

*Dipartimento di Giurisprudenza    Cattedra di Diritto tributario progredito*

***La compliance nei rapporti tra contribuente e fisco: il  
regime di adempimento collaborativo***

RELATORE

Prof. Massimo Basilavecchia

CANDIDATO. Giulia Trasmondi

Matr. 103353

CORRELATORE

Prof. Fabio Marchetti

ANNO ACCADEMICO 2013-2014

*E se la trovi povera, non per questo Itaca  
ti avrà deluso.  
Fatto ormai savio,  
con tutta la tua esperienza addosso,  
già tu avrai capito ciò che Itaca vuole significare  
(Itaca, C.Kavafis)*

## RINGRAZIAMENTI

Al termine di questo lavoro desidero dedicare un breve spazio a coloro che, a vario titolo, vi hanno partecipato.

Un ringraziamento sentito va innanzi tutto al professor Massimo Basilavecchia, relatore nonché titolare della cattedra con la quale ho scelto di scrivere questa tesi, e al professor Fabio Marchetti, correlatore. Grazie ai loro insegnamenti e alle loro lezioni hanno fatto in modo che io mi appassionassi e interessassi sempre di più a questa branca del diritto: a partire dallo studio dei principi cardine della materia sino allo sviluppo delle problematiche, presenti e future, ad essa attinenti.

Inoltre vorrei ringraziare l'Avv. Gianluca Stancati per la sua particolare disponibilità, per l'assistenza durante tutta la redazione del lavoro nonché per il sostegno nella ricerca e nello svolgimento del materiale reperito.

Da ultimo desidero rivolgere un pensiero anche alla mia famiglia e ai miei amici più stretti che mi hanno supportato durante l'intero corso di studi e aiutato nelle situazioni difficili che nel corso di questi anni si sono presentate.

## SOMMARIO

<b>INTRODUZIONE</b> .....	<b>6</b>
<b>CAPITOLO 1: LA TAX COMPLIANCE IN ITALIA</b> .....	<b>8</b>
<b>1.1. L'EVOLUZIONE DELL'ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO</b> .....	<b>8</b>
<b>1.2 IL TUTORAGGIO DEI GRANDI CONTRIBUENTI</b> .....	<b>19</b>
1.2.1 RIFERIMENTI NORMATIVI .....	19
1.2.2 ASSETTO ORGANIZZATIVO .....	21
1.2.3 I CONTRIBUENTI SOGGETTI AL REGIME DI TUTORAGGIO.....	22
1.2.4 TUTORAGGIO PER LE NUOVE INIZIATIVE PRODUTTIVE .....	25
1.2.5 LA RATIO E FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA.....	26
1.2.6 LA MANOVRA FISCALE MONTI.....	32
<b>1.3 LA RESPONSABILITA' AMMINISTRATIVA DEGLI ENTI</b> .....	<b>35</b>
1.3.1 IL RAPPORTO TRA IL D.LGS. 231/2001 E LA FUNZIONE DI COMPLIANCE.....	35
1.3.2 ORIGINE E NATURA DELLA RESPONSABILITA' .....	42
1.3.3 MODELLI ORGANIZZATIVI E DOVERE DI AUTO-ORGANIZZAZIONE DELL'ENTE .....	47
<b>1.4. LA L. 190/2012: DISPOSIZIONI PER LA PREVENZIONE E LA REPRESSIONE DELLA CORRUZIONE E DELL'ILLEGALITÀ NELLA P.A.</b> .....	<b>49</b>
1.4.1 LEGGE ANTICORRUZIONE E COMPLIANCE AZIENDALE: I RIFLESSI SUI MODELLI ORGANIZZATIVI EX D.LGS. 231/2001 .....	49
1.4.2.CENNI SULL'ASSETTO STRUTTURALE DELLA NORMATIVA ANTICORRUZIONE.....	51
<b>1.5 DISCIPLINA IN MATERIA DI TRANSFER PRICE</b> .....	<b>54</b>
1.5.1 DISCIPLINA INTERNA.....	54
1.5.2 LA DOCUMENTAZIONE IDONEA DELLE OPERAZIONI DI TRANSFERT PRICING E LA COMPLIANCE CON IL FISCO .....	57
<b>CAPITOLO 2: LA TAX COMPLIANCE NEL PANORAMA EUROPEO</b> .....	<b>65</b>
<b>2.1. FROM ENHANCED RELATIONSHIP TO CO-OPERATIVE COMPLIANCE</b> .....	<b>65</b>
2.1.1 BEST PRACTICES DI GOVERNANCE FISCALE, TAX COMPLIANCE E GESTIONE DEI RISCHI.....	67
2.1.2 DAL RISCHIO ALL'OPPORTUNITÀ: LA GESTIONE DEL RISCHIO FISCALE NELLE SOCIETÀ .....	68
2.1.3 LA COSTRUZIONE DI UN EFFICIENTE SISTEMA DI TFC.....	71
2.1.4. GESTIONE DEI RISCHI DI COMPLIANCE ATTRAVERSO L'APPLICAZIONE DEI CLASSICI STRUMENTI DI RISK MANAGEMENT: UN ESEMPIO PRATICO .....	77
2.1.5 SERBANES OXLEY ACT .....	81
<b>2.2 LA GESTIONE DEL RISCHIO DI COMPLIANCE NELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE</b> .....	<b>83</b>
2.2.1 HORIZONTAL MONITORING.....	84
2.2.2 UN MODELLO DI COMPLIANCE RISK MANAGEMENT .....	87

2.2.3. COMPLIANCE RISK MANAGEMENT IN PROSPETTIVA UNA FUTURA .....	93
<b>2.3. LA PIANIFICAZIONE FISCALE AGGRESSIVA E LA COOPERAZIONE EUROPEA PER LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI .....</b>	<b>94</b>
2.3.1. LE OPERAZIONI DI AGGRESSIVE TAX PLANNING .....	94
2.3.2. LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI COME REAZIONE DELLA COMUNITÀ INTERNAZIONALE ALLE PRATICHE OFFSHORE .....	98
2.3.3. I PARADISI FISCALI E GLI STRUMENTI DI COOPERAZIONE CON LE AUTORITÀ DEI PAESI OFFSHORE .....	101
2.3.4. LE NORME NAZIONALI IN MATERIA DI COOPERAZIONE FISCALE INTERNAZIONALE .....	106
<b>CAPITOLO 3: IL RINNOVATO LEGAME TRA AMMINISTRAZIONE E CONTRIBUENTE VERSO UNA MAGGIORE TAX COMPLIANCE .....</b>	<b>112</b>
<b>3.1 IL RAPPORTO TRA FISCO E CONTRIBUENTE .....</b>	<b>112</b>
3.1.1. PREMESSA .....	112
3.1.2. L'ATTEGGIAMENTO DEI CONTRIBUENTI NEI CONFRONTI DEL FISCO IN ITALIA .....	115
3.1.3. L'EVOLUZIONE DEI RAPPORTI TRA CONTRIBUENTI E ISTITUZIONI .....	119
3.1.4. I PRINCIPI COSTITUZIONALI E STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE: RIFLESSI SUL RAPPORTO TRA FISCO E CONTRIBUENTE .....	124
<b>3.2. IL REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO .....</b>	<b>129</b>
3.2.1. I RIFERIMENTI NORMATIVI AL REGIME NELLA LEGGE DELEGA DEL 2014 .....	129
3.2.2. IL REGIME SANZIONATORIO COME INCENTIVO ALLA COLLABORAZIONE .....	135
3.2.3. L'ABUSO E LA CERTEZZA DEL DIRITTO .....	141
3.2.4. IL PROGETTO PILOTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE .....	149
3.2.5. LA FUTURA EVOLUZIONE DEL PROGETTO PILOTA .....	152
<b>CONCLUSIONI .....</b>	<b>156</b>
<b>RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI .....</b>	<b>159</b>
<b>GIURISPRUDENZA .....</b>	<b>161</b>
<b>SITOGRAFIA .....</b>	<b>162</b>

## INTRODUZIONE

Nel panorama economico e fiscale odierno, interessato da profonde evoluzioni e continui mutamenti, è necessaria una nuova considerazione e rilettura degli istituti e dei rapporti da tempo consolidati.

Alla luce dello scenario europeo, in cui il nostro Paese è ormai profondamente radicato, e degli spunti internazionali, non è possibile rinunciare ad un adeguamento e ad un ripensamento anche del sistema fiscale italiano.

Le crisi economiche e lo sviluppo di nuove forme di collaborazione tra le Autorità e i soggetti controllati, hanno, infatti, portato all'emersione di nuove esigenze che sono andate a pari passo con il progredire dell' iter normativo ed istituzionale ad opera del Legislatore.

Attraverso il presente elaborato si cerca, quindi, di dar conto degli *step* che, di volta in volta, hanno portato alla configurazione di un nuovo modo di relazionarsi tra i due principali attori del panorama fiscale nazionale.

Originariamente, il rapporto tra Fisco e contribuente, si caratterizzava per una forte valenza autoritativa e un profondo distacco tra le due entità, tanto da un punto di vista operativo, quanto degli interessi in gioco. Questo sistema, però, ha portato, con l'evolversi delle esigenze economiche, all'aumentare delle difficoltà di reperimento dei dati fiscali e degli adempimenti formali, a notevoli diseconomie e alla crescita esponenziale dei fenomeni di elusione ed evasione fiscale, nonché di *aggressive tax planning*.

Si è avvertita allora, anche nel nostro Paese, l'esigenza di innovare il suddetto rapporto e, sulla scia delle esperienze straniere, evolverlo verso forme di cooperative *compliance*, in cui la trasparenza e la collaborazione reciproca, diventano elementi fondamentali e necessari per accrescere l'adempimento volontario dei contribuenti e l'efficienza della Pubblica Amministrazione.

Il percorso di cambiamento ha avuto origine con l'introduzione dell'istituto del tutoraggio, finalizzato all'avvio di un maggior dialogo con la specifica categoria dei c.d. Grandi contribuenti. I successivi sviluppi sono poi passati attraverso le seguenti legislature, per il tramite del c.d. decreto Salva Italia, delle norme poste a tutela dell'uso corretto di istituti potenzialmente forieri di comportamenti scorretti (quali il *transfert pricing*), attraverso l'implementazione di meccanismi di gestione interna del rischio fiscale e di tutela contro i comportamenti scorretti della Pubblica Amministrazione.

La recentissima delega fiscale<sup>1</sup>, da ultimo, tenta di dare una risposta più concreta per la riforma e la razionalizzazione del panorama fiscale, tanto che riconosce, come assolutamente centrale, la necessità di un'evoluzione dei rapporti tra contribuenti e Fisco e la lotta a pratiche elusive ed evasive ormai eccessivamente diffuse e radicate.

Tutto questo è stato possibile anche grazie all'esempio dato da Paesi esteri che, riconoscendo l'importanza dell'istituzione di rapporti cooperativi tra Amministrazioni Fiscali e contribuenti, hanno sviluppato sistemi evoluti di TCF (*tax control framework*), volti alla repressione e al monitoraggio del rischio fiscale.

Il punto di arrivo nel panorama italiano, nel tentativo di far coincidere le esigenze di certezza della normativa applicabile con quelle di controllo e correttezza degli adempimenti fiscali, può riconoscersi in un progetto pilota avviato dall'Agenzia delle Entrate: il c.d. regime di adempimento collaborativo.

Nei capitoli seguenti, quindi, si cercherà di tracciare un percorso dettagliato sull'evoluzione della normativa e degli istituti, partendo dal sistema nazionale, proseguendo attraverso le esperienze e gli spunti provenienti dal panorama estero, per giungere allo studio degli strumenti che, ad oggi, tentano di modificare, in un'ottica di collaborazione, il sistema fiscale e i rapporti insiti in esso.

---

<sup>1</sup> Legge n.23 11 marzo 2014, in vigore al 27 marzo 2014, "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita".

# CAPITOLO 1: LA TAX COMPLIANCE IN ITALIA

## 1.1. L'EVOLUZIONE DELL'ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO

L'attività di accertamento dei tributi è generalmente destinata a stabilire che si sia verificato il presupposto d'imposta, a quantificarlo e determinarlo mediante la definizione della base imponibile e, infine, a valutare se possano essere apportate deduzioni o altre agevolazioni.

Il sistema italiano della tassazione sui redditi si basa sul principio della cosiddetta autotassazione dei redditi o autoliquidazione<sup>2</sup> dell'imposta. Essa altro non è che il calcolo dell'ammontare del tributo che spetta pagare al contribuente, obbligando quest'ultimo a dichiarare il suo reddito imponibile e a versare tutte le imposte che scaturiscono a seguito dei farraginosi e, spesso poco chiari, meccanismi di calcolo delle somme da corrispondere all'erario.

L'attività di controllo del corretto adempimento degli obblighi fiscali dei contribuenti, rientra tra i compiti istituzionali affidati all'Agenzia delle Entrate ed è finalizzata a minimizzare i fenomeni evasivi ed elusivi e a favorire l'adempimento spontaneo del contribuente (*tax compliance*). Da un lato, quindi, l'Agenzia ha il compito di contrastare i comportamenti fiscalmente non corretti e, dall'altro, di provocare un effetto dissuasivo che stimoli al massimo l'adesione spontanea.

Nella risalente combinazione, nella teoria del tributo, dei profili privatistici di tutela della libertà patrimoniale, con quelli pubblicistici riferiti alla sovranità dello Stato, l'accertamento assicura per un verso l'applicazione al caso di specie della regola generale e astratta e, per altro verso, realizza il contemperamento dell'interesse del Fisco con quello privato, in un assetto di interessi che, per il principio di legalità, manca di ogni ponderazione e dunque di ogni profilo di discrezionalità amministrativa<sup>3</sup>.

Man mano che la legislazione da un lato e la dottrina dall'altro hanno preso coscienza della frammentazione nell'attuazione del tributo, il ricorso al termine di accertamento è apparso inadeguato a comprendere le molteplici forme di esercizio dei poteri dell'Amministrazione riconducibili, non solo all'accertamento del tributo o alla determinazione o costituzione dell'obbligazione tributaria, bensì a potestà di indirizzo,

---

<sup>2</sup> Cfr. G.Falsitta, Corso istituzionale di diritto tributario, Padova, Cedam, 2009, p. 176, il quale evidenzia che "proprio perché il prelievo del tributo è affidato all'adempimento del soggetto passivo, codesto adempimento, se esatto, rende superflua l'attività impositrice".

<sup>3</sup> La teoria dichiarativa riconosce all'atto di accertamento la funzione di dichiarare, cioè di determinare, nel *quantum*, sulla base di un'attività pubblicistica, una obbligazione già sorta al verificarsi del presupposto. La teoria costitutiva invece attribuisce all'atto di accertamento la natura giuridica di atto di imposizione, "costitutivo" cioè dell'obbligazione tributaria.



di controllo, sanzionatorie e di riscossione suscettibili di essere meglio studiate autonomamente e non nella loro prospettiva funzionale<sup>4</sup>.

È così che negli studi più recenti si preferisce esaminare distintamente le predette attività, favorendo così un'esposizione più analitica e descrittiva che non una ricostruzione sistematica e funzionale.<sup>5</sup>

È però altrettanto sicuro che l'accertamento costituisce, tuttora e tuttavia, uno dei pilastri nell'attuazione del tributo che la prassi amministrativa, la giurisprudenza e, nonostante tutto, la dottrina, ancora considerano unitariamente in una prospettiva funzionale alla realizzazione del prelievo orientata alla capacità contributiva.

In questa più ampia accezione, il procedimento di accertamento corrisponde, per la dottrina costitutiva, al procedimento di imposizione, cioè alla sequenza di atti attraverso cui si realizza il prelievo tributario. Per le teorie dichiarative, il procedimento di accertamento conduce invece alla determinazione e liquidazione della prestazione tributaria.<sup>6</sup>

In secondo luogo ci si riferisce alla fase di accertamento per indicare l'attività di ricognizione dei fatti che condizionano l'irrogazione di sanzioni amministrative.

In terzo luogo, infine, si indica col termine di accertamento, la fase di controllo del comportamento (in specie della dichiarazione) del contribuente e di espletamento di operazioni tecnico-giuridiche di valutazione e di stima del presupposto. Questo è il significato proprio dell'accertamento in senso stretto secondo la più recente disciplina legislativa<sup>7</sup>.

Per la verità, la terminologia del legislatore lascia molto a desiderare: ad esempio, il Titolo IV del d.p.r. n. 600/1973 è intitolato "Accertamento e controlli", mentre poi l'art. 37 parla di "controlli" e di "accertamenti in rettifica e d'ufficio". Sembra così che, da un lato, la parola accertamento sia riferita all'attività di verifica (per cui gli artt. 32 e 33 dettano i relativi poteri), contrapposta all'attività di controllo; dall'altro lato, sembra invece che il termine "accertamenti" sia riferito soltanto agli atti di accertamento con cui si concludono le operazioni di controllo. Per altro verso l'art. 38 parla di attività "di rettifica" delle dichiarazioni e di accertamenti d'ufficio da concludersi in un atto, definito dall'art. 42 "avviso di accertamento".

---

<sup>4</sup> La Rosa S., A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria, in Riv. dir. tributario, 2003, II, 909; Id., Ancora a proposito della distinzione tra accertamenti ordinari e speciali in materia di imposte dirette e IVA, in Riv. dir. tributario, 2005, I, 953; da ultimo, Id., Principi di diritto tributario, IV ed., Torino, 2012, 276 ss.

<sup>5</sup> Così A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Utet, 2012

<sup>6</sup> Secondo la teoria dichiarativa classica (A.D.Giannini) l'avviso di accertamento non produce una situazione giuridica nuova, ma si limita a dichiarare ed accertare una situazione giuridica preesistente. Secondo la teoria costitutiva (E. Allorio), invece, l'avviso ha un valore costitutivo dell'obbligazione tributaria al pari della dichiarazione del contribuente; ma, a differenza di questa, non è mero atto, ma fonte normativa dell'obbligazione

<sup>7</sup> A.Fantozzi *Diritto tributario*, Utet, 2012

Dalla genericità della terminologia adottata dal legislatore si può ritenere che esso abbia usato il termine in questione in modo fungibile con quelli di “controlli e verifiche”: pertanto, può ritenersi che, specie nella disciplina più recente ed evolutiva delle imposte sul reddito, il procedimento di accertamento comprenda la fase di verifica e di controllo del presupposto del tributo e dei fatti fiscalmente rilevanti a questo prodromici e successivi (ivi compreso l’atto finale di rettifica o d’accertamento d’ufficio).

L’attività viene svolta in maniera differenziata a seconda della disciplina inerente i singoli tributi. Nemmeno lo Statuto dei diritti del contribuente<sup>8</sup> contiene indicazioni omogenee in merito; in genere si assume a base della trattazione sulla materia la disciplina applicabile in materia di imposte sui redditi (d.p.r. 600/1973).

È possibile, però, riscontrarvi nel complesso un elemento comune: l’intervento dell’Amministrazione è sostanzialmente eventuale, in quanto, l’importo da versare è definito attraverso gli adempimenti obbligatori del contribuente.

L’accertamento tributario non attiene più, dunque, né alla liquidazione di un’obbligazione già sorta, né alla determinazione della capacità contributiva: esso attiene piuttosto al controllo dei comportamenti imposti dalla legge al contribuente e finalizzati alla corretta applicazione del tributo<sup>9</sup>

Per verificare il regolare adempimento degli obblighi<sup>10</sup> tributari, l’Agenzia delle Entrate adotta diversi strumenti di controllo: i controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni fiscali, gli inviti al contraddittorio e i questionari, le attività istruttorie esterne (per esempio, controlli mirati e verifiche fiscali), le indagini finanziarie, l’attività di tutoraggio nei confronti delle imprese di più rilevante dimensione, ecc.

La forma principale di controllo è la verifica<sup>11</sup>, che consiste in una serie di operazioni che iniziano con l’accesso all’interno del luogo in cui è svolta l’attività del contribuente, seguito da ispezioni documentali ed altri controlli, e concluso con la redazione di un “processo verbale di costatazione”.

---

<sup>8</sup>L. 27 luglio 2000, n. 212

<sup>9</sup> In sostanza l’accertamento tributario non è una fase necessaria dell’applicazione del tributo destinata a determinare il *quantum* della prestazione: l’applicazione e il versamento delle imposte è, infatti, demandato ai contribuenti e l’intervento dell’amministrazione è nel senso di controllare gli adempimenti dei medesimi e sanzionare eventuali inadempimenti. Così Fantozzi, *I rapporti tra fisco e contribuente*, cit., 216.

<sup>10</sup> Per obblighi di cui è gravato il contribuente si intendano il dovere di: emissione ricevute, scontrini e fatture, registrazione nei registri contabili del contenuto essenziale delle operazioni, conservazione dei libri e delle scritture contabili e l’esecuzione di una serie di adempimenti formali in qualità di sostituto di imposta.

<sup>11</sup> Ex art 12, co 2, Statuto del contribuente (Legge 212/2000), è disposto che “il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che hanno giustificato la verifica e dell’oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche”

Inoltre, l'ufficio può invitare il contribuente<sup>12</sup> a comparire di persona per fornire dati e notizie, invitarlo ad esibire o trasmettere atti e documenti, nonché inviargli questionari per reperire informazioni utili all'attività di accertamento.

