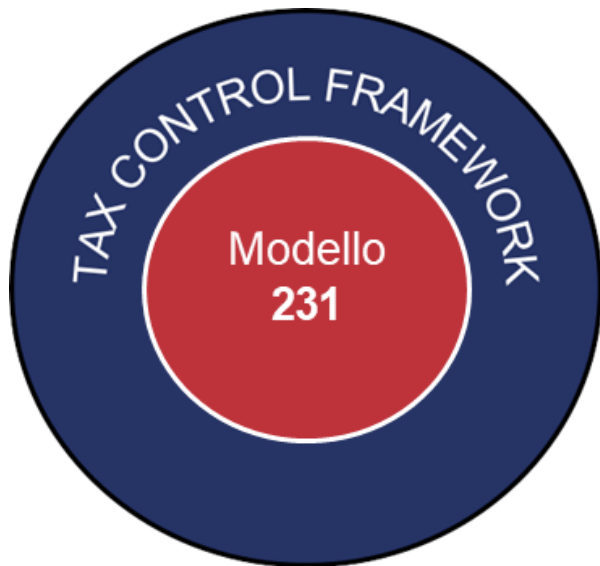
Ulteriori benefici derivanti dall'adozione del TCF

Nel quadro di riferimento, l'adozione del TCF (anche volontario) è consigliato perché comporta anche ulteriori benefici per l'azienda, che possono essere così riassunti:

- vantaggi in termini reputazionali;
- miglioramento della gestione dei rischi, con particolare riferimento a quelli di natura fiscale e penal-tributaria;
- riduzione dei vincoli burocratici, minori tempi e costi in termini di *compliance*, riduzione di potenziali costi legati ai contenziosi di carattere fiscale;
- riduzione/eliminazione delle sanzioni amministrative applicabili;
- eliminazione degli accertamenti a sorpresa e maggiore certezza in materia fiscale;
- garanzia di un *framework* uniforme per la gestione dei rischi fiscali.

Vantaggi dell'implementazione del TCF con il Modello 231/2001

Il **Tax Control Framework (TCF)** rappresenta lo strumento ideale per la gestione di tutti i rischi fiscali, consentendo - attraverso la costruzione di una specifica “appendice” - la sistematica mappatura e il controllo puntuale delle fattispecie di violazioni penali previste dal D.Lgs. n. 231/2001.



L'integrazione tra il TCF e il **Modello 231** porta ulteriori vantaggi:

- **aumento della compliance** e riduzione del rischio fiscale e degli impatti di eventuali controlli;
- gestione attiva e trasparente della variabile fiscale (**benefici di immagine e di rating**);
- **coinvolgimento costante e preventivo della funzione fiscale** nei cambiamenti delle operazioni di *business*, con chiara definizione di ruoli e responsabilità;
- **creazione di una cultura aziendale attenta ai profili fiscali.**

Confronto tra i vari modelli

Compliance/Regime	(Solo) TCF	Regime Opzionale art. 7-bis D. lgs. 128/2015	Cooperative Compliance
Effetti (sostanziali e giuridici)	- Prevenzione delle violazioni fiscali; - rafforzamento della <i>governance</i> aziendale; - semplificazione della gestione e identificazione dei flussi informativi; - prevenzione di eventi con potenziale impatto reputazionale; - nessun effetto premiale sotto l'aspetto sanzionatorio.	- Non si applicano le sanzioni amministrative alle società che non sono in regime di adempimento collaborativo, ma che adottano un TCF certificato e che abbiano comunicato il rischio fiscale preventivamente mediante apposita istanza di interpello al Fisco; - Non si applicano le disposizioni di cui all'art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (per l'ipotesi di infedele dichiarazione) in caso di comunicazione preventiva dei rischi fiscali.	- Non si applicano le sanzioni amministrative e qualora la Società abbia comunicato il rischio fiscale al Fisco prima dell'invio delle dichiarazioni con interpello o segnalazione di rischio; - le sanzioni sono ridotte del 50% per i rischi «non significativi» mappati nel TFC, anche in assenza della loro preventiva comunicazione al Fisco; - Non si applicano le disposizioni di cui all'art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (per l'ipotesi di infedele dichiarazione) in caso di comunicazione preventiva dei rischi fiscali; - i periodi di accertamento sono ridotti da 5 a 3 anni e di un ulteriore anno per i contribuenti con certificazione tributaria (<i>c.d.</i> «visto pesante»); - si può fruire di una procedura di interpello abbreviato con risposta entro 45 giorni; - possibilità di ravvedimenti operosi speciali per periodi di imposta precedenti all'ingresso nel regime; - esonero dal prestare garanzie per ottenere rimborsi di imposte; - inserimento nell'elenco dei contribuenti che hanno aderito al regime