Nella fase di controllo l'Amministrazione Finanziaria dispone quindi di una vasta serie di poteri d'indagine, connotati da profili di discrezionalità quanto alla scelta del soggetto da controllare e dei mezzi istruttori da esperire.

All'interno di detta attività si è andato progressivamente modificando il ruolo che il contribuente riveste nel procedimento, che, dalla pura soggezione, si è evoluto in forme partecipative e pretensive di conoscenza e concorso alla formazione degli atti.

Nonostante le aperture giurisprudenziali, non è comunque ancora normativamente previsto un obbligo di preventiva informazione al contribuente delle attività di indagine a suo carico e della possibilità di emanazione di un avviso di accertamento<sup>13</sup>.

La dottrina<sup>14</sup> è concorde nel ritenere che le ipotesi di collaborazione siano nella prospettiva dell'interesse dell'erario: esse sono disposte e apprezzate dalla legge che ne determina i contenuti e gli effetti.

Tuttavia la partecipazione del contribuente tramite la realizzazione del contraddittorio in fase amministrativa è ormai la regola, costituendo un efficace strumento per metterlo in comunicazione con l'Amministrazione, arricchito anche dalle procedure di interpello, e incoraggiato da forme di determinazione consensuale dell'accertamento.

Con la riforma degli anni '70 da un lato si alleggerisce l'obbligo di dichiarazione, che in molti casi viene meno; si eleva il limite per l'esonero; si sostituisce nella maggioranza dei casi la dichiarazione con il certificato del sostituto d'imposta inviato al Fisco; si eliminano quasi del tutto gli allegati alle dichiarazioni dei redditi o IVA; se ne ammette la presentazione per via telematica. Per altro verso si riducono drasticamente gli obblighi contabili e di documentazione nonché di allegazione di documenti: in

---

<sup>12</sup> E' fatta salva la possibilità per l'amministrazione finanziaria di richiedere in maniera collaborativa delle informazioni al contribuente, il quale non è vincolato a fornire risposta. Cfr., Salvini L., La "nuova" partecipazione del privato all'accertamento tributario, in Riv. Dir. Trib., 2000, p. 16 e ss., il quale distingue due possibili specie di partecipazione del contribuente all'istruttoria: la c.d. partecipazione-collaborazione e la c.d. partecipazione-contraddittorio. Entrambe sono "finalizzate ad un migliore conoscenza della fattispecie fattuale e di diritto", ma nella seconda partecipazione c.d. contraddittoria è la logica difensiva a prevalere, con le differenti posizioni giuridiche consistenti nel diritto, del contribuente, a difendersi e nell'obbligo, dell'ufficio, di porre in essere tutte quelle condizioni idonee affinché tale diritto possa essere espletato. Sul punto, v., Russo P., Manuale del diritto tributario. Parte generale, Milano, Giuffrè, 2007, p. 213 e ss.; Fantozzi A., Il diritto tributario, Torino, Utet, 2003, p.

<sup>13</sup> Nonostante le procedure di accertamento possano essere fatte rientrare nell'alveo dei procedimenti amministrativi, le norme generali in materia ex L. 241/1990, che riguardano la partecipazione del privato, non si applicano ai procedimenti tributari: la regolamentazione applicabile sarà quella di carattere settoriale.

<sup>14</sup> Di Pietro A., *Il contribuente*, cit., 532-535, osserva che rispetto alla regola del gioco costruita sulla piena opponibilità del binomio dichiarazione-contabilità, la debolezza dell'amministrazione in sede di controllo rese necessaria una serie di deroghe specie nell'area dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo. Le deroghe previste dal legislatore e costituite spesso da presunzioni legali che superano la dichiarazione e la contabilità "mantengono la fiducia legislativa nel modello di attuazione e di accertamento definito in sede di riforma. Nel contempo richiedono al contribuente di collaborare con l'amministrazione alla definizione dell'imponibile e all'attuazione dell'imposta. La predeterminazione normativa, con i relativi vincoli posti ai suoi interventi, e il carattere vincolato dell'attività accertativa gli impediscono di partecipare all'accertamento nell'esercizio di un vero e proprio diritto al contraddittorio".

proposito lo Statuto del contribuente (art. 6, 4° co.) impedisce persino all'Amministrazione di richiedere documenti e certificazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni indicate dal contribuente.

La "civiltà" dei rapporti tra fisco e contribuente diviene un parametro di valutazione e di apprezzamento dell'attività legislativa: in questa prospettiva si assiste a una generale rivalutazione della partecipazione del privato nell'attuazione del tributo e al proliferare di strumenti diretti a consentirla e a trarne i benefici in termini di stabilità degli accertamenti e di riduzione del contenzioso<sup>15</sup>.

I tipi di accertamento sono fondamentalmente due: uno di carattere analitico basato su informazioni in possesso del Fisco e sulla documentazione tenuta dal contribuente (scritture contabili), l'altro di carattere sintetico che trae spunto da fatti della realtà materiale utilizzati come presunzioni.

Per quanto riguarda la prima ipotesi, il metodo analitico, disciplinato dall'art. 39, comma 1, del D.P.R. 600/1973<sup>16</sup>, è una modalità di accertamento, che coinvolge la posizione complessiva del contribuente<sup>17</sup>

Viene effettuato sulla base della documentazione e dei dati certi acquisiti dall'Ufficio, tali da non lasciare spazio ad alcun margine di discrezionalità.

Nei confronti delle persone fisiche si tratta di un accertamento limitato alle imposte dirette, che è volto a rideterminare il reddito imponibile complessivo mediante il ricalcolo di specifici elementi, individuati con riferimento alle singole categorie reddituali, e lo scomputo, in tutto o in parte, delle deduzioni e detrazioni non spettanti indicate dal contribuente in dichiarazione.

La determinazione analitica presuppone infatti la conoscenza, da parte dell'ufficio, della fonte del reddito occultato o erroneamente indicato dal contribuente, con la conseguente possibilità di integrare o rettificare la dichiarazione.

Nei confronti dei soggetti esercenti attività d'impresa e attività di lavoro autonomo, si tratta di un accertamento analitico effettuato, sia per le imposte dirette che per l'IVA, sulla base dei dati risultanti dalle scritture contabili (c.d. analitico-contabile).

Prendendo in considerazione le risultanze delle scritture, se attendibili, l'ufficio procede alle rettifiche necessarie, nei casi espressamente indicati dall'art. 39, c. 1, del D.P.R. n. 600/1973<sup>18</sup>.

---

<sup>15</sup> Così A. Fantozzi

<sup>16</sup> In capo alla società o ente, l'accertamento è unitario ai fini IRAP e IRES; in capo ai soci, per IRPEF e IRES.

<sup>17</sup> Cfr. Falsitta G., Corso istituzionale di diritto tributario, op. cit., p. 242.

<sup>18</sup> L'art. 39, c. 1, D.P.R. n. 600/1973, prevede quattro diverse fattispecie di determinazione analitico-contabile del reddito da parte dell'ufficio:

a) se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto economico o dell'eventuale prospetto integrativo; b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni sul reddito d'impresa o sul lavoro autonomo;

Nell'ipotesi appena descritta, l'ufficio può, relativamente all'accertamento dell'esistenza di attività non dichiarate o dell'inesistenza di passività dichiarate, avvalersi di presunzioni semplici purché gravi precise e concordanti.

È qui che scorgiamo un primo momento fondamentale di collaborazione tra Fisco e contribuente, riguardante il momento di autodeterminazione del reddito imponibile sulla base di documenti contabili: è attraverso la tenuta delle scritture e dei registri IVA, infatti, che si determina il reddito imponibile.

In questo caso, gli obblighi contabili (individuati dal codice civile<sup>19</sup> o dalle norme tributarie per coloro che civilisticamente non ne sono gravati), rispettati i canoni di trasparenza e completezza, hanno una funzione basilare e propedeutica alla determinazione della base imponibile e all'attività di verifica e accertamento successivo da parte degli organi addetti.

Le aziende rappresentano, infatti, un punto cruciale di passaggio di flussi di ricchezza connessi all'attività produttiva e distributiva i quali, se puntualmente e completamente registrati attraverso le procedure contabili aziendali, costituiscono il fulcro per l'attività di autodeterminazione dell'importo da versare e per quella successiva di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria che ne risulta quindi enormemente agevolata<sup>20</sup>.

L'altro genere di accertamento è quello che utilizza il metodo sintetico.

L'accertamento sintetico, in particolare, consente di determinare il reddito complessivo netto del contribuente, desumendo l'eventuale maggior reddito dalla disponibilità di certi beni o servizi, indicativi della capacità contributiva, o dalla presenza di rilevanti investimenti patrimoniali che sottendono disponibilità di reddito superiori a quelle dichiarate.

Tale metodo ricorre a stime e quantificazioni previste da un decreto ministeriale: il c.d. "*redditometro*"<sup>21</sup>. La finalità dell'inserimento di detto strumento, stando a quanto affermato dallo stesso legislatore, sarebbe quella di adeguare l'accertamento sintetico

---

c) se l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari compilati in occasione dell'attività istruttoria espletata dall'ufficio, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai contribuenti, dalle dichiarazioni di altri soggetti, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio; d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

<sup>19</sup> Secondo le norme del codice civile (art 2214-2220) gli imprenditori hanno l'obbligo di tenuta del libro giornale e del libro inventari nonché delle altre scritture necessarie in relazione alle dimensioni e alla natura dell'impresa.

<sup>20</sup> M. Di Capua, *Evasione fiscale e "tax compliance"*, il Mulino 2012, 88 ss.

<sup>21</sup> Art. 22 del D.L. n.78 del 31.05.2010.

al “contesto socio-economico, mutato nell’ultimo decennio, rendendolo più efficiente e dotandolo di garanzie per il contribuente, anche mediante il contraddittorio”<sup>22</sup>

Anche qui il contribuente ha la facoltà di partecipare attivamente al procedimento, potendo dedurre come prova contraria tutte le circostanze atte a dimostrare che le maggiori risorse denotate da fatti certi non hanno, per qualsiasi motivo, rilevanza reddituale o hanno scontato imposte sostitutive: si potrà anche sostenere e provare<sup>23</sup> che le risorse sono state fornite da terzi, o che le quantificazioni del “*redditometro*” sono eccessive<sup>24</sup>. Infatti, è stato previsto, dal D.L.78/2010, l’obbligo per gli uffici di avviare un contraddittorio preventivo con il contribuente al fine di verificare la sussistenza di dati, notizie o argomentazioni idonee a superare l’attendibilità dimostrativa della presunzione alla base della metodologia sintetica, ovvero, di avviare, sempre in via preventiva, un procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell’art. 5 D.Lgs. n. 218/1997.

Sono poi molteplici i casi di partecipazione del privato nel procedimento tributario anche in relazione agli accertamenti di carattere parametrico, ossia basati su metodologie statistico-matematiche predisposte in via preventiva per la generalità dei contribuenti.

Una prima ipotesi di partecipazione è infatti contenuta nell’art. 62 *bis* del D.L. 30.8.1993, n. 331 convertito in l. 29.10.1993, n. 427; nell’art. 3 della l. 23.12.1996, n. 662 e nei successivi provvedimenti. Per l’introduzione e l’aggiornamento degli Studi di settore, la legge impone agli imprenditori di fornire all’amministrazione, sia attraverso la dichiarazione che attraverso appositi questionari, i dati contabili ed extracontabili relativi all’attività esercitata.

L’elaborazione degli Studi di settore avviene sia con la partecipazione dei singoli contribuenti interessati, sia attraverso quella delle associazioni di categoria chiamate a condividere e convalidare la metodologia usata.

In questo modo si arriva a determinare l’ammontare dei ricavi presumibilmente imputabili al soggetto in un determinato periodo d’imposta, sulla base di elementi caratteristici della struttura produttiva dell’impresa, arte o professione, previa articolazione di questi ultimi in classi omogenee.

Oltre che spingere i contribuenti verso un adeguamento spontaneo in dichiarazione alla soglia di ricavi applicabile, gli Studi sono uno strumento che consente di impiegare

---

<sup>22</sup> Il tutto nell’ambito di una campagna a favore del ricorso alla metodologia sintetica quale strumento di contrasto all’evasione iniziata con l’art. 83 co. 8 ss. Del D.L.112/2008 (e successiva Circolare e commento n. 13/E del 2009) che prevedeva l’esecuzione di un “piano straordinario di controlli finalizzato alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche, in relazione agli anni 2009, 2010 e 2011” in collaborazione con la Guardia di Finanza e i Comuni, come ricordato da Bagarotto E.M., *L’accertamento sintetico dopo le modifiche apportate dal D.L.78/2010*, in *Riv. Dir. Tributario*, 2010, I, 967 ss.

<sup>23</sup> Per la necessità di una prova tendenzialmente documentale Cass. N. 22218/2008

<sup>24</sup> Cfr M.Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Giappichelli Editore, 2009

in maniera più razionale, equa e imparziale la metodologia di accertamento analitico-induttiva<sup>25</sup>

Il contribuente che dichiara ricavi inferiori a quelli risultanti dall'applicazione degli Studi versa quindi in una situazione di incongruenza che potrebbe giustificare l'accertamento. Senonché il legislatore ha assegnato a questo strumento la valenza di presunzione semplice, applicabile secondo il prudente apprezzamento del giudice tributario<sup>26</sup>.

Una forma di partecipazione assai rilevante è prevista anche dagli artt. 36 *bis* e 36 *ter* del D.P.R.n.600/1973 che costituiscono ormai le forme generalizzate di liquidazione/controllo formale della dichiarazione per le imposte sul reddito.

Nel caso dell'art. 36 *bis*, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori o per consentire la regolarizzazione di aspetti formali, nel caso in cui dai controlli automatici emergano divergenze con la dichiarazione. Entro trenta giorni i predetti soggetti possono fornire i chiarimenti e le rettifiche necessarie.

Nel caso dell'art. 36 *ter*, il contribuente è invitato a fornire chiarimenti o a trasmettere ricevute o documenti non allegati alla dichiarazione. L'esito del controllo e le rettifiche apportate, per consentire la presentazione di dati non considerati o erroneamente valutati in sede di controllo formale, è poi comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta.

Una norma analoga è contenuta nell'art. 110, 10° e 11° co., t.u.i.r. in relazione all'accertamento per disconoscimento di componenti negative di reddito derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese fiscalmente domiciliate in c.d. paradisi fiscali.

Ancora, l'art. 12, ult. co., dello Statuto del contribuente<sup>27</sup> stabilisce che nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. Il termine segna il momento prima del quale non può essere emanato l'avviso di accertamento, salvi casi di particolare e motivata urgenza.

Può ricondursi alla partecipazione del privato, anche l'ipotesi ex . 37 *bis*, 4° e 5° co., del d.p.r. n. 600/1973, riguardante l'accertamento che disconosca fattispecie elusive e applichi le imposte determinate in base alle fattispecie eluse.

---

<sup>25</sup> Ex art 39, co. 1, lett d), d.p.r. n. 600/1973 e art. 62-sexies co. 3 D.L. n. 331/1997 nella parte in cui si prevede, quale fattore legittimante la rettifica, la sussistenza di gravi incongruenze tra ricavi dichiarati e quelli fondamentalmente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta.

<sup>26</sup> Cfr M.Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Giappichelli Editore, 2009

<sup>27</sup> Legge 27.07.2000 n° 212

In questi casi, come già per gli Studi di settore, la particolare complessità della fattispecie e talvolta l'esclusiva disponibilità degli elementi in capo al contribuente, raccomandano una fase di contraddittorio prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento, da esperirsi previa richiesta al contribuente di chiarimenti da inviare entro 60 giorni.

Nella richiesta devono essere indicati i motivi per cui l'amministrazione ritiene di disconoscere la fattispecie ritenuta elusiva. La motivazione dell'avviso di accertamento deve quindi contenere anche le giustificazioni fornite in risposta dal contribuente

L'istituto dell'accertamento con adesione o concordato rappresenta l'ipotesi più strutturata e con maggiori prospettive di partecipazione del contribuente all'accertamento, in quanto, concludendosi esso con atto formale (avviso di accertamento negoziato), è suscettibile di fondare situazioni soggettive immediatamente tutelabili.

Tuttavia, la partecipazione del privato, ancorché essa sia influente sulla natura dell'atto di accertamento, è considerata dalla legge come ancora una volta finalizzata all'interesse dell'amministrazione alla stabilità dell'accertamento consensuale e alla deflazione del contenzioso

Il legislatore ha infine previsto un caso di contraddittorio preventivo rispetto all'emanazione dell'atto d'irrogazione di sanzioni di cui all'art. 16 del d.lg. n. 472. Si tratta dell'ipotesi più elaborata di contraddittorio difensivo.

L'atto di contestazione, con l'indicazione di tutti gli elementi, consente la definizione agevolata e si converte in provvedimento d'irrogazione delle sanzioni se entro 60 giorni il trasgressore e gli obbligati in solido non producono deduzioni difensive.

Altrimenti l'ufficio ha termine di decadenza di un anno per emettere un atto che applichi le sanzioni, motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni presentate.

Infatti, l'art. 6, 2° co., dello Statuto del contribuente<sup>28</sup>, stabilisce che l'Amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento di un credito.

A conferma di quanto appena detto si evidenzia la tendenza sempre maggiore del Fisco ad affidarsi al contribuente per utilizzare, a fini tributari, le informazioni contabilizzate e registrate documentalmente.

---

<sup>28</sup> Legge 27.07.2000 n° 212



La fase di accertamento culmina con l'avviso di accertamento, ossia con un atto amministrativo provvedimento, recettizio, che normalmente ridetermina solo un differenziale rispetto a quanto emerso dalle fasi di prima applicazione del tributo.

Anche l'effetto che l'avviso di accertamento riflette sull'obbligazione tributaria si ricollega in qualche modo a una forma di cooperazione tra amministrazione e contribuente: l'obbligazione tributaria sorge con il verificarsi del presupposto impositivo, con conseguente obbligo di pagamento e di dichiarazione<sup>29</sup>, ma se questa non è integralmente dichiarata dal contribuente e, in tal modo, resa esigibile, si rende necessaria l'emanazione di un avviso di accertamento, o di altro atto autoritativo che rechi la statuizione di esistenza dell'obbligazione tributaria<sup>30</sup>.

L'Amministrazione si sta muovendo negli ultimi anni secondo una prospettiva del tutto nuova, finalizzata alla creazione di un approccio differente nei rapporti con i soggetti passivi d'imposta. È proprio in questo che si sostanzia la c.d. *tax compliance*, ossia una collaborazione bilaterale tra contribuente e Fisco volta a ridurre, in maniera significativa, le aree di evasione fiscale e ad agevolare la scelta del contribuente verso l'adempimento spontaneo dei propri obblighi fiscali.

Si tratta di definire, favorire e disciplinare rapporti preferenziali e ravvicinati tra fisco e contribuenti, diversi da quelli amministrativi o giurisdizionali previsti dalla legge, che si basino sulla reciproca fiducia e sul mutuo affidamento e consentano di risolvere in via anticipata e amichevole le potenziali controversie sull'applicazione del tributo.

Le nuove frontiere nella fase dell'accertamento riguardano il tema della *enhanced relationship* (ossia di cooperazione rafforzata). Nell'esperienza italiana l'unica forma conosciuta è costituita dal "tutoraggio dei c.d. Grandi contribuenti", che consiste nella particolare osservazione ravvicinata da parte del Fisco dei predetti soggetti, per vigilare sulla "compliance" da parte loro delle norme tributarie, evitando così la necessità di accertamenti.

Il regime consente al Fisco di disporre di un'adeguata documentazione disposta dall'impresa ai fini dell'accertamento del reddito dichiarato, e al contribuente di godere di particolari agevolazioni e di benefici in termini di riduzione di sanzioni.

L'Amministrazione, tramite un'efficace selezione dei soggetti da controllare, l'implementazione di alcuni indicatori di *governance* in grado di dimostrare l'impatto delle attività di assistenza e di contrasto all'evasione sui comportamenti fiscali, e tramite l'evoluzione dei servizi telematici, ha assunto quale criterio guida della sua attività quello della conoscenza di tutti gli elementi necessari al fine di calibrare

---

<sup>29</sup> Parte della dottrina sostiene la natura dichiarativa della dichiarazione del contribuente riconoscendo l'origine dell'obbligazione tributaria al momento della verifica del presupposto, altra parte gli riconosce invece natura costitutiva.

l'azione operativa, prevenire i rischi di evasione e promuovere l'adempimento spontaneo dei tributi.

Gestire efficacemente la fiscalità e contrastare l'evasione in modo da incrementare l'adempimento spontaneo, è il nuovo approccio del Fisco: non contro gli evasori ma a favore della *compliance*, in cui è crescente l'attenzione ad attività di tipo preventivo e al gettito spontaneo, piuttosto che ai soli risultati derivanti dall'attività di controllo.<sup>31</sup>

Nel seguente capitolo verranno così esaminate gli istituti fondamentali riguardanti il rapporto di *enhanced relationship* e in generale gli strumenti del diritto attualmente vigente in Italia ad essa ricollegati.

---

<sup>31</sup> M. Di Capua, Evasione fiscale e "tax compliance", Il Mulino, 2012

## 1.2 IL TUTORAGGIO DEI GRANDI CONTRIBUENTI

Il tutoraggio dei c.d. Grandi Contribuenti è un regime che permette al Fisco di differenziare l'approccio nei confronti dei soggetti in questione, in dipendenza dei profili di rischio relativi al settore di attività in cui essi operano e ad ogni altra informazione disponibile sull'impresa. Tale meccanismo ha come fine ultimo quello di garantire un'analisi tempestiva del grado di pericolosità, anche delle operazioni fiscali in corso, suscettibili di generare sottodimensionamento della base imponibile.

Si è cercato così di fornire all'Amministrazione finanziaria dati necessari, affidabili e tempestivi, sugli aspetti relativi alla gestione di questa categoria di contribuenti, ampliando il panorama conoscitivo anche al contesto in cui essi operano.

L'Attività dell'Agenzia delle Entrate è finalizzata a perseguire il massimo di adempimento degli obblighi fiscali e ad incrementare ulteriormente la capacità e la qualità dissuasiva di comportamenti non diligenti, attraverso la selezione mirata di soggetti da sottoporre a controllo sulla base di analisi di rischio e l'adozione di comportamenti differenti a seconda della platea di riferimento.

Tutto ciò è però inevitabilmente connesso a benefici e vantaggi che devono potersi trarre da un regime volto ad incentivare la *tax compliance*, secondo la c.d. dottrina della "spinta gentile"<sup>32</sup>: è necessario un atteggiamento persuasivo, da buon padre<sup>33</sup>, di un'amministrazione che non si limiti a sanzionare gli evasori ma si sforzi di rendere più facile e spontaneo il pagamento delle tasse.

### 1.2.1 RIFERIMENTI NORMATIVI

Il regime di tutoraggio è stato introdotto nel nostro ordinamento con il dl. 185/2008 convertito dalla legge 28 gennaio 2009 n. 2, in cui è l'articolo 27 a disciplinare l'istituto, specificatamente ai commi da 9 a 14, e a delinearne l'assetto strutturale e funzionale come segue:

- per le dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e le dichiarazioni IVA delle imprese di più rilevante dimensione, l'Agenzia delle Entrate attiva, di norma, un controllo sostanziale entro l'anno successivo a quello della presentazione (co.9);
- si considerano imprese di più rilevante dimensione quelle che conseguono un volume d'affari o ricavi pari o non inferiore a 300 milioni di euro. Tale importo

---

<sup>32</sup>teorizzata dagli studiosi Thaler e Sunstein nel 2009

<sup>33</sup>il paternalismo viene concepito come lo sforzo, da parte delle istituzioni, ad indirizzare le scelte dei cittadini in modo da migliorarne le condizioni di vita.

- è gradualmente diminuito fino a 100 milioni i euro entro il 31/12/2011. (co. 10);
- il controllo sostanziale di cui al comma 9 è realizzato in modo selettivo sulla base di specifiche analisi di rischio concernenti il settore produttivo di appartenenza dell'impresa o, se disponibile, sul profilo di rischio della singola impresa, dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunto anche dai precedenti fiscali. (co.11);
  - le istanze di interpello di cui all'art. 11, co 5, della legge n. 212/2000, all'art. 21, della legge 413/1991<sup>34</sup> e all'art. 37 bis, co 8, del D.P.R. 600/1973<sup>35</sup>, proposte dalle imprese indicate nel precedente co.10, sono presentate secondo le modalità di cui al DM n.195/1997 ed il rispetto della soluzione interpretativa oggetto della risposta viene verificato nell'ambito del controllo di cui al comma 9. (co. 12);
  - ferme restando le previsioni di cui ai co. 9 e 12, a decorrere dal 1 gennaio 2009, per i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a 100 milioni di euro, le attribuzioni ed i poteri previsti dagli artt. 31 e ss. del D.P.R. 600/1973, nonché quelli previsti dagli artt. 51 e ss. del D.P.R. 633/1972, sono demandati alle strutture individuate con il regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate di cui all'art. 71 D.Lgs. 300/1999. (co.13);
  - Alle strutture di cui al co. 13 sono demandate le attività:
    - a) di liquidazione prevista ex art. 36 bis del D.P.R. 600/1973 e art. 54 bis del D.P.R.633/1972, relativa ai periodi di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi;
    - b) di controllo formale previsto all'art. 36 ter del D.P.R. 600/1973 relativo ai periodi di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi;
    - c) di controllo sostanziale con riferimento alla quale, alla data del 1 gennaio 2009, siano ancora in corso i termini previsti dall'art 43 del D.P.R. 600/1973 e dall'art. 57 del D.P.R. 633/1972;
    - d) di recupero dei crediti non spettanti o inesistenti utilizzati anche in compensazione ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. 241/1997, disciplinata dalle vigenti disposizioni di legge;
    - e) di gestione del contenzioso relativo a tutti gli atti di competenza delle strutture stesse (co.14).

---

<sup>34</sup> Ai sensi del quale E' istituito, alle dirette dipendenze del Ministro delle finanze, il comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, cui è demandato il compito di emettere pareri su richiesta dei contribuenti.

<sup>35</sup> "Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione [...]"

### 1.2.2 ASSETTO ORGANIZZATIVO

Per quel che riguarda la struttura organizzativa del sistema, in considerazione delle specifiche peculiarità dei Grandi Contribuenti l’Agenzia<sup>36</sup> ha creato una struttura organizzativa appositamente dedicata, articolata in unità centrali ed unità regionali, dal momento che è la categoria stessa a richiedere approcci e strategie specifiche.

All’interno della Direzione Centrale di Accertamento è stato istituito il Settore Grandi Contribuenti, che si compone di tre uffici:

- **L’ufficio Analisi**, a cui sono attribuite le seguenti funzioni:
  - a. elaborazione ed aggiornamento dell’elenco dei contribuenti con volume d’affari, ricavi e compensi di importo non inferiore ai 100 milioni di euro (dal 31 dicembre 2011);
  - b. individuazione degli altri contribuenti di particolare rilevanza, tra i quali sono compresi tutti quelli ammessi alla tassazione di gruppo;
  - c. predisposizione degli strumenti per l’analisi del rischio di evasione/elusione
  - d. analisi dei rischi di evasione/elusione;
  - e. definizione delle strategie e delle metodologie operative per le attività di controllo.
- **L’ufficio Governo**, che svolge le seguenti attività:
  - a. programmazione delle attività di controllo nei confronti dei Grandi Contribuenti;
  - b. predisposizione di direttive specifiche per i controlli;
  - c. coordinamento delle attività di controllo svolte dalle Direzioni Regionali;
  - d. monitoraggio dei risultati e degli effetti sull’adempimento degli obblighi fiscali.
- **L’ufficio Controlli**, a cui competono le seguenti attività:
  - a. esecuzione a livello nazionale di indagini e controlli di particolare rilevanza e complessità;
  - b. sperimentazione e validazione delle metodologie di controllo.

Le unità centrali forniscono supporto strategico e operativo alle Direzioni Regionali le quali, secondo le previsioni dell’ Atto di organizzazione del direttore dell’Agenzia delle Entrate del 27/11/2008, sono le seguenti: Liguria, Marche, Friuli Venezia Giulia, Abruzzo, Calabria, Sardegna, Umbria e Basilicata.

Con decorrenza dal 1 gennaio 2009 è stato poi deciso il trasferimento alle strutture di nuova costituzione delle Direzioni Regionali delle attività di accertamento nei confronti

---

<sup>36</sup> Circolare n. 13/E del 2009

dei Grandi Contribuenti, il che rappresenta una delle principali novità introdotte dall'art. 27 dl 185/2008 (co. 14 lett. C)<sup>37</sup>.

Occorre però precisare che in questo frangente la competenza è limitata alle annualità per le quali, alla data del 1 gennaio 2009, non risulti ancora decorso il termine di decadenza dell'azione di accertamento<sup>38</sup>.

Con riferimento invece alle annualità in cui il contribuente non supera in dichiarazione i limiti previsti ai fini dell'appartenenza alla categoria suddetta, la competenza resta incardinata sull'Ufficio locale territorialmente competente, e ciò fino all'istituzione delle Direzioni Provinciali.

In pratica la ripartizione della competenza fra Direzioni Regionali e Uffici locali si determina in via autonoma per ciascun periodo di imposta.

### *1.2.3 I CONTRIBUENTI SOGGETTI AL REGIME DI TUTORAGGIO*

Per l'individuazione dei soggetti rientranti all'interno del regime di tutoraggio bisogna far riferimento alla macrotipologia dei "Grandi Contribuenti", ossia coloro che hanno ricavi, volume d'affari o compensi superiori a 100 milioni di euro.

All'interno della predetta tipologia di contribuenti, vi è la sottocategoria delle "imprese di più rilevante dimensione", ossia quelle che nell'anno d'imposta considerato presentano un volume d'affari o ricavi non inferiore a 150 milioni di euro (200 milioni fino al 31/12/2010 e 300 milioni fino al 31/12/2009). Tale soglia è destinata a sovrapporsi alla soglia di identificazione dei Grandi Contribuenti entro il 31/12/2011.

Sono soggette a tutoraggio anche le assicurazioni, le banche e le società finanziarie al superamento delle soglie previste ed in relazione alle attività caratteristiche della categoria di appartenenza.

Per assicurare massima trasparenza ai criteri adottati dall'Agenzia, allo specifico fine di individuare i "grandi contribuenti" e di garantire l'univoca identificazione della struttura competente all'espletamento delle attività previste dall'articolo 27 commi da 9 a 14 del decreto-legge n. 185 del 2008, un provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 6 aprile 2009 ha individuato i criteri in base ai quali, per ciascun periodo d'imposta, viene determinato il parametro di riferimento.

Il provvedimento ha in specie stabilito:

---

<sup>37</sup> Alle predette strutture è demandata l'attività di "controllo sostanziale con riferimento alla quale, alla data del 1 gennaio 2009, siano ancora in corso i termini previsti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

<sup>38</sup> Si tratta quindi dei periodi di imposta le cui dichiarazioni risultano presentate negli anni 2005 e seguenti, nonché di annualità precedenti per le quali operino disposizioni ampliative di tale termine.

- il **criterio di ordine generale**: la determinazione della soglia di cento milioni di euro viene effettuata considerando il valore più elevato, risultante dalle dichiarazioni presentate, tra i ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del T.U.I.R., l'ammontare lordo complessivo dei compensi derivanti dall'esercizio di arti e professioni di cui all'art. 53, comma 1, del T.U.I.R. ed il volume d'affari ai sensi dell'articolo 20 del d.P.R. n. 633 del 1972);
- un **criterio addizionale**, per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese di assicurazione vengono altresì considerati alcuni dati dichiarati che esprimono le più significative componenti positive della relativa gestione: per quanto riguarda le banche e le attività finanziarie sono considerati gli interessi attivi e proventi assimilati, i proventi di azioni o quote rappresentative di partecipazioni in organismi di investimento collettivo, commissioni attive, i profitti da operazioni finanziarie e gli altri proventi di gestione. In relazione alle assicurazioni invece sono presi in considerazione i premi di competenza e i premi dell'esercizio nonché gli altri proventi tecnici;
- alcuni **criteri particolari**:
  - per il caso dei periodi d'imposta non coincidenti con l'anno solare il parametro di riferimento è individuato assumendo il valore più elevato tra i dati indicati nella dichiarazione dei redditi relativa al predetto periodo d'imposta ed il volume d'affari dichiarato per l'anno solare precedente a quello di chiusura del periodo stesso;
  - per il caso dei periodi d'imposta per i quali non siano ancora scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali il parametro è individuato sulla base dei dati indicati nell'ultima dichiarazione fiscale presentata ed è utilizzato fino al novantesimo giorno successivo ai termini di scadenza.

Nel provvedimento è altresì previsto che, nei casi di omessa presentazione delle dichiarazioni, nelle quali è prescritta l'indicazione dei dati rilevanti ai fini della determinazione del predetto parametro di riferimento, così come nei casi in cui l'individuazione del parametro di riferimento sia effettuata in base agli esiti dell'attività di accertamento, le attribuzioni ed i poteri di cui all'art. 27, commi 13 e 14 dl. 185/2008, permangono in capo agli Uffici locali o all'Ufficio controlli delle Direzioni provinciali (ove costituite).

Nei casi di dichiarazioni fiscali prive dei dati rilevanti per la determinazione del parametro di riferimento, ovvero contenenti dati errati, la Direzione Centrale Accertamento, anche su segnalazione delle altre strutture dell'Agenzia, ha facoltà di individuare i "grandi contribuenti" a seguito del riscontro dell'ammontare del volume d'affari, dei ricavi e dei compensi effettuato in base ai dati di bilancio ed a qualsiasi ulteriore informazione a disposizione dell'Agenzia, salvo quanto rilevato in sede di

accertamento (dell'esito di tali riscontri l'Agenzia dà comunicazione al contribuente interessato).

Il provvedimento stabilisce, infine, che i suddetti criteri trovano applicazione anche ai fini della individuazione delle imprese di più rilevante dimensione di cui all'articolo 27, comma 10, del decreto-legge n. 185 del 2008, nei cui confronti sono espletate le attività di c.d. "tutoraggio", previste dai commi 9, 11 e 12 del predetto articolo 27.

Sulla base dei criteri in parola, e con riferimento al periodo d'imposta 2006, la platea dei "grandi contribuenti" risulta composta da circa 4.000 posizioni, fortemente concentrate in alcune Regioni, la cui rilevanza economico-fiscale impone una vigilanza specifica soprattutto dal punto di vista tecnico, affidata, in sede di riorganizzazione dell'Agenzia, alle Direzioni Regionali sotto lo stretto coordinamento della Direzione Centrale Accertamento.

A far corso dal 2012, in attuazione di quanto previsto al comma 10 dell'articolo 27 del decreto-legge n. 185 del 2008, l'attività di tutoraggio dovrà riguardare tutti i Grandi contribuenti esercenti attività di impresa (dunque circa 3.200 soggetti, rispetto ai circa 2000 tutorati nel 2011).

Il tutoraggio diviene quindi, per tutta la platea di soggetti in parola, la fase in cui realizzare un'approfondita analisi del rischio di evasione/elusione di ciascun soggetto, propedeutica ad ogni successiva iniziativa di controllo più approfondito, mediante le attività istruttorie sia esterne che interne.

Per i soggetti che nel 2012 sono per la prima volta considerati ai fini del tutoraggio, l'analisi del rischio deve quindi avvenire al più presto possibile, onde basare sulla medesima la selezione di posizioni a più alto rischio da sottoporre a controllo.

Inoltre, a decorrere dal 1° gennaio 2011, le attività di cui all'articolo 27, commi 9, 11 e 12 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, nei confronti dei soggetti non residenti nel territorio dello Stato che assolvono gli obblighi ed esercitano i diritti in materia di imposta sul valore aggiunto direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 con volume d'affari non inferiore a cento milioni di euro, sono demandate alla Direzione regionale dell'Abruzzo. Dalla stessa data alla Direzione regionale dell'Abruzzo sono demandati i poteri e le attribuzioni, riguardanti le attività di indagine ed accertamento, di cui all'articolo 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 in attuazione del disposto di cui all'articolo 27, comma 10, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185. Per queste categorie di contribuenti, le attività indicate nell'articolo 27, comma 14 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, sono demandate alla Direzione Regionale Abruzzo con le decorrenze di seguito specificate:



- la liquidazione prevista dall'art. 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativa ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009 e successivi;
- controllo sostanziale con riferimento agli anni di imposta in relazione ai quali alla data del 1° gennaio 2011 siano ancora in corso i termini previsti dall'art. 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- recupero dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con riferimento alle compensazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2008;
- gestione del contenzioso relativo a tutti gli atti di competenza della Direzione Regionale;
- rimborso in materia di imposta sul valore aggiunto, relativo agli anni d'imposta 2006 e successivi.

#### *1.2.4 TUTORAGGIO PER LE NUOVE INIZIATIVE PRODUTTIVE*

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre messo a disposizione un importante servizio gratuito denominato sempre "tutoraggio" a favore delle imprese che fruiscono del regime fiscale agevolato per le nuove iniziative produttive (art 13 della lg n. 388/2000).

L'assistenza si svolge, prevalentemente, attraverso collegamenti telematici tra il contribuente e il sistema informativo dell'Agenzia e, in tutti i casi in cui l'informazione richiesta non può essere trattata in maniera automatica, mediante rapporti diretti con l'ufficio o tramite la posta elettronica. Gli uffici locali aiutano il contribuente negli adempimenti tributari e forniscono consulenza nelle materie relative all'applicazione del regime fiscale agevolato.

Il regime di vantaggio prevede:

- il pagamento di un'imposta sostitutiva all'IRPEF pari al 10% del reddito di lavoro autonomo o di impresa
- esonero dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili rilevanti a fini IRPEF, IRAP e IVA; esonero dalle liquidazioni e dai versamenti periodici dell'IVA, dal versamento dell'acconto annuale dell'IVA e dal versamento delle addizionali comunali e regionali IRPEF
- i ricavi ed i compensi relativi al reddito oggetto del regime fiscale agevolato non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta

Il beneficio è riconosciuto a condizione che:

- il contribuente non abbia esercitato negli ultimi tre anni attività artistica, professionale o d'impresa
- l'attività da esercitare non costituisca mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo

- sia realizzato un ammontare di ricavi o compensi non superiore a 30.987,41 euro per l'attività professionale o artistica o per quella di impresa che ha ad oggetto prestazione di servizi, o a 61.974,82 euro per le imprese esercenti altre attività
- qualora venga proseguita un'attività di impresa svolta in precedenza da un altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo di imposta precedente quello di riconoscimento del beneficio, non sia superiore a 30.987,41 euro, per l'attività professionale o artistica e per quella d'impresa che ha per oggetto prestazione di servizi, o a 61.974,82 euro per le imprese esercenti altre attività
- siano regolarmente adempiuti gli obblighi amministrativi, assicurativi e previdenziali.

Il regime agevolato cessa di avere efficacia e il contribuente è assoggettato a tassazione ordinaria a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello nel quale i compensi o ricavi conseguiti superano gli importi di soglia, oppure a decorrere dallo stesso periodo di imposta nel quale i compensi o i ricavi superano del 50% gli importi di soglia.

#### 1.2.5 LA RATIO E FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA

L'introduzione del tutoraggio, come precedentemente accennato, consentendo una più accurata e specifica selezione delle aree di intervento, assicura un utilizzo più mirato degli strumenti di controllo in possesso dell'Amministrazione Finanziaria, pienamente corrispondente alle complessità e specificità della fiscalità delle imprese di più rilevante dimensione.

Detto istituto riveste quindi una fondamentale importanza nell'ottica di un progressivo e tendenziale innalzamento del grado di adempimento spontaneo, con conseguente cambiamento dei comportamenti fiscalmente scorretti tale da determinare un allargamento delle basi imponibili dichiarate e, quindi, un consistente incremento del gettito (c.d. *compliance*).

Il regime è stato così costruito su un'accurata analisi del rischio di evasione/elusione riferita a ciascuna macro-tipologia di contribuenti e tarata sulle peculiarità locali. Ciò permette di adottare metodologie d'intervento differenziate e coerenti con altrettanti eventuali sistemi di analisi e valutazione del rischio di evasione e/o elusione, da sviluppare sempre in linea con gli indirizzi operativi forniti dalla circolare n.13/E del 2009 dell'Agenzia delle Entrate<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> Deve essere subito sottolineato che la riorganizzazione in atto del dispositivo di contrasto all'evasione, a livello centrale, regionale e locale, ha inteso perseguire le seguenti finalità:

- Focalizzare distintamente l'azione di controllo sulle diverse macro-tipologia di contribuenti;

Detto assetto porterà sicuramente ad una migliore allocazione delle risorse (sia in termini quantitativi che qualitativi) in funzione dell'andamento e della concentrazione del rischio, e ad un'altrettanto ottimale selezione delle posizioni, così come dei fenomeni da sottoporre a controllo, evitando di perseguire situazioni di scarsa rilevanza o mere violazioni di carattere formale (in quanto a basso rischio).

Tale approccio<sup>40</sup> potrà essere pienamente garantito solo con l'istituzione delle nuove Direzioni Provinciali, nel cui ambito è prevista un'apposita struttura con compiti di analisi del livello e della distribuzione del rischio di evasione e/o di elusione riguardante tutti i contribuenti con domicilio fiscale nell'ambito territoriale provinciale (eccezion fatta per i cosiddetti "grandi contribuenti" il cui presidio compete, a seguito della riorganizzazione, alle strutture Regionali), da realizzare con distinto riguardo alle diverse macro-tipologie di contribuenti (medie imprese, piccole imprese e lavoro autonomo, persone fisiche, enti non commerciali).

Nelle more della costituzione delle nuove unità organizzative, che avverrà gradualmente entro il prossimo anno, l'analisi del rischio verrà comunque svolta dalle Direzioni Regionali.