LM ASSOCIATI
STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

Il piano pratico: implementazione del TCF



Tax Risk Assessment

Il Tax Risk Assessment è costituito da tutte le attività volte a **identificare e a valutare le azioni o gli eventi** il cui verificarsi o la cui assenza **potrebbero compromettere** parzialmente o totalmente il raggiungimento dell'obiettivo di minimizzazione del rischio fiscale della Società.

Si possono distinguere diverse attività nell'ambito del Tax Risk Assessment:

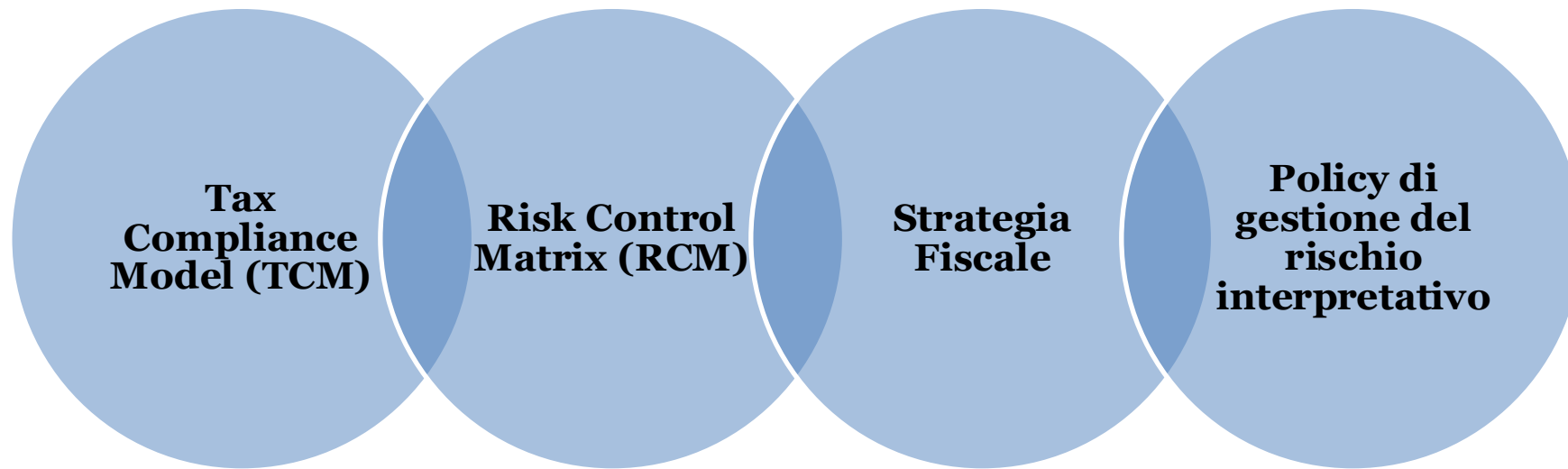
- identificazione e/o aggiornamento dell'elenco dei **processi aziendali fiscalmente rilevanti**;
- identificazione e/o aggiornamento dei **rischi fiscali** associati a ciascun processo;
- **misurazione** dei rischi fiscali tramite metodologie che ne stimino l'impatto potenziale e la probabilità di accadimento;
- identificazione e/o aggiornamento dell'elenco dei soggetti/funzioni aziendali **responsabili** della gestione dei rischi fiscali e, quindi, **dell'implementazione dei presidi di controllo**;
- analisi delle (eventuali) novità connesse **all'evoluzione della normativa** e relativi impatti sui processi aziendali;
- analisi delle (eventuali) **evoluzioni del business**, dell'**organizzazione** e, in generale, per identificare i **rischi fiscali emergenti**.