Nello specifico, i tradizionali strumenti di controllo a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria (ad esempio gli accessi, le ispezioni, le verifiche etc.) dovranno essere utilizzati all'interno di un nuovo quadro di riferimento, in relazione al quale assume fondamentale rilevanza l'attività di analisi di informazione utili al riscontro di rischi di comportamenti suscettibili di generare sottodimensionamento della base imponibile.

La procedura per avvalersi dei benefici del tutoraggio è fondamentalmente di carattere telematico, tanto per quel che riguarda l'invio delle comunicazioni e l'elaborazione dei dati rilevanti del contribuente, quanto per il Fisco.

Quest'ultimo infatti è in possesso di una funzione del sistema centrale (c.d. di tutoraggio automatico) attraverso la quale l'ufficio può verificare la tempestività delle trasmissioni, l'andamento economico dell'impresa tutorata nonché l'eventuale avvicinamento o superamento dei limiti previsti dal regime agevolato adottato e predisporre e validare le dichiarazioni annuali.

- 
- Adottare metodologie di intervento differenziate per ciascuna macro-tipologia di contribuenti e coerenti con altrettanti distinti sistemi di analisi e valutazione del di evasione e/o elusione da sviluppare tenendo anche conto delle peculiarità che connotano ciascuna realtà territoriale ed economica.

Da Il Sole 24 Ore, inserto "L'esperto risponde" del 06 luglio 2009.

Questa strategia comporta, infatti, l'allocazione ottimale delle risorse in funzione dell'andamento e della concentrazione del rischio di evasione/elusione, e la altrettanto ottimale selezione delle posizioni, così come dei fenomeni da sottoporre a controllo, evitando di perseguire situazioni di scarsa rilevanza o mere violazioni di carattere formale

<sup>40</sup> Da una lettura combinata delle recenti posizioni della Corte di Cassazione nella recente giurisprudenza con la prassi dell'Amministrazione finanziaria (Circ. 13/E) emerge che la lotta all'abuso del diritto si concentrerà verso le grandi imprese presso le quali non vi è un rilevante fenomeno di evasione ma una grande capacità di riduzione del carico fiscale., Italia Oggi, M.Longoni, 12/04/2009

Nella prospettiva appena delineata il controllo sostanziale previsto nella citata norma dovrà pertanto essere attivato, a partire dalle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta 2007, in esito alle risultanze di specifiche analisi di rischio le quali potranno interessare settori economici specifici ovvero avere ad oggetto la valutazione del profilo di rischio della singola impresa, ivi incluse le posizioni dei soci e le operazioni effettuate. Parte integrante di tale approccio, la cui fonte è rinvenibile nel comma 12 dell'art. 27 del citato decreto, è altresì costituita dalla verifica di conformità tra i comportamenti effettivamente posti in essere da tali soggetti e le condizioni rappresentate nelle eventuali istanze di interpello dagli stessi presentate. Pertanto, la riorganizzazione delle strutture Regionali e di vertice dell'Agenzia delle Entrate risponde anche e soprattutto alla esigenza di concentrare gli elementi informativi utili per l'analisi di rischio per facilitarne la pronta condivisione.

L'attività di monitoraggio è destinata a trovare il suo momento di sintesi nella c.d. "scheda di analisi del rischio", la quale dovrà essere predisposta per tutti i contribuenti di più rilevante dimensione e nella quale oltre alla descrizione dell'attività istruttoria effettuata, troveranno rilevanza gli elementi suscettibili di attribuire un determinato livello di rischio fiscale a ciascun contribuente (previa valutazione); ossia:

- il settore produttivo di appartenenza dell'impresa;
- il profilo di rischio dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunto anche dai precedenti fiscali;
- le istanze di interpello presentate dal contribuente;
- ogni altro elemento informativo utile

Sotto il profilo delle indicazioni programmatiche, è comunque opportuno precisare che a ciascun contribuente appartenente alla platea oggetto di tutoraggio verrà attribuito un livello di rischio diversamente graduato e tipizzato, funzionale all'individuazione della più adeguata modalità istruttoria da utilizzare ai fini del controllo. Nei confronti dei contribuenti a cui risulta attribuita una maggiore intensità del rischio (dipendendo l'intensità dal livello e dal tipo di rischio), il controllo si svilupperà mediante l'utilizzo di strumenti più penetranti rispetto a quelli impiegabili nei confronti di soggetti caratterizzati da una intensità minore.

Per i contribuenti classificati a bassa intensità di rischio il controllo potrà anche limitarsi alla sola predisposizione della scheda di rischio ed al suo costante aggiornamento, mediante l'eventuale integrazione o modifica degli elementi informativi ad essa pertinenti. Il livello di intensità del rischio attribuito (e riveduto almeno annualmente) è evidentemente correlato alla stima della probabilità di porre in essere comportamenti non conformi al corretto assolvimento degli adempimenti tributari ed alla ipotizzata tipologia di tali comportamenti, nonché alla verifica dell'attitudine del contribuente ad avere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria un atteggiamento trasparente e collaborativo.

In sede di determinazione del livello di rischio si deve tener conto dei comportamenti che attestino la propensione del contribuente alla costruzione di un rapporto collaborativo con l'Amministrazione finanziaria basata sulla trasparenza e sulla fiducia. Ciò può verificarsi, oltre che nei casi indicati nella circolare n. 18/E del 2012, riconfermate poi in una successiva circolare n. 25/E dell'Agenzia delle Entrate, ad esempio, nel caso in cui il contribuente abbia comunicato il possesso della documentazione idonea a comprovare la conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati.

Ai sensi della circolare 18/E del 2012 l'attenzione è prioritariamente orientata a:

- soggetti che hanno redatto il bilancio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS. Ciò ai fini, in particolare, della verifica della correttezza della diretta imputazione a patrimonio di componenti reddituali positivi e negativi ovvero del controllo della corretta applicazione delle disposizioni tributarie oggetto di intervento legislativo a seguito dell'introduzione degli IAS/IFRS (a titolo di esempio, modifiche riguardanti il leasing finanziario, gli oneri pluriennali, gli interessi passivi ed il costo delle immobilizzazioni, le operazioni in valuta, le operazioni fuori bilancio);
- presenza di rapporti con soggetti non residenti, specialmente nei casi di:
  - cessioni di beni e/o servizi nell'ambito di gruppi multinazionali, allo scopo di vagliarne la conformità alle previsioni di cui all'art. 110, comma 7, del T.U.I.R.;
  - esistenza di componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese fiscalmente domiciliate in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati (art. 110, commi 10 e 11, del T.U.I.R.);
  - dinamiche transnazionali infragruppo con società non residenti delle quali è ipotizzabile la fittizia domiciliazione all'estero. Si ricorda che, a partire dall'anno d'imposta 2006, agli strumenti di contrasto di cui agli articoli 37, comma 3, e 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 73, commi 3, 4 e 5 del T.U.I.R., si è aggiunta la presunzione di esteroinvestizione di cui ai commi 5-bis e 5-ter del citato art. 73 del T.U.I.R.;
  - esistenza di rapporti di cointeressenza (sia di controllo che di collegamento) in imprese localizzate in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, suscettibili nelle fattispecie previste agli artt. 167 e 168 del T.U.I.R.;
  - esistenza di utili provenienti da società ed enti non residenti e/o di remunerazioni derivanti da contratti di associazione in partecipazione con associanti non residenti;

- presenza di royalties e/o di interessi corrisposti da una società residente in uno degli Stati membri a società dello stesso gruppo residenti in altri Stati dell'Unione Europea;
- presenza di particolari rapporti con altri soggetti residenti, quali in specie:
  - operazioni infragruppo che potrebbero sottendere eventuali arbitraggi impositivi (attuati, ad esempio, attraverso la presenza di regimi di tassazione agevolata fruibili in ragione della diversa localizzazione territoriale ovvero operazioni di refreshing delle perdite tra soggetti aderenti alla tassazione di gruppo);
  - esistenza di utili distribuiti da società ai sensi dell'art. 89 del T.U.I.R.;
  - realizzo di plusvalenze esenti di cui all'art. 87 del T.U.I.R.;
- presenza di operazioni straordinarie;
- presenza di elementi reddituali di particolare interesse (ad esempio, ingenti oneri straordinari/finanziari, elevati costi per servizi) o di anomalie (variazioni o oscillazioni) ravvisabili nel fatturato di breve / medio periodo;
- presenza di crediti IVA di notevole importo rispetto all'attività svolta;
- presenza di minusvalenze su partecipazioni di importo superiore a 50.000,00 euro realizzate negli anni 2004, 2005, 2006 e 2007.

Nell'ambito delle finalità connesse al predetto regime, si ribadisce l'esigenza di mantenere alto il livello di attenzione e costante il monitoraggio ai fini della individuazione di alcuni fenomeni legati ad importanti fattori di rischio, oggetto tra l'altro di attenta osservazione da parte dell'OCSE, quali in specie:

- gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva attuata anche su scala internazionale;
- le politiche di utilizzo strumentale di perdite fiscali (OECD 2011);
- le forme di arbitraggio basate sullo sfruttamento di strumenti finanziari complessi, anche da parte dei soggetti IAS adopter (OECD 2012);
- le politiche di prezzi di trasferimento non in linea con il principio del valore normale (OECD 2012).

Le surriferite novità riguardanti la platea dei grandi contribuenti comportano anche una ridefinizione delle modalità del coordinamento con la Guardia di Finanza, la quale contribuirà in modo significativo all'attività di prevenzione e repressione dell'evasione/elusione nei confronti della macro-tipologia in parola.

Dobbiamo in ogni caso distinguere tra:

- a) Indicazioni relative al coordinamento sui contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiori a 300 milioni di euro: l'attività di coordinamento sui soggetti sottoposti a tutoraggio dovrà essere effettuata, relativamente all'anno d'imposta 2007 e seguenti, con modalità operative di tipo analitico, in

considerazione del fatto che tale attività è intimamente connessa all'analisi di rischio. Tenuto conto del limitato numero di contribuenti appartenenti a tale categoria il coordinamento dovrà essere effettuato su base nominativa e realizzato attraverso il confronto degli elementi informativi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza. Ciascun soggetto sarà selezionato ed assegnato alla competenza dell'Agenzia delle Entrate o Guardia di Finanza sulla base del livello di intensità del rischio derivante dall'analisi delle informazioni acquisite e di ogni altro elemento utile a tali fini, ivi compresi eventuali specifici contesti investigativi da sviluppare.

In ogni caso, si richiama l'attenzione sul fatto che le informazioni relative ai soggetti sottoposti a tutoraggio dovranno essere oggetto di massima condivisione tra le Direzioni Regionali ed i Comandi Regionali della Guardia di Finanza, coerentemente con le finalità declinate nell'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2009-2011, all'interno del quale lo scambio reciproco di dati ed informazioni rappresenta uno dei mezzi fondamentali per il miglioramento dell'azione di controllo.

- b) Ferma restando l'attività di coordinamento che interessa la platea dei contribuenti soggetti a tutoraggio, per i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiori a 100 milioni di euro il coordinamento tra le Direzioni Regionali ed i Comandi Regionali della Guardia di Finanza sarà attuato attraverso le consuete modalità dal momento che la riorganizzazione delle strutture dell'Agenzia e la nuova ripartizione delle competenze tra le diverse strutture periferiche non modificano per l'anno 2009 e con riferimento alla platea di contribuenti in discorso, le procedure di coordinamento con la Guardia di Finanza.

Le Direzioni Regionali, pertanto, seguendo le modalità previste nella citata nota del 2002, devono procedere al coordinamento, in relazione a tali contribuenti, unitamente a tutti quelli che presentano un volume d'affari, ricavi o compensi pari o superiore a 25,8 milioni di euro.

Gli esiti delle valutazioni che scaturiscono dall'attività svolta nel 2012, anno del completamento del progetto di graduale assoggettamento al tutoraggio dei contribuenti con volume d'affari o ricavi non inferiori a 100 milioni di euro, oltre a costituire la base informativa di riferimento per la scelta della più adeguata modalità istruttoria da utilizzare ai fini della selezione dei soggetti o delle operazioni da sottoporre a controllo, dovrà formare oggetto di condivisione, con particolare riferimento ai rischi individuati nell'ambito dell'attività di coordinamento operativo con la Guardia di Finanza a livello regionale, in modo da assicurare il rafforzamento complessivo dell'azione di controllo sui grandi contribuenti.

Tutto ciò ha, inoltre, un importante riflesso anche in materia di rimborsi. Infatti sono attribuiti alla competenza delle Direzioni Regionali i rimborsi delle imposte dirette e i rimborsi IVA. Per quanto riguarda i rimborsi delle imposte dirette scaturenti dalla liquidazione delle dichiarazioni dei redditi sono di competenza delle Direzioni Regionali a decorrere dai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi. In riferimento invece al campo IVA sono di competenza delle Direzioni Regionali le richieste di rimborso IVA annuali presentate tramite modello VR, le richieste di rimborso IVA infrannuali, le compensazioni del credito trimestrale e i rimborsi IVA richiesti con istanza.

Il riferimento normativo è rintracciabile ex art 27 co. 14 lett. e-bis) D.L. 185/2008, convertito con modificazioni dalla L. 28 gennaio 2009 n. 2 e nel Provvedimento Direttoriale 6 aprile 2009.

#### *1.2.6 LA MANOVRA FISCALE MONTI*

Un'ulteriore applicazione della di incentivo alla collaborazione nel sistema di relazioni Fisco-contribuente, è contenuta all'interno del c.d. decreto "Salva Italia". Il regime premiale della "trasparenza" è contraddistinto da alcune caratteristiche innovative ed è finalizzato ad incoraggiare la chiarezza fiscale e l'emersione. L'idea principale è combinare la volontaria accettazione degli adempimenti, in grado di rafforzare i controlli e l'accertamento del Fisco, ad una serie di vantaggi di carattere premiale.

Le novità principali della manovra fiscale del Governo Monti, introdotte attraverso la conversione in legge del decreto 201/2001, si ispirano a questi principi tramite l'introduzione di un regime premiale, opzionale, denominato anch'esso tutoraggio.

Il suddetto regime, disciplinato ex art 10 del predetto decreto, è volto ad instaurare un rapporto di collaborazione preventiva tra Fisco e contribuente tale da permettere da una parte la concessione di benefici amministrativi e tributari, dall'altra la condivisione "in chiaro" della contabilità e dei movimenti finanziari di ciascun soggetto che opti per l'applicazione di tale meccanismo.

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo di applicazione del regime, possono usufruirne i seguenti soggetti ex art. 10 co 1):

- Professionisti (anche in forma associata)
- Ditte individuali (incluse le imprese familiari)
- Società di persone

Non vi rientrano invece tutti i soggetti IRES ex art. 73 TUIR<sup>41</sup>.

---

<sup>41</sup> a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;  
b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;



Le condizioni di accesso si rintracciano invece nell'art. 10 co.2:

- a) L'invio telematico all'amministrazione finanziaria dei dati
  - Rilevanti a fini IVA: corrispettivi, fatture emesse e fatture ricevute
  - Non rilevanti a fini IVA: dati relativi agli acquisti e alle cessioni non soggetti a fattura
- b) L'accensione di un C/C dedicato ai movimenti finanziari relativi all'attività professionale o di impresa esercitata
- c) Il rispetto del nuovo limite per l'utilizzo del contante (1000 euro ex art.49 D.Lgs. 231/07)

Tali obblighi possono essere adempiuti o direttamente dal contribuente o tramite un intermediario abilitato.

A fronte della fedeltà fiscale, il comma 1, riconosce a decorrere dal 1° gennaio 2013, una serie di facilitazioni e benefici, come ad esempio la semplificazione degli adempimenti amministrativi tramite l'assistenza diretta dell'Agenzia. Il contribuente sarà soggetto ad una sorta di "tutoraggio" da parte del Fisco che dovrà prevedere: la predisposizione automatica delle liquidazioni periodiche IVA, dei modelli di versamento (F24) e della dichiarazione IVA, eventualmente previo invio telematico da parte del contribuente di ulteriori informazioni necessarie. Dovrà inoltre predisporre, in materia i sostituto d'imposta, il modello 770 semplificato, il modello Cud e i modelli di versamento periodico delle ritenute, nonché la gestione degli esiti dell'assistenza fiscale. È infine prevista la soppressione dell'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale.

Si potrà anche verificare un'anticipazione del termine di compensazione del credito IVA, l'abolizione del visto di conformità per le compensazioni superiori a 15 mila euro nonché l'esonero dalla prestazione delle garanzie per i rimborsi IVA.

Verranno, infine, diminuiti i poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, ossia: riduzione di un anno dei termini dell'accertamento (le annualità risulteranno prescritte dal 31/12 del 4° anno dal periodo di imposta in esame), salvo nel caso in cui la violazione configuri un reato tributario, ed esclusione dagli accertamenti basati su presunzioni semplici (purché gravi, precise e concordanti) dei contribuenti esclusi dagli studi di settore.

Il Co. 3 dell'art. 10 tuttavia affida a un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate il compito di individuare e circoscrivere più analiticamente i predetti benefici.

---

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;

d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Ma i vantaggi previsti dalla manovra “Salva Italia” si estendono anche a quei soggetti che rispettano le condizioni di applicazione previste dal Co. 2 essendo però in regime di contabilità semplificata (art 10, co.4). Ad essi competono tre ulteriori agevolazioni:

- applicazione del principio di cassa per la determinazione del reddito e predisposizione automatica da parte dell’Agenzia delle dichiarazioni IRPEF/IRAP;
- esonero dalla tenuta delle scritture contabili e dalla tenuta del registro dei cespiti ammortizzabili;
- esonero dai versamenti periodici IVA e dall’acconto a fini IVA (verrà così in evidenza un unico debito annuale da versare presumibilmente entro il 16/03 dell’anno successivo).

In tal modo quindi l’aiuto dell’Amministrazione finanziaria alla *tax compliance* abbraccerebbe anche i modelli dichiarativi delle imposte dirette con notevoli semplificazioni, anche dal punto di vista contabile, per il contribuente.

Come disposto al co.6, per accedere al regime premiale è necessario l’esercizio di un’apposita opzione nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d’imposta precedente a quello di applicazione dei benefici<sup>42</sup>.

La norma non specifica la durata di vigenza dell’opzione, ma questa sembrerebbe conservare validità di anno in anno fino alla revoca o alla perdita dei requisiti necessari.

D’altro canto però il mancato rispetto degli obblighi di trasparenza ex co. 2 e di quelli fissati dalla disciplina antiriciclaggio di cui al D.Lgs. 231/2007 comporta la perdita dei benefici previsti dal regime agevolativo e l’applicazione di una sanzione amministrativa compresa tra i 1.500 e i 4.000 euro.

In caso di adempimento “leggermente” tardivo degli obblighi relativi all’invio telematico dei corrispettivi, delle fatture emesse e ricevute e delle risultanze degli acquisti e delle cessioni non soggette a fattura (ossia con un ritardo non superiore ai 90 giorni), i contribuenti non decadono dai benefici ma si vedranno bensì applicare la sanzione amministrativa. Riguardo a quest’ultima peraltro sarà possibile avvalersi dell’istituto del ravvedimento operoso ex art 13 D.Lgs. 472/97<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> Per godere ad esempio delle agevolazioni nell’esercizio 2013, un soggetto “solare” dovrà esercitare l’opzione all’interno del Modello Unico 2012’

<sup>43</sup> La sanzione e’ ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

## 1.3 LA RESPONSABILITA' AMMINISTRATIVA DEGLI ENTI

### 1.3.1 IL RAPPORTO TRA IL D.LGS. 231/2001 E LA FUNZIONE DI COMPLIANCE

L'impianto normativo delineato dal decreto 231/2001 è connotato, oltre che da una funzione esimente rispetto alla responsabilità degli enti, da una forte attitudine con i meccanismi di *compliance*.

Pur occupandoci di un campo, quale quello della responsabilità amministrativa, più affine alla disciplina penalistica piuttosto che a quella della fiscalità e della materia tributaria, è comunque possibile riconoscere anche qui al termine *compliance* la stessa valenza semantica che riveste nei due campi appena menzionati.

Se infatti questa viene intesa come conformità delle attività aziendali alle disposizioni normative, ai regolamenti, alle procedure ed ai codici di condotta e collaborazione con le autorità al fine di fruire dei benefici che quest'ultime accordano ai soggetti c.d. obbedienti, non è difficile individuarla anche all'interno dei doveri di auto-organizzazione dell'ente.

Il modello di prevenzione del rischio-reato, infatti, svolge un'ulteriore ed importante funzione di natura riparatoria: la sua adozione o il suo adeguamento *post delictum* determina, ricorrendo le condizioni di cui agli artt. 12 e 17 D.Lgs. 231/2001, una ragguardevole riduzione della sanzione pecuniaria e l'inapplicabilità delle sanzioni interdittive.

Il co. 2 dell'art. 12 recita così:

*“La sanzione è ridotta da un terzo alla metà se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado:*

- a) l'ente ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è comunque efficacemente adoperato in tal senso;*
- b) è stato adottato e reso operativo un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi.”***

Parallelamente, in relazione alle sanzioni interdittive, il disposto dell'art. 17 è così formulato:

---

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

4. (Comma abrogato)

5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.