Tutte le informazioni sono raccolte nella **Risk and Control Matrix (RCM)** che deve includere anche tutti i controlli connessi ai principi contabili e agli altri sistemi di compliance. La RCM deve essere aggiornata periodicamente per riflettere cambiamenti normativi e organizzativi, garantendo una gestione efficace e continua dei rischi fiscali.

Attività da svolgere:

- **Raccolta e successiva** analisi delle **informazioni** trasmesse dalla Società per la costruzione del TCF (“**Primo set informativo**”);
- **Costruzione e condivisione** della ***Risk Control Matrix (RCM)*** per l’individuazione dei *risk owner* a presidio dei rischi fiscali individuati.
- **Programmazione e svolgimento** delle **interviste** con i *risk owner* di primo livello per comprendere i presidi e i controlli esistenti.
- **Popolamento** della **RCM** con le informazioni raccolte e processate durante le interviste.
- **Condivisione** della RCM con la Società per validazione della **descrizione dei controlli** e delle **rispettive *check evidence***.
- **Finalizzazione RCM** con la determinazione e quantificazione del **rischio inerente**, del **rischio residuo di primo livello**, e implementazione della descrizione del **controllo di secondo livello**.
- Predisposizione del ***Tax Compliance Model (TCM)***.
- Predisposizione della **Strategia Fiscale**.
- Predisposizione delle **Policy di gestione del rischio interpretativo**.

Gli *outputs* - i documenti da produrre



Tax Compliance Model (TCM)

- Il TCM è il **manuale operativo** che descrive le modalità operative per la gestione del processo di rilevazione, misurazione, trattamento e controllo del rischio fiscale, noto come processo di ***Tax Risk Management***, ed è parte integrante del più ampio *Tax Control Framework* (TCF) da adottare in azienda.
- Tale documento riepiloga le principali responsabilità operative assegnate ai diversi attori coinvolti, assicurando una chiara distribuzione delle competenze e favorendo un'efficace gestione del rischio fiscale.
- L'Agenzia delle Entrate, con provvedimento n.5320/2025, ha approvato le **Linee guida** per la redazione del *Tax Compliance Model*.

Tax Compliance Model (TCM)

Le Linee Guida dell'Agenzia delle Entrate hanno formalizzato lo *standard* minimo del sistema di *governance* e controllo indicando un'impostazione sul Modello a **tre linee di controllo**.



1. **primo livello di controllo** (cd. **risk owner**) collabora con la funzione che svolge il secondo livello di controllo (cd. *Tax Risk Management*) nell'identificazione e valutazione dei rischi fiscali in relazione ai quali attuano le specifiche azioni di trattamento. È diretto a verificare l'applicazione dei processi e delle procedure aziendali nell'ottica della completa aderenza alle norme fiscali applicabili;
2. **secondo livello di controllo** identifica, monitora e valuta i rischi fiscali, propone le linee guida del relativo sistema di controllo e verifica l'adeguatezza, e l'efficacia dei controlli di primo livello. Considerati i compiti svolti, esso è demandato a una funzione che assicuri un elevato grado di **indipendenza** rispetto a quelle che effettuano il controllo di primo livello, la cd. **funzione di Tax Risk Management**;
3. **terzo livello di controllo** fornisce la **garanzia complessiva** del modello e del funzionamento del Tax Control Framework e, tipicamente, si identifica con la funzione aziendale di **Internal Audit**, anche ricopribile da un ente esterno, con l'obiettivo affidatogli di valutare periodicamente l'adeguatezza del sistema di controllo dei rischi in generale.

Risk Control Matrix

➤ È il **documento** che contiene la **mappatura dei rischi fiscali**:

La Mappa deve riportare l'indicazione dei rischi fiscali, potenziali e attuali, che siano associati ai processi e alle attività aziendali, conosciuti o conoscibili al momento dell'implementazione del sistema e ritenuti tali da inficiare la corretta operatività fiscale dell'impresa, presente o futura (*cfr.* Circolare AdE n. 38/2016).

Si tratta, più precisamente, dei c.d. “**rischi adempimento**”, vale a dire quelli di natura operativa che insistono sia sui processi di *business* sia sui processi specifici di adempimento fiscale.

Il documento è articolato per cicli aziendali (es. ciclo attivo, ciclo passivo, gestione del personale, ecc.) e riporta per ciascun rischio:

- una descrizione sintetica del rischio individuato;
- il livello di rischio inerente stimato (in termini di probabilità e impatto);
- l'area organizzativa coinvolta e il relativo presidio di controllo di primo livello adottato;
- il rischio residuo dopo la valutazione del controllo di primo livello;
- Il controllo di secondo livello del *Tax Risk Officer*;
- eventuali azioni correttive previste;
- il rischio residuo dopo il controllo di secondo livello.

Strategia fiscale

- Tale documento definisce la **strategia fiscale** dell'azienda, individuando i principi guida e gli obiettivi che orientano la gestione delle tematiche fiscali all'interno della società.
- Il documento è ben strutturato e affronta in modo esaustivo i principali elementi richiesti dalla normativa, tra cui:
 - la definizione degli **obiettivi fiscali** di medio-lungo termine, in coerenza con la strategia aziendale complessiva;
 - la chiara esposizione dei **principi ispiratori** (legalità, integrità, trasparenza, collaborazione);
 - l'esplicitazione del ***Tax Risk Appetite***, con esclusione di approcci elusivi, aggressivi o privi di sostanza economica;
 - l'inclusione dei ***soft controls*** come leva per rafforzare una cultura della compliance diffusa e consapevole;
 - la previsione delle modalità di **adozione, aggiornamento e comunicazione** del documento all'interno del perimetro societario.

Policy del rischio interpretativo

- La **Policy di gestione del Rischio interpretativo**, quale allegato del TCM, è approvata dal CEO, mentre la responsabilità di garantirne l'applicazione è attribuita al *Tax Risk Officer* (TRO).
- La Policy di gestione del Rischio interpretativo costituisce parte integrante del TCF, perseguendo l'obiettivo di assicurare opportuni **presidi** nella gestione del rischio naturalmente sotteso all'attività interpretativa della disciplina fiscale, inteso come rischio di assumere un'interpretazione che l'Agenzia delle Entrate possa qualificare come violazione di norme tributarie o abuso dei principi e delle finalità dell'ordinamento tributario (rischio interpretativo).
- In ragione della misura del rischio fiscale interpretativo, vengono modulate specifiche forme di presidio, che regolano il rilascio delle soluzioni connesse ai rischi connotati da incertezza: i presidi consistono nella previsione di **forme di escalation decisionale interna**, di **eventuale supporto di consulenti fiscali** e di **interlocuzione** con l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito del regime di Adempimento Collaborativo.
- L'obiettivo è garantire **coerenza, oggettività e ripercorribilità** delle scelte interpretative assunte dal Tax Management, anche istituendo idonee regole di processo per l'assunzione delle stesse.

LM
LM ASSOCIATI
STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

Grazie per l'attenzione