*“Ferma l'applicazione delle sanzioni pecuniarie, le sanzioni interdittive non si applicano quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, concorrono le seguenti condizioni:*

*a) l'ente ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è comunque efficacemente adoperato in tal senso;*

***b) l'ente ha eliminato le carenze organizzative che hanno determinato il reato mediante l'adozione e l'attuazione di modelli organizzativi idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;***

*c) l'ente ha messo a disposizione il profitto conseguito ai fini della confisca. “*

Il rispetto della disciplina ex D.Lgs. 231/2001 si caratterizza quindi non solo per una funzione di prevenzione rispetto alla possibile lesione di beni giuridicamente tutelati, ma anche per una finalità di promozione alla riparazione di detti danni, incentivata dal riconoscimento di notevoli benefici in ambito sanzionatorio per l'impresa che successivamente alla commissione del reato si adegui alla normativa prevista dal decreto.

Secondo parte della dottrina, il riferimento al D.Lgs. 231/2001 sulla responsabilità amministrativa degli enti dipendente da reato, non solo farebbe riaffiorare il dibattito sull'opportunità o meno dell'introduzione anche dei reati fiscali nel catalogo dei reati previsti dal decreto 231/2001<sup>44</sup> ma rappresenterebbe il definitivo *endorsement* all'adozione anche in campo tributario di modelli di prevenzione del rischio.

Opportunamente il Servizio Studi del Senato, proprio con riferimento alla delega fiscale al Governo del 2013 recante “disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”, ha evidenziato che i modelli di organizzazione, gestione e controllo adottati ai sensi del D.Lgs. 231/2001 “[...] possono essere inquadrati a fondamento di un sistema integrato di controlli che consentano di gestire in modo efficiente e puntuale qualsiasi forma di rischio (compreso quello fiscale)”.

La strada indicata quindi è quella che va verso la previsione di sistemi di *compliance* integrata.

A questo proposito, nonostante che ad oggi i modelli ex D.Lgs. 231/2001 non abbiano come finalità la prevenzione del rischio fiscale in quanto i reati tributari non sono stati ancora inseriti nella c.d. ‘lista’ dei reati presupposto della responsabilità amministrativa da reato, dalle proposte avanzate in sede legislativa sembra emergere un orientamento propenso a riconoscerne l'inclusione e a privilegiare l'introduzione di sistemi di *compliance integrata* che, ove correttamente armonizzati, possano prevenire o comunque ridurre qualsiasi tipo di rischio, sia esso di natura penale (anche se non rilevante secondo la 231) o amministrativo.

---

<sup>44</sup> Concezione questa che altra parte della dottrina rifiuta strenuamente dal momento che nella materia tributaria rappresenterebbe la terza sanzione applicabile in caso di violazione, da affiancare a quelle amministrative e penali.

Purtuttavia, la scelta del legislatore di ricollegare la responsabilità amministrativa dell'ente ad un *numerus clausus* di fattispecie di reato-presupposto, non lascerebbe alcun dubbio circa l'impossibilità di estendere la disciplina ex D.lgs. 231/2001 anche ai reati tributari.

Questa decisione di natura politico-criminale, però, è sicuramente criticabile in quanto è naturale che gli adempimenti tributari e fiscali costituiscano una componente fondamentale di una strategia imprenditoriale cui possono conseguire, tra l'altro, indebiti vantaggi per l'ente.<sup>45</sup>

Sull'opportunità di inserire i delitti di natura tributaria ex D.lgs. 74/2000 tra quelli presupposto della responsabilità in questione, è sorto un ampio dibattito nel quale si sono differenziate posizioni a favore e contro l'inclusione. Chi ha optato per la tesi negativa ha fondato la sua convinzione sulla pari afflittività del sistema tributario rispetto a quello penale, sulla non delegabilità degli obblighi tributari e, comunque, sulla possibilità di procedere alla confisca attraverso lo stesso D.lgs. 231/2001 in tutti i casi in cui venisse contestato il reato di cui all'art. 416 c.p. o il reato transnazionale previsto dall'art. 11 co. 1 della legge 146/2006<sup>46</sup>.

Sull'altro versante, i sostenitori della tesi positiva, riscontrano la necessità dell'ampliamento dei reati presupposto a quelli di natura tributaria al fine di conferire al sistema fiscale una maggior efficacia soprattutto nella lotta alla c.d. "criminalità tributaria". Infatti, la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti, «*meglio si presta a colpire le condotte illecite, che intervengano all'interno degli enti, finalizzate alla realizzazione di profitti, sia per la previsione dell'interdizione-sanzione, in ragione*

---

<sup>45</sup> A tal proposito, e contro questa scelta, si segnala il Ddl S. 19 presentato dal Senatore Grasso nel marzo 2013. Veniva così proposto di "estendere la responsabilità da reato degli enti ai reati tributari, colmando così una lacuna ingiustificabile sul terreno politico criminale". Spicca in particolare l'art. 8 rubricato "Modificazioni al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, in tema di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni, anche prive di personalità giuridica", il quale prevede l'inserimento dell'art. 25 *quaterdecies* ("Reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto") così formulato:

"1. In relazione alla commissione dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

a) per i delitti di cui agli articoli 4, 5, comma 1, 10 *bis* e 10 *ter*, la sanzione pecuniaria fino a trecento quote;  
b) per i delitti di cui agli articoli 10 e 11, comma 2, la sanzione pecuniaria da duecento a seicento quote;  
c) per i delitti di cui agli articoli 2, comma 1, 3, 8 e 11, comma 1, la sanzione pecuniaria da duecentocinquanta a settecento quote.

2. Nei casi di condanna per i delitti indicati nel comma 1, lettera b) e c), si applicano le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, per una durata non superiore a un anno.

<sup>46</sup> L'articolo 11, comma 1, del Decreto Legislativo n. 472/1997, a sua volta, recita: "Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazioni o enti, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti."

*della sua capacità ad incidere sull'operatività dell'ente, sia per la previsione della confisca-sanzione, obbligatoria ed eseguibile anche per equivalente [oltre a doversi considerare la] circostanza che proprio nel settore tributario la logica del profitto nell'interesse dell'ente è strutturale alla condotta posta in essere dall'autore materiale del reato, sì che devono ravvisarsi nella loro massima estensione le ragioni per cui è stato adottato il sistema della responsabilità degli enti»<sup>47</sup>*

È opportuno considerare, inoltre, come, attraverso la previsione dell'art. 11<sup>48</sup> della legge 146/2006, si possano comunque ipotizzare situazioni in cui la violazione di un obbligo tributario da parte di un legale rappresentante o di un vertice della società, possa dar luogo ad una responsabilità amministrativa in capo all'ente stesso.

Inoltre, attraverso l'inclusione dell'art 416 c.p. tra i reati presupposto, parte della giurisprudenza ha più volte sostenuto applicabili all'ente, reo di illeciti tributari, le sanzioni previste ex D.lgs. 231: il reato associativo era, infatti, assunto come reato mezzo per addebitare all'ente qualsiasi tipo di reato fine, seppur non compreso nel *numerus clausus* stabilito dal legislatore.

Una giurisprudenza minoritaria, poi, ha tentato di aggirare la scelta legislativa attraverso l'asserita possibilità di configurare un concorso tra la frode fiscale (reato non presupposto) e il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato (reato presupposto della responsabilità amministrativa). Il disconoscimento del principio di specialità consentiva di applicare le misure cautelari all'ente (e, in prospettiva, le sanzioni amministrative) formalmente per il solo delitto di truffa aggravata e, concretamente, anche per il reato tributario. Al fine di eliminare questo orientamento è stata necessaria una sentenza delle Sezioni Unite penali della Suprema Corte<sup>49</sup>: il principio di specialità espresso dall'art. 15 c.p. precluderebbe, infatti, il configurarsi del concorso di reati.

La pronuncia in esame nota come il legislatore, nel disegnare le fattispecie penali tributarie, abbia inteso anticipare la tutela penale a quei comportamenti che diano vita a dichiarazioni fiscali non rispondenti al vero: per questo i delitti contemplati dal d.lgs. 74/2000 sono costruiti quali reati di mera condotta, in rapporto di specialità rispetto alla truffa, dal momento che sono caratterizzati da una particolare modalità di artificio,

---

<sup>47</sup> P. Ielo, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Rivista231.it*, n. 3/2007, 7

<sup>48</sup> Art. 11. Legge 146/2006: "Ipotesi speciali di confisca obbligatoria e confisca per equivalente"

1. Per i reati di cui all'articolo 3 della presente legge, qualora la confisca delle cose che costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo del reato non sia possibile, il giudice ordina la confisca di somme di denaro, beni od altre utilità di cui il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona fisica o giuridica, per un valore corrispondente a tale prodotto, profitto o prezzo. In caso di usura è comunque ordinata la confisca di un importo pari al valore degli interessi o degli altri vantaggi o compensi usurari. In tali casi, il giudice, con la sentenza di condanna, determina le somme di danaro o individua i beni o le utilità assoggettati a confisca di valore corrispondente al prodotto, al profitto o al prezzo del reato.

<sup>49</sup> Cass. SS.UU. Penali 19 gennaio 2011, n. 1235.

consistente appunto nell'annotazione o emissione di fatture false, ovvero nella predisposizione di un falso impianto contabile.

La II Sezione penale della Cassazione con sentenza n. 41488 del 28 ottobre 2009 statuisce che *“da tempo la giurisprudenza di legittimità ha affermato il principio secondo cui non è configurabile il concorso fra il delitto di frode fiscale ex articolo 2 D. Lgs. n. 74/2000 e quello di truffa aggravata ai danni dello Stato ex articolo 640, c.p., n. 1, c.p., dovendosi ritenere il secondo consumato nel (ovvero in rapporto di specialità con il) primo, con la conseguenza che, verificandosi l'assorbimento nel delitto di frode fiscale di quello di truffa aggravata, è impedita l'applicazione della confisca per equivalente, non prevista dalla legge anche per i reati tributari, se non per i fatti – qui pacificamente non ricorrenti – successivi all'entrata in vigore della legge finanziaria 2008, n. 244/2007. Le conclusioni di siffatto univoco indirizzo giurisprudenziale valgono sia per la responsabilità penale delle persone fisiche che per quella c.d. “amministrativa” delle persone giuridiche”*. Ne risulterebbe altrimenti violato il principio di legalità.

In nome del principio di specialità, troverà pertanto applicazione la sola fattispecie tributaria, che peraltro è corredata da una cornice sanzionatoria più elevata<sup>50</sup>.

Inoltre, considerata l'applicazione della misura della confisca per equivalente alla persona fisica che abbia commesso un illecito tributario, ci si interroga circa la possibile applicazione di quest'ultima anche alle persone giuridiche per la commissione di tale tipologia di reato, pur essendo esclusa la responsabilità amministrativa o penale.

Chi opta per la soluzione positiva, basa le sue convinzioni sul presupposto che l'art. 1, co. 143, della legge 244/2007<sup>51</sup>, ha esteso l'applicazione dell'istituto ex art. 322 *ter* del c.p. al settore dei reati tributari (in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto). La scelta, quindi, di escludere la confisca per equivalente nei confronti delle persone giuridiche in nome e per conto delle quali sia stato commesso il reato, apparirebbe del tutto irragionevole.

La Suprema Corte ha cercato di colmare questa lacuna legislativa sostenendo che il D.lgs. 231/2001 non costituisce un ostacolo all'applicazione dell'istituto anche al patrimonio dell'ente nelle ipotesi di reati commessi da amministratori o dai suoi legali rappresentanti<sup>52</sup>, ritenendo quindi sequestrabile il patrimonio dell'ente, che non può considerarsi come un terzo estraneo al reato in quanto beneficiario del profitto

---

<sup>50</sup> P. Caccialanza, *Le Sezioni Unite escludono il concorso fra reati fiscali e truffa aggravata ai danni dello Stato*, Diritto Penale Contemporaneo, 28 gennaio 2011.

<sup>51</sup> Art 1, co.143, legge 244/2007: *“Nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale”*.

<sup>52</sup> Cass. Sez. III, 19 luglio, 2011, n. 28731.

dell'illecito commesso dalla persona fisica<sup>53</sup>.

I giudici di legittimità affermano che *“il reato è addebitabile all'indagato, ma le conseguenze patrimoniali ricadono sulla società a favore della quale la persona fisica ha agito salvo che si dimostri che vi è stata una rottura del rapporto organico; questo principio, pacificamente accolto dalla giurisprudenza di legittimità, non richiede che l'ente sia responsabile a sensi Decreto Legislativo n. 231/2001 (...) la società ricorrente non può considerarsi terza estranea al reato perché partecipa alla utilizzazione degli incrementi economici che ne sono derivati”*.

Altre pronunce si sono schierate nel senso di escludere nel modo più assoluto la possibilità di estensione della confisca alle persone giuridiche i cui rappresentanti abbiano commesso alcuno dei reati tributari. Le motivazioni poste a fondamento di tale tesi si basano essenzialmente sul carattere assolutamente personale della responsabilità penale e, ovviamente, sull'esclusione dei reati tributari dai reati presupposto della responsabilità amministrativa dell'ente.

L'unica eccezione potrebbe ravvisarsi nel caso in cui la struttura societaria costituisca un apparato fittizio utilizzato dal reo/persona fisica per compiere il reato. In tal caso, ogni profitto e ogni bene fittiziamente intestato alla società, sarà direttamente riconducibile alla responsabilità della persona fisica, giustificandone così la confisca.

Da ultimo, con un orientamento intermedio, la Suprema Corte<sup>54</sup> è intervenuta ammettendo ma limitando fortemente la possibilità di applicazione dell'istituto. È stato così sancito il divieto di applicazione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di un ente qualora non sia stato reperito, nel suo patrimonio, il profitto del reato tributario commesso dalla persona fisica (amministratore o legale rappresentante); l'impossibilità di procedere alla confisca nei confronti della persona giuridica per reati da costoro commessi, quando sia possibile il sequestro finalizzato alla confisca di danaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto del reato tributario compiuto dagli organi dell'ente, in capo a costoro o a persona non estranea al reato; è, infine, consentito nei confronti dell'ente il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di beni riconducibili al profitto del reato commesso, quando tali beni siano nella disponibilità della persona giuridica<sup>55</sup>.

L'estensione dell'istituto ai beni dell'ente non individuabili specificatamente come profitto del reato è inapplicabile in quanto, nemmeno il rapporto organico intercorrente tra l'autore della violazione e la persona giuridica, potrebbe giustificarne

---

<sup>53</sup> Sul punto cfr F. Petrillo, *“Il “controverso” rapporto tra la disciplina 231 e i reati tributari”*, *Filodiritto*, 27 aprile 2014

<sup>54</sup> In tal senso Cass. SS. UU. Penali, sent. n. 10561, nella motivazione depositato il 5 marzo 2014.

<sup>55</sup> In tal senso si è espresso anche l'ufficio del Massimario della Corte di Cassazione con la relazione del 2 luglio 2013, n. 30/13.



l'applicazione.

A questo punto non resta che auspicare un intervento del legislatore in quanto la situazione normativa ad oggi delineata, non può che presentare profili di irrazionalità ed incoerenza.

Le stesse Sezioni Unite non mancano di rilevare che *“il mancato inserimento dei reati tributari fra quelli previsti dal Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231, rischia di vanificare le esigenze di tutela delle entrate tributarie (...) è possibile, attraverso l'intestazione alla persona giuridica di beni non direttamente riconducibili al profitto di reato, sottrarre tali beni alla confisca per equivalente, vanificando o rendendo più difficile la possibilità di recupero di beni pari all'ammontare del profitto di reato, ove lo stesso sia stato occultato e non vi sia disponibilità di beni in capo agli autori del reato”*.

Negli ultimi anni sia la normativa nazionale sia quella comunitaria hanno portato ad una crescente responsabilizzazione delle persone giuridiche, trasferendo su di esse obblighi preventivi un tempo demandati agli organi pubblici. Le società sono sostanzialmente obbligate a dover, dunque, implementare dei sistemi di controllo idonei a prevenire i rischi di natura civile, amministrativa e penale.

Si tratta di un ambito molto ampio che mira ad assicurare la *compliance* alle regole *antitrust*, agli adempimenti di natura fiscale, in materia di salute, sicurezza e ambiente (e molti altri), nonché, con specifico riferimento al Decreto Legislativo n. 231/2001, al rispetto delle norme penali fino ad arrivare, a seconda dei settori merceologici, a ricomprendere norme molto specifiche.

Il quadro sopra delineato si complica ulteriormente per quanto riguarda la prevenzione dei rischi di natura penale in ragione della progressiva estensione del perimetro di applicabilità del Decreto 231.

Si dibatte molto sulla reale efficacia generale di questi modelli di controllo in quando utilizzati ed individuati allo scopo di evitare rischi diametralmente opposti tra loro:

- rischio reati nei rapporti con la PA/legge anticorruzione, piani anticorruzione implementati dai soggetti pubblici, normative sovranazionali;
- rischio reato riciclaggio/disposizioni del D. Lgs. n. 231/2007/disposizioni Banca d'Italia, ecc;
- rischio reato salute e sicurezza/certificazioni ex art. 30 TU 2008 e normative speciali;
- rischio reato ambientale/sistemi di gestione ambientali e normative speciali. Il parallelo potrebbe continuare anche per altre fattispecie di reato rilevanti ai sensi del Decreto 231 (si pensi ai reati societari/di *market abuse* e alla L. 262/2005 e alle disposizioni del Testo Unico della Finanza, nonché, alle disposizioni degli organi di settore).

Il Modello 231, in questo contesto, potrebbe costituire un documento di raccordo tra vari *compliance programs* settoriali: in presenza di una pluralità così ampia e diversa di rischi da prevenire, sembra non si possa neppure parlare di un unico sistema di *compliance* integrato ma, al contrario, sembra auspicabile prevedere l'implementazione di sistemi diversi tra loro, tenuto conto delle possibili 'aggregazioni' di rischio che alcune aree condividono.

Tuttavia bisogna anche dar conto che dalla stessa relazione del Senato emerge un orientamento, sostenuto dalle imprese coinvolte, espressivo di un sentimento negativo rispetto alla necessaria predisposizione dei modelli organizzativi. Ciò si evince dal seguente passo tratto dal commento all'art 6 della "delega fiscale":

"In dottrina è stato osservato che la necessità di creare modelli organizzativi per evitare l'applicazione di sanzioni in relazione a comportamenti illeciti sempre più comuni (quali i reati connessi con la sicurezza del lavoro) è stata interpretata dalle imprese e dagli enti interessati prevalentemente in modo negativo, quale ulteriore adempimento generatore di costi e responsabilità di cui se ne poteva fare certamente a meno. Questo modo di interpretare la normativa ha portato le stesse a creare modelli organizzativi "di facciata" senza vedere in questi alcuna utilità diretta sul piano gestionale e strategico. La giurisprudenza, con sanzioni gravi, ha punito questo tipo di approccio disattendendo il modello, in quanto non creato a misura sull'impresa, ma copiato da un prototipo soggettivamente inefficace".

### 1.3.2 ORIGINE E NATURA DELLA RESPONSABILITA'

L'introduzione, con il D.Lgs. 231/2001 di una responsabilità<sup>56</sup> degli enti, non più necessariamente ancorata ad una responsabilità puramente personale di chi commette il reato, ha definitivamente smentito l'antico brocardo per cui *societas delinquere non potest*<sup>57</sup>

Un sistema che incentri la responsabilità degli enti esclusivamente attorno alla persona fisica si è rivelato inefficace e inadeguato a causa del frequente scollamento, all'interno delle organizzazioni societarie, tra titolarità dei poteri decisionali e della

---

<sup>56</sup> La questione riguardante la natura amministrativa o penale di detta responsabilità è stata motivo di contrasti e dibattiti tra gli interpreti. La dottrina ad oggi dominante propende per la natura penale della responsabilità. A favore di questo orientamento militano infatti argomenti più stringenti come il fatto che la qualificazione di un comportamento illecito discende dalla natura dell'interesse violato e non da chi commette la violazione e come la giurisdizione del giudice penale. Di stampo schiettamente penalistico sarebbero poi l'articolazione del criterio di imputazione soggettiva dell'illecito in chiave di colpevolezza, la punibilità dell'ente anche quando il reato è meramente tentato e il sistema commisurativo della pena.

Correlativamente però si sta sviluppando un filone di pensiero che riconosce la responsabilità degli enti come un *tertium genus* collocato a metà strada tra l'illecito penale e quello amministrativo, condividendo con il primo l'effetto di stigma e la gravità delle conseguenze sanzionatorie, con il secondo il nome e taluni profili di disciplina.

<sup>57</sup> In Italia i primi critici di questo assunto furono Bricola (in *Il costo del principio societas delinquere non potest nell'attuale dimensione del fenomeno societario*, in Riv.trim.dir. proc. pen 1970, 951ss.) e Marinucci (*Il reato come azione. Critica di un dogma*, Giuffrè 1971, 175 ss.) per il quale oltre alla mera responsabilità gli enti potevano anche essere soggetti a pene e sanzioni in quanto *societas puniri potest*.

competenza informativa, da una parte, e le mansioni esecutive dall'altra: può accadere che chi decide integri l'elemento soggettivo del reato ma, qualora abbia precedentemente trasferito i suoi poteri ad un terzo, non realizzi la materialità del fatto tipico.

Una spinta in tal senso è stata data anche dal processo di integrazione comunitario<sup>58</sup>, nel quale già la Raccomandazione n. 18 del Comitato dei ministri del Consiglio d'Europa sollecitava gli Stati membri a prevedere sistemi di responsabilità delle persone giuridiche, disegnando al riguardo un ampio ventaglio di sanzioni. Inoltre anche la Convenzione PIF<sup>59</sup>, sebbene non fornisse indicazioni specifiche, dettava direttive più puntuali: ad esempio distingueva due ipotesi, a seconda che il reato fosse stato commesso da soggetti in posizione dominante ovvero da soggetti in posizione subordinata.

A questi scarni criteri l'art. 11 della l. n. 300/2000 ne aggiunse altri con l'intento di contemperare i profili di prevenzione generale, sulla base dei quali fu ideata la responsabilità degli enti, con le garanzie che ne devono rappresentare il necessario contraltare. La stessa filosofia ha ispirato anche il legislatore italiano del D.Lgs. n. 231/2001.

Inoltre, si riconosce pacificamente, che la costruzione attraverso il D.Lgs. 231/2001 di un sistema suscettibile di motivare una riconversione organizzativa interna dell'ente o semplicemente l'elevazione degli standard oggettivi di legalità del suo operato, possa adeguatamente soddisfare l'aspirazione costituzionale.

Quanto ai soggetti destinatari del sistema normativo, l'art 1 del D.Lgs. 231/2001 al secondo comma circoscrive la sua applicazione agli enti forniti di personalità giuridica, alle società e associazioni anche prive di personalità giuridica. Rimangono tuttavia esclusi lo Stato cui, per analogia, devono essere assimilati gli altri enti pubblici territoriali<sup>60</sup> e gli enti a soggettività pubblica, ma che svolgono pubbliche funzioni<sup>61</sup>, e gli enti privi di personalità giuridica che svolgono funzioni costituzionali.<sup>62</sup>

---

<sup>58</sup> Il riferimento in *Riv. it. dir. pen. econ.* 1991, 653 s. La responsabilità delle persone giuridiche è prevista anche nelle azioni comuni in tema di criminalità organizzata e di corruzione nel settore privato. È ormai lunga la lista delle decisioni-quadro che sollecitano il ricorso da parte degli Stati a questo strumento di contrasto della criminalità.

<sup>59</sup> L'origine della Convenzione deve farsi risalire all'art K.3 del Trattato di Maastricht. Lo scopo della Convenzione è espresso nel preambolo dell'atto, laddove gli Stati manifestano la volontà che le rispettive legislazioni penali nazionali contribuiscano efficacemente alla tutela degli interessi finanziari dell'Ue. Gli stati riconoscono che i numerosi casi di reati di frode alle entrate o alle spese della Comunità hanno dimensione transfrontaliera: da ciò discende la necessità di una definizione comune del reato di frode nonché la previsione di sanzioni penali efficaci.

<sup>60</sup> Ordinanza Tribunale di Salerno, 28 marzo 2003, SOC. IVAM e MONTEVERDE, in *Cass.pen.* 2004, 266 ss., con nota critica di Fidelbo, *Misure cautelari nei confronti della società: primi problemi applicativi in materia di tipologie delle "sanzioni" e limiti all'operatività del commissario giudiziale.*

<sup>61</sup> Condividono la scelta, C.Pecorella, *Principi generali*, cit.; De Simone, *I profili sostanziali*, cit, 85 che peraltro sottolinea come la categoria degli enti pubblici economici sia ormai in via di estinzione, a causa del processo di privatizzazione iniziato nel settore bancario nel 1990.

<sup>62</sup> Art. 1.: 1. Il presente decreto legislativo disciplina la responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato.

La ratio dell'esclusione risiede nel fatto che, in riferimento al tipo di sanzioni previste nonché ai meccanismi riparatori predisposti, ci si è voluti sempre rivolgere a entità di carattere economico di tipo imprenditoriale mosse da finalità di lucro.

Nella tipizzazione del fatto da cui discende la responsabilità dell'ente, il legislatore si è poi ispirato evidentemente all'esperienza statunitense dei c.d. *compliance programs*, adattandoli alle peculiarità della situazione italiana.

Per primi gli Stati Uniti hanno tentato di introdurre meccanismi volti a garantire il rispetto di determinati *standards* di eticità nei comportamenti economici e il controllo della loro effettività all'interno delle singole realtà aziendali<sup>63</sup>.

Il profilo statunitense è caratterizzato da due elementi:

- L'adozione dei *compliance programs*<sup>64</sup> non è obbligatoria ma è un mero onere da sopportare per godere dei benefici da essi previsti;
- i modelli comportamentali devono essere effettivi e dotati di un grado di analiticità necessario a consentirne la concreta attuazione;

A tale scopo infatti le società devono rispettare alcune condizioni minime:

1. *The organization shall establish standards and procedures to prevent and detect criminal conduct*
2. *Governing authority shall be knowledgeable of and exercise reasonable oversight with respect to the implementation and effectiveness of the compliance and ethics program.*
3. *High-level personnel of the organization shall ensure that the organization has an effective compliance and ethics program, Specific individual(s) within high level personnel shall be assigned overall responsibility for the compliance and ethics program.*
4. *Specific individual(s) shall be delegated day-to-day operational responsibility for the compliance and ethics program: report periodically to high-level personnel and, as appropriate, to the governing authority, on the effectiveness of the compliance and ethics program. Individual(s) shall be given adequate resources, appropriate authority, and direct access to the governing authority.*

---

2. Le disposizioni in esso previste si applicano agli enti forniti di personalita giuridica e alle societa' e associazioni anche prive di personalita' giuridica.

3. Non si applicano allo Stato, agli enti pubblici territoriali, agli altri enti pubblici non economici nonche' agli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale

<sup>63</sup> "The compliance and ethic programs shall be reasonably designed, implemented, and enforced so that the program is generally effective in preventing and detecting criminal conduct. The failure to prevent or detect the instant offence does not necessarily mean that the program is not generally effective in preventing and detecting criminal conduct". Così recita il §8B2.1 (Effective Compliance and Ethics Program) nella versione del 2004.

<sup>64</sup> I cui requisiti sono fissati nelle *Federal sentencing guidalines* che, per la parte concernente la responsabilità degli enti, sono state modificate nel 2004 per ottemperare al *Serbanes Oxley-Act* del 2002. Quanto alle loro linee ispiratrici, ancora attuale l'analisi di DE MAGLIE, *L'etica*, cit., 102 ss.

Il maggior distacco tra il sistema statunitense e quello italiano è ravvisabile però nel diverso retroterra culturale dei programmi. Il primo, infatti, è principalmente incentrato sulla progressiva formazione di codici etici e su una fase di auto responsabilizzazione del mondo imprenditoriale, nell'altro invece questa fase è stata completamente saltata cosicché non si possa avvalere di quella base di consenso aggregante che sarebbe derivata da una naturale maturazione delle tematiche.

Ma, ai fini dell'argomento che questo elaborato si propone di sviluppare, il fulcro della trattazione relativa al D.Lgs. 231/2001 è riscontrabile nell'art 6. Qualora il reato<sup>65</sup> sia commesso da un soggetto che riveste una posizione apicale all'interno di esso (articolo 5, comma 1, lettera a)<sup>66</sup>, l'ente non risponde se dimostra di aver assunto le misure necessarie ad impedire la commissione di reati del tipo di quello realizzato. Dovrà però essere fornita la prova che l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato modelli di organizzazione e di gestione idonei, dell'istituzione di un organismo dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo con il compito di vigilare<sup>67</sup> sull'osservanza del *compliance program* e che tale controllo sia stato effettivo ed adeguato. Il reato deve infine essere il frutto dell'iniziativa personale di un vertice infedele che si sia fraudolentemente sottratto alla vigilanza su di lui esercitata.

Con riferimento all'estensione dei poteri delegati e al rischio di commissione dei reati, inoltre, i modelli di cui alla lettera a) del comma 1, devono rispondere alle seguenti esigenze:

- individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi reati;
- prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire;
- individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione dei reati;

---

<sup>65</sup> I reati che originariamente vedevano l'applicazione del D.Lgs. 231/2001 erano quelli contro la PA nella gestione dei finanziamenti pubblici e, in generale, nei rapporti con la PA. Successivamente furono aggiunti: i reati nella gestione di moneta ed altri valori "pubblici", i reati societari, i reati aventi finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico e di finanziamento del terrorismo, i reati contro la personalità individuale, i reati di abuso di mercato, i reati transnazionali, i reati in materia di salute e sicurezza sul lavoro, i reati di ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni, utilità di provenienza illecita, i reati informatici, i reati per dichiarazioni mendaci all'AG, reati in materia di diritti d'autore, i reati ambientali e infine i reati per impiego di cittadini irregolari.

<sup>66</sup> "a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso."

<sup>67</sup> Diverse questioni interpretative si sono incentrate su quale dovesse essere l'organo di vigilanza. Secondo alcuni tale funzione deve essere svolta dal collegio sindacale (ipotesi però divenuta presto recessiva), altri ritengono possibile attribuire le funzioni dell'OdV all'organismo di *Internal Auditing* alle dirette dipendenze di un vertice esecutivo aziendale, altri ancora ipotizzano di assegnare le funzioni di vigilanza al Comitato per il controllo interno. Infine secondo un'ulteriore ipotesi l'ente può dotarsi di un meccanismo *ad hoc*, istituito *ex novo*.

Resta però assodato il fatto che sull'organismo in questione grava esclusivamente il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli (art.6 D.Lgs. 231/2001) e che tale compito va attuato attraverso l'elaborazione di note informative e di eventuali denunce, senza avere nessun potere impeditivo specifico tale da consentire l'interferenza con l'altrui illecito operato.

- prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli;
- introdurre un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello.

I modelli di organizzazione e di gestione possono essere adottati anche sulla base di codici di comportamento redatti dalle associazioni rappresentative degli enti, comunicati al Ministero della giustizia che, di concerto con i Ministeri competenti, può formulare, entro trenta giorni, osservazioni sulla idoneità dei modelli a prevenire i reati.

Il modello comportamentale dovrà poi essere calibrato sulla singola realtà imprenditoriale in cui si potranno scorgere le tracce di un incentivo alla moralizzazione spontanea dell'impresa.

### 1.3.3 MODELLI ORGANIZZATIVI E DOVERE DI AUTO-ORGANIZZAZIONE DELL'ENTE

I modelli di organizzazione<sup>68</sup>, gestione e controllo del rischio-reato esplicano prevalentemente i loro effetti sulle dinamiche dell'imputazione soggettiva<sup>69</sup>. In particolare, con riguardo ai reati commessi dai soggetti in posizione apicale, l'adozione dei suddetti modelli svolge una funzione esimente facendo venire meno la colpevolezza dell'ente.

In ossequio a quanto previsto dall'art. 6 del D.Lgs. 231/2001 un primo contenuto del dovere di organizzazione è la predisposizione di una griglia capillare di garanti, collocati nelle diverse fasi del processo decisionale e produttivo. L'oggetto della garanzia dipenderà dalla tipologia della funzione svolta: chi è collocato in posizione apicale assicurerà l'adozione di un modello di organizzazione adeguato ai beni giuridici tutelati dalle norme penali; scendendo di grado invece la garanzia si concretizzerà in rapporto al tipo di funzione.

Successivamente l'ente dovrà adottare un vero e proprio programma di autodisciplina, basato su regole autonormate, deputato a:

- Mappare le aree in cui è più radicato il rischio-reato. In questo contesto è quindi necessario effettuare una valutazione inerente alle aree potenzialmente più esposte ai rischi e le c.d. aree strumentali che gestiscono gli strumenti finanziari destinati a supportare la commissione di reati. Deve poi essere valutato il grado di efficacia dei controlli già predisposti dall'ente ed effettuata un'analisi retrospettiva per individuare la sua eventuale propensione al rischio-reato;
- Riconoscere le modalità operative attraverso cui vengono in modo più frequente commessi illeciti per poter approntare le necessarie cautele ed

---

<sup>68</sup> Molteplici sono i codici di comportamento e best practices a riguardo. Per esempio Linee guida per la costruzione di modelli di gestione, organizzazione e controllo ex D.Lgs. n. 231/2001, redatte da CONFINDUSTRIA, e Codice di comportamento delle imprese di costruzione adottato dall'ANCE. Sul versante giurisprudenziale, sono tuttora scarse le pronunce che si sono occupate di vagliare l'idoneità preventiva dei modelli; si segnalano G.i.p. Roma ord. 4-14 aprile 2003, in Guida al diritto, 31/2003, 66 ss.; G.i.p. Milano, ord. 20 settembre 2004, ivi, 47/2004, 69 ss.

<sup>69</sup> Appare da tempo confutata la risalente obiezione per cui chi agisce illecitamente in nome della persona giuridica opererebbe *ultra vires*, con conseguente rottura della immedesimazione organica. Si riportano sul punto le illuminanti parole di FALZEA: "Il problema dei limiti statuari di imputazione alla persona giuridica degli atti dei suoi amministratori non può confondersi con il diverso problema della imputazione alla persona giuridica degli atti illeciti che commettono gli amministratori. La liceità dello scopo va apprezzata sul piano astratto delle finalità statuarie della persona giuridica mentre la illiceità del comportamento degli amministratori va apprezzata sul piano concreto dei singoli atti di realizzazione dello scopo: uno scopo astrattamente lecito può realizzarsi mediante atti concretamente illeciti. Uno scopo statutario illecito esclude la personalità giuridica, la concreta finalità illecita di un comportamento di attuazione dello scopo statutario lecito è perfettamente compatibile con la personalità giuridica. Sotto questo profilo non è alcun ostacolo logico-giuridico per riconoscere una responsabilità penale delle persone giuridiche, al medesimo titolo con cui si riconosce una loro responsabilità civile". FALZEA, *La responsabilità penale*, cit., 300. Alla luce di queste osservazioni, trova una risposta positiva anche l'interrogativo se possano rilevare penalmente gli atti posti in essere da organi rappresentanti al di là dei limiti delle loro competenze.

individuare i soggetti più esposti al rischio (soggetti apicali, *middle management*, dipendenti);

- Individuare regole cautelari orientate a minimizzare il rischio-reato;
- Predisporre adeguati meccanismi di controllo;
- Prevedere un sistema disciplinare rivolto a sanzionare i comportamenti devianti;
- Assicurare meccanismi che favoriscano la scoperta degli illeciti

In questo modo è possibile valutare il c.d. rischio inerente per ogni singola area operativa individuandone i fattori in base alle modalità di realizzazione dell'illecito. È inoltre necessario rilevare il c.d. rischio residuale, ossia la probabilità della residua propensione al rischio-reato e alla commissione di illeciti nonostante la vigenza di un modello organizzativo conforme alla disciplina del D.Lgs. 231/2001.

Quest'ultimo compito può essere ottemperato tramite una serie di valutazioni di diversi fattori. Ci si riferisce in primis alla raccolta di informazioni inerenti la struttura della *governance* dell'ente e all'evoluzione dell'organigramma aziendale inteso quale mutamento diacronico del tessuto organizzativo (in modo tale da rilevare se questo sia stato indotto da disfunzioni operative o violazioni comportamentali).

Inoltre si tratta di compiere una valutazione ulteriore e più approfondita riguardo la propensione al rischio-reato e le possibili modalità di commissione dell'illecito.

Una volta appurato il c.d. rischio residuale è necessario confrontarlo con il grado di accettabilità previsto dal D.Lgs. 231/2001, ossia il c.d. rischio tollerabile: il decreto impone la costruzione di un sistema di prevenzione idoneo, adeguato ed effettivo, non aggirabile se non con il ricorso a condotte fraudolente che non siano state agevolate da un omesso o insufficiente controllo <sup>70</sup>.

Di conseguenza il rischio residuale, che emergerà all'esito dell'attività di mappatura, andrà rapportato al grado di prevenzione imposto dal decreto: se persisterà un deficit di prevenzione, occorrerà implementare, nell'ambito dell'attività di *risk management*, il livello delle cautele e dei controlli.

---

<sup>70</sup> Art. 6 D.Lgs. 231/2001 lett c) individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione dei reati; lett d) prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli.



## 1.4. LA L. 190/2012: DISPOSIZIONI PER LA PREVENZIONE E LA REPRESSIONE DELLA CORRUZIONE E DELL'ILLEGALITÀ NELLA P.A.

### 1.4.1 LEGGE ANTICORRUZIONE E COMPLIANCE AZIENDALE: I RIFLESSI SUI MODELLI ORGANIZZATIVI EX D.LGS. 231/2001

La legge 190/2012 ha quale obiettivo primario quello di dettare delle misure di contrasto del fenomeno corruttivo nei rapporti con le P.A.

La Corte di conti, nel discorso di apertura dello scorso anno giudiziario, ha posto in evidenza come la corruzione sia divenuta da *“fenomeno burocratico/pulviscolare, fenomeno politico-amministrativo-sistemico.”*<sup>71</sup>. *“La corruzione sistemica, oltre al prestigio, all'imparzialità e al buon andamento della pubblica amministrazione, pregiudica, da un lato, la legittimazione stessa delle pubbliche amministrazioni, e, dall'altro (...) l'economia della Nazione.”* Di fronte alla corruzione sistemica, la Corte ha evidenziato che *“La risposta (...) non può essere di soli puntuali, limitati, interventi - circoscritti, per di più, su singole norme del codice penale - ma la risposta deve essere articolata ed anch'essa sistemica.”*. *“(...). Da qui, l'importanza della parte amministrativa della legge 190/2012 che assume la portata di una riforma delle pubbliche amministrazioni ai fini della prevenzione e della lotta alla corruzione, riforma che attende ora la sua prova più difficile, quella della sua realizzazione.”*<sup>72</sup>

La legge 190/2012 traccia, quindi, un assetto attraverso il quale i soggetti destinatari<sup>73</sup> siano in grado di applicare, e perciò essere *compliant*, la normativa anticorruzione prevista dalla legge. Il Piano nazionale anticorruzione<sup>74</sup>, infatti, è prevalentemente finalizzato ad agevolare la piena attuazione delle misure e degli strumenti legali di prevenzione della corruzione.

Il modello che viene delineato è improntato su un tipo di *framework* molto simile a

---

<sup>71</sup> Si stima, in media, che circa il 3% del Pil mondiale non viene usato nell'economia legale per finalità di crescita e sviluppo ma per tangenti (anche se il costo della corruzione varia in ogni caso da Paese a Paese). Per l'Italia questa stima porta un onere sul bilancio di circa 50-60 miliardi annui. Da Relazione annuale SAET 2010.

<sup>72</sup> Inaugurazione anno giudiziario, 5 febbraio 2013, Relazione orale del Presidente della Corte dei conti, dott. Luigi Giampaolino.

<sup>73</sup> I destinatari della normativa anticorruzione sono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi: Regioni, Province, Comuni, Comunità montane e loro consorzi e associazioni; Istituti e scuole di ogni ordine e grado e Istituzioni educative e universitarie; Aziende e Amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, il CONI; l'ARAN e le agenzie di cui al D.Lgs. n. 300/1999; Istituti autonomi case popolari, Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, Enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali; le Amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale; gli enti pubblici economici, gli enti di diritto privato in controllo pubblico nonché le società a partecipazione pubblica e quelle da queste ultime controllate ai sensi dell'art. 2359 c.c. Un'adeguata politica di prevenzione del rischio di corruzione è poi raccomandata a: Autorità amministrative indipendenti, le Amministrazioni della Camera e del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica, nonché gli organi di autogoverno della Magistratura e dell'Avvocatura dello Stato.

<sup>74</sup> D'ora in poi P.N.A.

quello strutturato in tema di responsabilità amministrativa degli enti ex D.Lgs.231/2001. La stretta interconnessione è, tra l'altro, evidenziata dalla possibilità, per i soggetti che hanno già adottato un MOG<sup>75</sup>, di integrarlo attraverso "Piani di prevenzione della corruzione", da trasmettere alle autorità pubbliche vigilanti e da pubblicare sul sito istituzionale dell'Ente che lo adotta.

Questo prevede la possibilità di:

- estendere i reati contemplati dalla 231/2001 a quelli considerati dalla L. 190/2012 e individuare le aree a rischio corruzione;
- integrare la programmazione della formazione dei soggetti operanti all'interno dell'Ente, avendo particolare riguardo alle aree a maggior rischio corruzione;
- individuare le modalità di gestione delle risorse umane e finanziarie idonee a impedire la commissione di reati;
- adottare/integrare il Codice di comportamento e il sistema sanzionatorio;
- nominare il responsabile per l'attuazione dei propri Piani di prevenzione della corruzione, che può coincidere con l'OdV ex 231/2001 prevedendo inoltre adeguati flussi informativi.

La legge anticorruzione interessa direttamente, quindi, anche il sistema della *compliance* aziendale, perché incide sul complesso dei reati presupposto della responsabilità degli enti e quindi sui rischi da reato che i MOG sono chiamati a minimizzare.

Vero è che i reati di corruzione erano già contemplati dal D.Lgs. 231/2001<sup>76</sup>, ma è altrettanto vero che i rapporti con le P.A. rappresentano, di fatto, una delle aree di rischio di cui risulta fondamentale la prevenzione attraverso la costruzione dei MOG, in

---

<sup>75</sup> Ossia un Modello di organizzazione, gestione e controllo.

<sup>76</sup> Artt. 24 e 25 D.Lgs. 231/2001. Secondo l'art 24, rubricato *Indebita percezione di erogazioni, truffa in danno dello Stato o di un ente pubblico o per il conseguimento di erogazioni pubbliche e frode informatica in danno dello Stato o di un ente pubblico*, " 1) in relazione alla commissione dei delitti di cui agli articoli 316-bis, 316-ter, 640, comma 2, n. 1, 640-bis e 640-ter se commesso in danno dello Stato o di altro ente pubblico, del codice penale, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote.

2) Se, in seguito alla commissione dei delitti di cui al comma 1, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità o e' derivato un danno di particolare gravità; si applica la sanzione pecuniaria da duecento a seicento quote.

3) Nei casi previsti dai commi precedenti, si applicano le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)."

L'articolo 25, rubricato *Concussione e corruzione*, dispone poi che:

1) In relazione alla commissione dei delitti di cui agli articoli 318, 321 e 322, commi 1 e 3, del codice penale, si applica la sanzione pecuniaria fino a duecento quote.

2) In relazione alla commissione dei delitti di cui agli articoli 319, 319-ter, comma 1, 321, 322, commi 2 e 4, del codice penale, si applica all'ente la sanzione pecuniaria da duecento a seicento quote.

3) In relazione alla commissione dei delitti di cui agli articoli 317, 319, aggravato ai sensi dell'articolo 319-bis quando dal fatto l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità', 319-ter, comma 2, e 321 del codice penale, si applica all'ente la sanzione pecuniaria da trecento a ottocento quote.

4) Le sanzioni pecuniarie previste per i delitti di cui ai commi da 1 a 3, si applicano all'ente anche quando tali delitti sono stati commessi dalle persone indicate negli articoli 320 e 322-bis.

5) Nei casi di condanna per uno dei delitti indicati nei commi 2 e 3, si applicano le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, per una durata non inferiore ad un anno."

quanto nello svolgimento delle normali attività societarie è molto elevata la possibilità di incappare nella realizzazione di fattispecie corruttive idonee a coinvolgere la responsabilità 'penale' della persona giuridica.

La riforma attuata dalla l. n. 1990/2012, tuttavia, incide sul precedente sistema dei reati di corruzione ampliando l'area di rilevanza penale delle condotte poste in essere dai privati nei rapporti con la P.A: il reato di corruzione, ad esempio, oggi si realizza quando la promessa o la dazione di denaro (o altra utilità) siano strumentali, non solo all'acquisto di uno specifico "atto d'ufficio" da parte del funzionario pubblico, ma anche all'acquisto generico di una "funzione"<sup>77</sup>, rendendo superfluo così l'accertamento dell'atto oggetto del rapporto illecito.

Inoltre, attraverso la riformulazione della fattispecie di concussione, che oggi punisce solo il pubblico ufficiale che "costringe" il privato alla dazione o alla promessa di danaro o altra utilità, e tramite la contestuale introduzione della fattispecie di "induzione indebita a dare o promettere utilità"<sup>78</sup>, inserita tra i reati-presupposto del D.Lgs. 231/2001, allo stato attuale anche il privato "indotto" al pagamento della tangente è considerato coautore del reato di indebita induzione e, di tale illecito, può essere chiamata a rispondere anche la persona giuridica in cui il privato opera, nella misura in cui l'ente tragga interesse o vantaggio dal fatto corruttivo.

La configurazione di un rischio di corruzione, nei rapporti con la P.A., particolarmente ampio ed innovativo, inserito in seguito alla redazione del P.N.A., dovrebbe costituire, quindi, un profilo da valutare attentamente nella prospettiva di una corretta *compliance*, imponendo un'attività di costante aggiornamento dei MOG societari e di implementazione delle procedure<sup>79</sup>.

#### 1.4.2. CENNI SULL'ASSETTO STRUTTURALE DELLA NORMATIVA ANTICORRUZIONE

Passando all'analisi strutturale della legge in esame, questa, agendo nella direzione indicata più volte anche dalle organizzazioni internazionali di cui l'Italia è parte<sup>80</sup>, introduce nell'ordinamento italiano un sistema di prevenzione della corruzione basato su due livelli: uno nazionale, in cui il piano anticorruzione viene predisposto dal Dipartimento della funzione pubblica e approvato dal C.I.V.I.T.<sup>81</sup>; e uno decentrato, in cui ogni P.A. definisce un programma triennale di prevenzione della corruzione sulla base del P.N.A. nazionale.

---

<sup>77</sup> Come previsto dal novello art. 318 c.p.

<sup>78</sup> Come previsto dall'art. 319- *quater* c.p.

<sup>79</sup> Cfr. [www.sike.com](http://www.sike.com), commento all'applicazione della L. 190/2012 di *Marco Scoletta, consulente tecnico della società Sike*.

<sup>80</sup> In particolare, il G.R.E.C.O., il W.G.B. dell'O.E.C.D. e l'I.R.G. dell'O.N.U.

<sup>81</sup> Comitato Indipendente per la Valutazione, la Trasparenza e l'Integrità delle Amministrazioni Pubbliche.

Inoltre, la normativa ex l. 190/2012, oltre alla redazione di P.N.A e di P.T.P.C., prevede come strumenti principali allo scopo della lotta alla corruzione nella P.A.:

- adempimenti di trasparenza;
- adozione di Codici di comportamento;
- rotazione del personale e obbligo di astensione in caso di conflitto di interesse;
- una disciplina specifica in materia di svolgimento di incarichi d'ufficio- attività ed incarichi extra-istituzionali;
- una disciplina specifica in materia di conferimento di incarichi dirigenziali in caso di particolari attività o incarichi precedenti (c.d. *pantouflage –revolving doors*);
- incompatibilità specifiche per posizioni dirigenziali;
- formazione in materia di etica, integrità e altre tematiche attinenti alla prevenzione della corruzione.

Correlativamente, in capo ai soggetti destinatari della predetta normativa, sono individuati alcuni adempimenti tanto di carattere formale quanto di carattere sostanziale. In riferimento ai secondi, è opportuno che venga adottato un processo gestionale complessivo, che integri i sistemi, i processi e le risorse previsti dal P.N.A. o dai P.T.P.C. e che consenta un adeguato livello di monitoraggio e di flusso informativo sino ai più alti organi di vertice dell'ente in questione.

Per quanto riguarda invece gli adempimenti formali, questi possono essere efficacemente sintetizzati nel prospetto seguente:

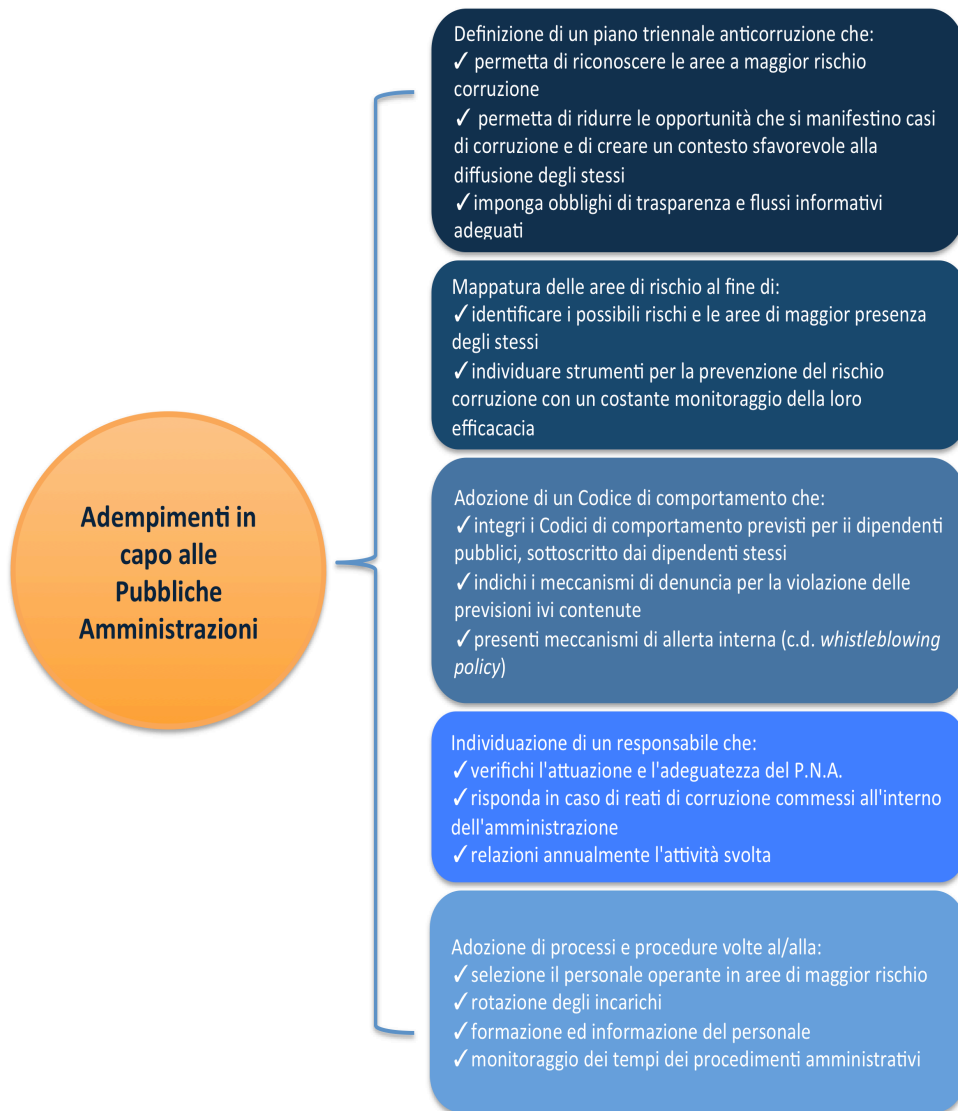


FIGURA 1: ADEMPIMENTI FORMALI IN CAPO ALLE P.A. NELL'ATTUAZIONE DI UN P.N.A.

## 1.5 DISCIPLINA IN MATERIA DI TRANSFER PRICE

Il *transfer pricing* è una tecnica adottata dalle società per scopi elusivi attraverso la quale, manipolando i prezzi di trasferimento praticati nelle transazioni infragruppo, si trasferiscono utili da talune imprese (nel caso di specie italiane) ad imprese residenti all'estero.

Si configura in tal modo una delle classiche tecniche di elusione fiscale internazionale che, lungi dal sottendere un'esigenza di carattere economico, ha come unico fine quello dell'allocazione di redditi in paesi con fiscalità più vantaggiosa per godere del beneficio di una minor tassazione.

Si è reso così necessario dotare l'Amministrazione Finanziaria di strumenti in grado di contrastare queste pratiche elusive, ma basati ancora una volta su un approccio gentile e con una minor carica inflittiva rispetto al passato.

In cambio di informazioni e comportamenti collaborativi del contribuente che ha praticato prezzi di trasferimento non corrispondenti al valore normale, il Fisco consente la non applicabilità delle sanzioni previste in materia.

### 1.5.1 DISCIPLINA INTERNA

All'interno del T.U.I.R.<sup>82</sup> e, specificatamente, all'art. 110 co.7, è contenuta la norma intesa ad evitare questo genere di pratiche.

Suddetta disposizione opera, per un verso quando un'impresa italiana cede beni o presta servizi ad un'impresa controllata residente all'estero, comprimendo i propri utili tramite l'applicazione di prezzi minori rispetto al valore normale dei beni o servizi. Per altro verso sono anche comprese le ipotesi in cui è la società italiana ad acquistare beni o servizi dalla consociata estera a un prezzo maggiore rispetto al valore normale così da aumentare i costi allocando i maggiori proventi nello stato di residenza della consociata che normalmente vedrà applicabile una tassazione minore di quella italiana.

La disposizione si applica quindi ai rapporti:

- Tra imprese italiane e società estere che controllano direttamente o indirettamente l'impresa italiana o ne sono controllate;
- Tra imprese italiane e società estere quando i due soggetti siano entrambi controllati da una medesima società;

---

<sup>82</sup>D.P.R. 917/1986

- Tra società non residenti ed imprese italiane, quando queste svolgono per le prime attività di commercializzazione dei prodotti.

Avendo riguardo poi alla nozione di controllo, questa può essere considerato come ogni ipotesi di influenza economica potenziale o attuale desumibile dalle singole circostanze: in generale tutte le ipotesi in cui venga esercitata, in modo stabile, potenzialmente o attualmente, un'influenza sulle decisioni imprenditoriali.

L'art 110 co.7 attribuisce all'Amministrazione Finanziaria la possibilità di valutare la congruità dei corrispettivi praticati da imprese italiane per operazioni *intercompany* se ne deriva una sottrazione di materia imponibile per lo Stato e, qualora non derivi alcuna sottrazione, solo nell'ipotesi in cui un simile intervento sia previsto in una Convenzione contro le doppie imposizioni.

La disciplina del *transfer pricing* considera le operazioni reali ma ne contesta l'ammontare: le transazioni infragruppo debbono quindi avvenire al c.d. valore normale.

Per definire cosa s' intenda per valore normale bisogna far riferimento all'art. 9 co 3 del T.U.I.R.<sup>83</sup>, nel quale viene definito come “[...]il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.”<sup>84</sup>

In definitiva viene quindi considerato il prezzo generalmente praticato in una condizione di libera concorrenza tra imprese indipendenti tra loro: c.d. principio del *dealing at arm's length*.<sup>85</sup>

I metodi applicabili per la determinazione del prezzo di riferimento sono:

- Metodo del confronto del prezzo: confronto tra il prezzo in verifica con quello praticato per transazioni comparabili tra imprese indipendenti;

---

<sup>83</sup>D.P.R. 917/1986

<sup>84</sup> L'articolo prosegue poi al comma successivo con la specificazione dei criteri per l'individuazione del valore normale di particolari categorie di beni: “Il valore normale e' determinato: a) per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese; b) per le altre azioni, per le quote di societa' non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle societa', in proporzione al valore del patrimonio netto della societa' o ente, ovvero, per le societa' o enti di nuova costituzione, all'ammontare complessivo dei conferimenti; c) per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli indicati alle lettere a) e b), comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo.”

<sup>85</sup> Consigliato da un rapporto dell'Ocse del 1979

- metodo del prezzo di rivendita: prezzo al quale la merce che è stata acquistata da un venditore “collegato” è rivenduta ad un’impresa indipendente, diminuito di un margine di utile lordo;
- metodo del costo maggiorato: aumento del costo di produzione di un margine di utile lordo;
- metodo della ripartizione dei profitti: ripartizione degli utili derivanti da una vendita o da una serie di vendite in proporzione ai costi sostenuti dalle imprese del gruppo;
- metodo della comparazione dei profitti: comparazione degli utili dell’impresa in esame con quelli di un’impresa comparabile;
- metodo della redditività del capitale investito: individuazione della percentuale di rendimento del capitale investito in operazioni effettuate in regime di libera concorrenza e applicazione di tale saggio al capitale investito dall’impresa nella transazione controllata, prescindendo da ogni riferimento ai costi di produzione o ai ricavi delle vendite;
- metodo del margine lordo: analisi del livello di efficienza delle imprese partecipanti al processo produttivo sulla base di formule matematiche.

In materia di prezzi di trasferimento, poi, le rettifiche operate in applicazione del principio di libera concorrenza ai componenti positivi (in aumento) o negativi di reddito (in diminuzione) derivanti da operazioni infragruppo transnazionali, effettuate dall’Amministrazione Finanziaria di uno Stato nei confronti dell’impresa ivi residente, generano potenzialmente doppia imposizione economica internazionale nel momento in cui non vengano accettate dallo Stato in cui ha la residenza l’altra parte correlata (o in alternativa qualora non vi sia rinuncia alla pretesa impositiva da parte dello Stato che accerta un maggior reddito). Si delinea in questo modo il problema dei c.d. *corresponding adjustments* che rende necessari degli aggiustamenti reciproci al fine di coordinare l’aumento o la riduzione di reddito operata da uno Stato con la situazione finanziaria, e quindi con l’interesse impositivo del suo Stato di residenza, della società che ha preso parte all’operazione oggetto di rettifica.

Per evitare la doppia imposizione è necessario ricorrere a strumenti di cooperazione internazionale che in materia di prezzi di trasferimento sono:

- la clausola sugli aggiustamenti corrispondenti (*corresponding adjustment*) (ex art. 9 (2) del Modello Ocse)<sup>86</sup>;

---

<sup>86</sup> Art. 9 (2) Modello OCSE: “Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other”.



- la *procedura amichevole* valida con Stati con i quali sono in vigore Convenzioni contro le doppie imposizioni che la contengono (*Mutual Agreement Procedure – MAP – ex art. 25 del Modello Ocse*)<sup>87</sup>.

### 1.5.2 LA DOCUMENTAZIONE IDONEA DELLE OPERAZIONI DI TRANSFERT PRICING E LA COMPLIANCE CON IL FISCO

Con la legge 30 luglio 2010 n. 122, (rubricato “*Adeguamento alle direttive OCSE in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento*”) è stato introdotto nell’ordinamento italiano un regime di oneri documentali con riferimento ai prezzi di trasferimento dei beni o servizi rientranti nell’ambito di applicazione dell’art. 110 comma 7 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R).

E’ stato inserito, all’art. 1 del decreto legislativo n. 471 del 18 dicembre 1997, il comma 2- *ter* con il quale il legislatore ha previsto la non applicabilità delle sanzioni connesse alla rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell’ambito delle operazioni di cui all’art. 110 comma 7, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, qualora il contribuente, nel corso dell’accesso, ispezione, verifica o altra attività istruttoria, consegna agli organi di controllo una specifica documentazione prevista con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, emanato in data 29 settembre 2010, idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati.

“In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell’ambito delle operazioni di cui all’articolo 110, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso

---

<sup>87</sup> Art. 25 Modello OCSE: “1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States”.

5. Where, a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case **shall be submitted to arbitration if the person so requests**. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States.”.

dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente, deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati.”<sup>88</sup>

Il beneficio in questione, consiste nell'esclusione dell'applicazione della sanzione prevista dal comma 2 dell'art. 1 del decreto legislativo 471 del 18 dicembre 1997 in caso di infedeltà della dichiarazione (nonché, per ragioni di coerenza sistematica, delle analoghe sanzioni previste per il comparto IRAP). È, infatti, disposto quanto segue:

“Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.”

Detto regime agevolativo è pertanto subordinato all'atto della consegna, da parte del contribuente, agli organi di controllo, di specifica documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati idonea a garantire un più agevole espletamento delle operazioni di controllo.

In tal modo, inoltre, è anche consentita la difesa delle politiche di *transfer pricing*, rappresentando uno scudo a quel rischio aziendale oggi connesso alle rettifiche effettuate al riguardo dalle Amministrazioni Finanziarie.

La normativa prevede a carico della società un obbligo di comunicazione in merito al possesso della documentazione prevista. Le modalità ed i termini di effettuazione di tale adempimento sono regolamentati nel Provvedimento e variano a seconda che la documentazione si riferisca o meno ai periodi d'imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto-legge (31 maggio 2010). Infatti, la comunicazione relativa al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto-legge e ai successivi deve essere effettuata in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, mentre quella concernente i periodi d'imposta antecedenti deve essere inviata entro 90 giorni dalla data di pubblicazione del Provvedimento (e cioè, entro il 28 dicembre 2010), ovvero oltre tale termine, ma, in ogni caso, prima

---

<sup>88</sup> Paragrafo tratto dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, emanato in data 29 settembre 2010

dell'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il soggetto abbia avuto formale conoscenza.<sup>89</sup>

Qualora tali modalità e termini di presentazione della comunicazione non vengano rispettati dal contribuente, l'Amministrazione finanziaria non potrà accordare il beneficio previsto dal comma 2-ter dell'art. 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997.<sup>90</sup>

La "documentazione idonea" che il contribuente deve predisporre al fine della disapplicazione della sanzione di cui al comma 2 dell'art. 1 del predetto decreto è individuata dall'Agenzia delle Entrate<sup>91</sup> e riveste tale qualifica qualora consenta il riscontro dei prezzi di trasferimento con il valore normale, in accordo con i principi del Codice di condotta UE e con le linee guida Ocse.

Deve inoltre fornire all'Amministrazione Finanziaria i dati e gli elementi conoscitivi necessari per una completa e approfondita analisi dei prezzi di trasferimento praticati, fermo restando che gli organi di controllo potranno richiedere la documentazione mancante o integrativa nel corso del controllo.

La valutazione dell'idoneità della documentazione deve essere effettuata dai verificatori se la stessa viene consegnata in sede di accesso, ispezione o verifica. Il giudizio verrà formulato nel processo verbale di constatazione con riferimento esplicito alle valutazioni effettuate dagli addetti nel corso del controllo e riveste una rilevanza fondamentale in quanto l'Amministrazione Finanziaria non è obbligata a concedere il beneficio per il solo fatto della predisposizione dei documenti previsti se questi non risultano sostanzialmente idonei a fornire una rappresentazione chiara della formazione dei prezzi di trasferimento.

Rimane comunque salvo il potere dell'Ufficio competente di valutare criticamente il giudizio fornito ai fini dell'irrogazione delle sanzioni.

Occorre in ultimo precisare che, nell'ipotesi in cui il contribuente abbia aderito al regime di oneri documentali previsto dalla normativa in commento, è da ritenere esclusa la possibilità di adesione al verbale di constatazione che contenga rilievi sui prezzi di trasferimento ai sensi dell'art. 5-bis<sup>92</sup> del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Ciò in quanto, in tale ipotesi, il verbale non consente di individuare le sanzioni minime sulle quali opererebbe la riduzione prevista dalla norma citata, dato che

---

<sup>89</sup> L'ultimo periodo del primo comma dell'art. 26 del decreto-legge prevede che: "il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento (...), deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità ed i termini ivi indicati".

<sup>90</sup> Disposizioni tratte dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 58/E del 2010

<sup>91</sup> Protocollo 2010/137654, Agenzia delle Entrate

<sup>92</sup> art. 5 bis co. 1 D.Lgs. 218/1997: "Il contribuente può prestare adesione anche ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge gennaio 1929, n. 4, che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, e dall'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633."

l'applicabilità di quelle connesse ai rilievi sui prezzi di trasferimento è rimessa alla successiva valutazione dell'Ufficio accertatore.

Gli elementi costitutivi della documentazione idonea sono il c.d. "*Masterfile*" e la c.d. "Documentazione Nazionale".

Il *Masterfile* raccoglie informazioni relative al gruppo e deve essere articolato in capitoli, paragrafi e sotto paragrafi, ciascuno contenente le informazioni desumibili dalla relativa titolazione e dalle ulteriori eventuali indicazioni. È consentita la presentazione di più di un *Masterfile*, qualora il gruppo multinazionale realizzi attività industriali e commerciali tra loro diverse e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento.

Gli elementi in esso contenuti sono:

- Descrizione generale del gruppo multinazionale;
- Struttura del gruppo;
  - Struttura operativa;
  - Struttura organizzativa;
- Strategie generali perseguite dal gruppo;
- Flussi delle operazioni;
- Operazioni infragruppo:
  - Cessione di beni materiali ed immateriali, prestazione di servizi ecc;
  - Servizi funzionali allo svolgimento delle attività infragruppo;
  - Accordi per la ripartizione di costi;
- Funzioni svolte, beni strumentali impiegati e rischi assunti;
- Beni immateriali;
- Politica di determinazione dei prezzi di trasferimento;
- Rapporti con le Amministrazioni fiscali dei paesi UE concernenti APA e *ruling*<sup>93</sup>.

La Documentazione Nazionale è, invece, il documento che, a seconda dei casi, integra con il *Masterfile* la documentazione idonea e contiene informazioni specifiche relative alle operazioni infragruppo che la società o la stabile organizzazione intendono documentare.

Sono raccolte quindi ulteriori informazioni relative alla società ed è articolata anch'essa in capitoli, paragrafi e sotto paragrafi:

- Descrizione generale della società;

---

<sup>93</sup> Già con l'art. 8 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269 convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, il legislatore ha posto l'accento sulla tematica dei prezzi di trasferimento e, in ragione della complessità della fattispecie, ha introdotto la procedura del *ruling* di standard internazionale la cui duplice finalità, realizzata mediante la stipulazione di un accordo tra l'Agenzia delle entrate e il contribuente, è identificabile nel garantire, da un lato, all'impresa con attività internazionale, certezza in merito ai metodi di calcolo dei prezzi da praticarsi nell'ambito di operazioni concluse con imprese associate non residenti, dall'altro all'Amministrazione finanziaria la possibilità di vigilare attivamente sul rispetto del principio di libera concorrenza da parte della stessa impresa con attività internazionale in via preventiva e senza dover ricorrere a mezzi di accertamento ordinari.

- Settori in cui opera;
- Struttura operativa;
- Strategie generali perseguite dall'impresa;
- Operazioni infragruppo (cessione di beni materiali o immateriali, prestazione di servizi, finanza):
  - Descrizione delle operazioni;
  - **Analisi di comparabilità** (Caratteristiche dei beni e dei servizi; analisi delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni strumentali utilizzati; termini contrattuali, condizioni economiche, strategie d'impresa);
  - **Metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento** (Enunciazione del metodo scelto e ragioni della scelta; criteri di applicazione del metodo prescelto; risultati);
- Operazioni infragruppo (accordi per la ripartizione dei costi);
- Diagramma dei flussi delle operazioni (anche quelle non caratteristiche);
- Copia dei contratti scritti;

In sintesi, la documentazione idonea, a seconda della diversa tipologia di contribuente interessato, può essere riepilogata nella tabella che seguono:

Tipologia del contribuente	Documentazione idonea
HOLDING	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Masterfile</li> <li>• Documentazione Nazionale</li> </ul>
SUB-HOLDING	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Masterfile (riguardante esclusivamente le informazione del sotto-gruppo al cui vertice è posta la sub-holding)</li> <li>• Documentazione Nazionale</li> </ul>
PARTECIPATA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Documentazione Nazionale</li> </ul>

TABELLA 1: DOCUMENTAZIONE IN MATERIA DI TRANSFERT PRICING

Tipologia del contribuente	Documentazione idonea	
Stabile Organizzazione	HOLDING	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Masterfile</li> <li>• Documentazione Nazionale</li> </ul>
	SUB-HOLDING	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Masterfile (riguardante esclusivamente le informazione del sotto-gruppo al cui vertice è posta la sub-holding)</li> <li>• Documentazione Nazionale</li> </ul>
	PARTECIPATA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Documentazione Nazionale</li> </ul>

TABELLA 2: DOCUMENTAZIONE IN MATERIA DI TRANSFERT PRICING, S.O.

Il regime documentale è stato, peraltro, diversificato a seconda che lo stesso venga adottato da una società *holding*, da una *sub-holding* o da una impresa controllata. Sono previste specifiche indicazioni per le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non

residenti e alleggerimenti dell'onere per le piccole e medie imprese, così come individuate secondo le definizioni che vengono fornite dal Provvedimento.

Occorre evidenziare inoltre come la nuova disciplina in parola non abbia introdotto un obbligo generalizzato, bensì un onere a carico del contribuente, al fine di incentivare l'adesione al regime in un'ottica di adempimento spontaneo. Invero, qualora il contribuente non predisponga, con le modalità e nei termini previsti, la documentazione contemplata dal Provvedimento, lo stesso non sarà passibile di sanzioni specifiche ed ulteriori rispetto a quelle previste in via ordinaria dall'art. 1 decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 per il caso di infedele dichiarazione.

Ove, al contrario, il contribuente predisponga, con le modalità e nei termini previsti, la documentazione idonea contemplata dal Provvedimento, ne dia rituale comunicazione all'Agenzia e, all'atto del controllo, la esibisca agli organi incaricati della conduzione dell'attività ispettiva, non sarà passibile delle ordinarie sanzioni previste dall'art. 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 per il caso di infedele dichiarazione, limitatamente ad eventuali recuperi a tassazione derivanti dalla rettifica dei prezzi di trasferimento praticati.

In materia di informazioni documentali e onere della prova, di particolare importanza si rivelano le informazioni contenute nelle sentenze 83/13/2013 e 84/13/2013 della Ctr Lombardia. Il punto cardine di dette pronunce è quello della ripartizione dell'onere probatorio nel *transfer pricing* tra Fisco e contribuente secondo il principio processual-civilistico della vicinanza, per cui la dimostrazione dei fatti deve essere fornita da "chi vi si trova più vicino".<sup>94</sup>

D'altra parte il contribuente non potrà invece limitarsi ad invocare il mancato assolvimento dell'onere della prova da parte dell'Amministrazione Finanziaria, bensì dovrà organizzare e rispettare adeguate forme di *compliance*.

La prima pronuncia ha affrontato il caso di una società italiana che, appartenendo ad un gruppo la cui casa madre era francese, svolgeva per l'Italia attività di distribuzione. La questione verteva sulla rettifica operata dal Fisco sui prezzi di trasferimento ritenuti troppo elevati e sull'accertamento effettuato anche sulle *royalties* pagate dalla società italiana alla casa madre per lo sfruttamento del marchio del gruppo. Queste ultime erano state ritenute specificatamente non giustificate in base al rapporto Ocse, che impone la dimostrazione del vantaggio connesso allo sfruttamento del marchio.

Gli accertamenti erariali nel caso *a quo* sono stati ritenuti fondati sia dalla Ctp che dalla Ctr.

La seconda sentenza riguardava la contestazione dell'ammontare dei ricavi che erano stati prodotti attraverso la vendita di beni effettuata da una società italiana

---

<sup>94</sup> A.Tomassini, ne "Il Sole 24 Ore" del 14/10/2013

controllante alla sua controllata cinese che svolgeva attività di distribuzione. In tal caso invece, contrariamente al primo esempio, la Ctr ribalta il giudizio di primo grado che era stato favorevole al contribuente.

Le motivazione delle due pronunce, pur vertendo su componenti reddituali differenti, convergono su un unico assunto: *«La disciplina recata dall'articolo 110, comma 7, del TUIR e dalle linee guida Ocse del 1995 – spiega la Ctr Lombardia – è una disciplina sistematica, volta a individuare un'equa ripartizione del carico impositivo tra diverse giurisdizioni»*. Per i giudici di appello, infatti, *«nella materia del transfer pricing non si dibatte di elusione ma di transazioni effettuate o meno a valore normale»*. Da ciò discende che *«la natura dialettica del giudizio di fatto all'interno del quale deve essere calato il principio dell'onere probatorio si manifesta in misura pressoché palese fino a poter giungere a un diverso atteggiarsi dell'onere probatorio dalla mera applicazione meccanica dello stesso secondo il paradigma sancito dall'articolo 2697 del Codice civile»*.

Come già accennato quindi, si fa riferimento al principio processual-civilistico della vicinanza per evidenziare la natura ripartita dell'onere probatorio. L'Amministrazione Finanziaria resta gravata in prima battuta dell'onere di *«provare di avere accuratamente selezionato le operazioni confrontate, di avere analizzato le funzioni svolte e i rischi assunti dalle parti nelle transazioni coinvolte dall'analisi, di avere verificato operazioni che insistono sullo stesso livello di commercializzazione e mercati di riferimento»*.

Dato il «vantaggio informativo», il contribuente dovrà, invece, essere collaborativo e soprattutto produrre «documentazione rilevante... (sia la documentazione indicata dal provvedimento dell'agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010, sia quella indicata dal codice di condotta della comunità europea sia anche uno studio di transfer pricing redatto da un primario studio di consulenza indipendente)», altrimenti "avvalorerà" il lavoro dell'ufficio.

I giudici della Ctr Lombardia propongono inoltre una rassegna delle sentenze che negli anni precedenti avevano preso posizione sulla ripartizione dell'onere probatorio nei prezzi di trasferimento, rispetto a cui le recenti pronunce sembrano aver effettuato una sintesi.

La sentenza 22023/2006 della Cassazione ha stabilito che l'onere della prova sul *transfer pricing* grava sul Fisco senza obblighi per il contribuente. Successivamente si è verificato un cambio di impostazione: le sentenze 10345/2007 e 11949/2012 della Suprema corte hanno invertito l'onere probatorio facendo leva principalmente sulla pretesa antieconomicità dei comportamenti del contribuente. Una conferma – seppur mista a riflessioni sull'inerenza dei costi – di tale *trend* giunge dalla sentenza 10739/2013 della Cassazione, secondo la quale nel contestare il *transfer pricing*

l'amministrazione finanziaria deve solo provare l'esistenza di operazioni anomale e spetta poi al contribuente fare il resto.

L'informazione relativa ai prezzi di trasferimento deve inoltre confluire all'interno del Modello Unico (come dimostrato dalla Figura 2).

Il seguente prospetto deve essere compilato dai soggetti residenti nel territorio dello Stato che si trovino nelle condizioni di cui all'art. 110 co. 7 TUIR<sup>95</sup>.

Il Modello fa riferimento a diverse tipologie di controllo la cui scelta deve essere effettuata dal contribuente in relazione al suo *status quo*. In particolare deve essere sbarrata:

- La prima casella, se trattasi di impresa direttamente o indirettamente controllata da società non residente;
- La seconda casella, se trattasi di impresa che direttamente o indirettamente controlla una società non residente;
- La terza casella, se trattasi di impresa che intrattiene rapporti con società non residente, entrambe direttamente o indirettamente controllate da altra società.

Alla fine del rigo devono poi essere indicati gli importi corrispondenti ai componenti positivi e negativi di reddito derivanti da operazioni per le quali trova applicazione la disciplina prevista ex art. 110 co.7 TUIR.

Prezzi di trasferimento	RS42	Tipo controllo			Possesso documentazione	Componenti positivi	Componenti negativi
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
						5	6
						,00	,00

FIGURA 2: PREZZI DI TRASFERIMENTO NEL MODELLO UNICO

Fonte: Modello Unico di dichiarazione delle imposte sui redditi

In definitiva, quindi, la normativa inerente gli oneri documentali, se da una parte permette l'adeguamento e la conformazione del nostro ordinamento alle disposizioni emanate dall'Ocse e dal Codice di condotta in materia di prezzi di trasferimento, dall'altra è anche preposta al rafforzamento del rapporto di collaborazione tra Fisco e contribuente di cui all'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>96</sup>.

L'adesione al regime degli oneri documentali deve essere in specie considerata nell'ambito dell'attività di tutoraggio, ai fini della graduazione del rischio di evasione/elusione, quale indice di trasparenza e collaborazione nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria.

<sup>95</sup> DPR. 917/1986

<sup>96</sup> L.212/2000 di cui all'art 10 co 1: "I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.



## CAPITOLO 2: LA TAX COMPLIANCE NEL PANORAMA EUROPEO

### 2.1. FROM ENHANCED RELATIONSHIP TO CO-OPERATIVE COMPLIANCE

L'espressione *enhanced relationship*<sup>97</sup> fu coniata da uno Studio del 2008 del FTA<sup>98</sup> riguardante il ruolo degli intermediari fiscali. Lo scopo fu quello di dimostrare come fosse possibile stabilire e incoraggiare una relazione, basata sulla fiducia e la cooperazione, tra i contribuenti<sup>99</sup> e le autorità operanti nel settore fiscale.

Lo Studio del 2008 evidenzia alcuni elementi fondamentali e basilari del suddetto rapporto:

- in favore dei contribuenti, le autorità devono dimostrare di basare i propri comportamenti su: principi di imparzialità, proporzionalità e responsabilità; attenzione alle dinamiche e le esigenze di carattere commerciale; apertura alla trasparenza e alla disclosure;
- in favore delle Autorità, i contribuenti comportarsi in modo trasparente e condividere con gli organi amministrativi i propri dati e informazioni.

Per quel che riguarda il primo elemento, lo Studio sottolinea come sia di fondamentale importanza che le Autorità abbiano conoscenza delle ragioni commerciali che guidano i comportamenti dei contribuenti (principalmente dei Grandi Contribuenti). In assenza di questo, sarebbe facile poter fraintendere il contesto in cui si sviluppa una determinata attività economica e agire in maniera erranea, potenzialmente più costosa, in quanto foriera di dispute, e incerta.

Il principio di imparzialità, invece, richiede un approccio obiettivo da parte degli organi addetti ai controlli fiscali, mentre quello di proporzionalità postula una corretta ed efficiente allocazione di risorse tramite la decisioni delle verifiche da effettuare e dei contribuenti da considerare.

L'apertura delle Autorità e la trasparenza dei comportamenti nei confronti dei soggetti d'imposta, ha poi avuto un fondamentale impatto anche sugli *standard* di tenuta della contabilità e della documentazione fiscale. Questi, infatti, impongono ai contribuenti di dotarsi di provviste (la cui quantità è influenzata dalla strategia fiscale adottata e dal *modus operandi* delle Autorità) con cui far fronte a eventuali maggiori responsabilità derivanti da posizioni fiscali incerte e potenzialmente scorrette. Una riserva più

---

<sup>97</sup> Questo fu il termine prescelto per distinguere in maniera più appropriata l'approccio cooperativo da quello basato su un rapporto obbligatorio.

<sup>98</sup> "Study into the Role of Tax Intermediaries" 2008, Foreign Trade Association (FTA)

<sup>99</sup> La categoria considerata è quella dei c.d. Grandi contribuenti rappresentati dalle imprese e società in quanto, solo in relazione a queste, è possibile parlare di sistemi di controllo interni e strategie fiscali.

capiente sarà necessaria in caso di scarsa attitudine del Fisco a risolvere le controversie in maniera snella e in accordo con il contribuente; al contrario, se le autorità sono propense a transazioni, prima del sorgere della controversia, e intese con i soggetti coinvolti, il livello della riserva fiscale tenderà ad essere inferiore.

L'ultimo elemento necessario per un rapporto di *co-operative compliance*, identificato dallo Studio del 2008, riguarda la *disclosure* e la trasparenza dei contribuenti. Gli elementi essenziali di questi comportamenti si ricollegano all'esistenza di un robusto *tax control framework*<sup>100</sup>, che rassicura le Autorità riguardo alla possibilità di un maggior controllo delle strategie aziendali relative alla tassazione e alla consapevolezza del contribuente sulla propria posizione fiscale, nonché all'effettiva disponibilità dei soggetti controllati di condividere le scelte e i dati contabili da essi posseduti.

Dal 2008 in poi, molte Autorità fiscali hanno implementato rapporti con i contribuenti basati su questi presupposti che, nonostante mantengano la loro validità, vedono comunque nascere alcune questioni. Devono, infatti, ancora essere studiate in maniera più approfondita le strategie adottate tanto dalle Autorità quanto dai contribuenti per gestire il rischio fiscale e il rischio di *compliance*. Le prime, infatti, incidono in maniera significativa sui comportamenti dei contribuenti e sulla loro volontaria cooperazione con le Autorità, le seconde influiscono sull'effettiva trasparenza e *disclosure* dei contribuenti.

Il passaggio successivo, incoraggiato dallo Studio, è rappresentato dal passaggio dalla semplice *enhanced relationship* alla c.d. *co-operative compliance*, ossia a una collaborazione che porti, come elemento aggiuntivo, al pagamento del corretto ammontare di tributi da versare al momento opportuno stabilito dalla legge.

Questo è possibile solo qualora vengano attuati una serie di cambiamenti che portino a:

- una maggior comunicazione da parte delle Autorità riguardo all'impatto che detto rapporto avrà sui contribuenti;
- un cambiamento nei comportamenti e nella cultura di entrambe le parti coinvolte nel rapporto;
- il mantenimento di un adeguato livello di contatto per assicurare un effettivo rapporto collaborativo e per creare una ambiente di apertura e fiducia reciproche;
- una costante attenzione al controllo fiscale;
- la predisposizione di un comune metro di giudizio per l'assegnazione dei benefici che i contribuenti si aspettano possano derivare dalla compliance.

---

<sup>100</sup> D'ora in poi TCF. Ci si riferisce ad un sistema di controllo interno alle società per la gestione del rischio fiscale

I programmi per il raggiungimento di questo risultato, dove formalizzati, sono stati pubblicati attraverso modelli che esplicitano le modalità di funzionamento della cooperazione e tramite accordi individuali tra contribuenti e autorità.

Molti Paesi, invece, hanno condensato questo modello in alcuni tipi di accordi con i contribuenti, mentre altri (ad esempio l'Irlanda) sostengono che non vi sia necessità di un accordo formale per instaurare una cooperazione con le Autorità.

In Italia non esiste un modello di *co-operative compliance* formalmente riconosciuto. Tuttavia l'Agenzia delle Entrate ha istituito la sezione dedicata ai c.d. Grandi contribuenti<sup>101</sup> per tenere sotto controllo il rischio di inadempimento e eventuali strategie di pianificazione fiscale aggressiva, basandosi sulle specifiche caratteristiche del settore in cui il soggetto opera e sui ogni altra informazione che può influenzare il livello di *compliance*.<sup>102</sup>

### 2.1.1 BEST PRACTICES DI GOVERNANCE FISCALE, TAX COMPLIANCE E GESTIONE DEI RISCHI

Allo stato attuale, soprattutto con l'acuirsi della crisi economica e finanziaria, si sono moltiplicati gli esempi di pianificazione fiscale aggressiva tramite i quali le società tentano di ottenere una riduzione dell'ammontare della somma da loro dovuta al Fisco.

Queste cercano, quindi, di sfruttare a proprio vantaggio gli aspetti tecnici di un sistema fiscale o le disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali per ottenere un risparmio d'imposta.<sup>103</sup>

La Commissione europea, con la Raccomandazione 2012/772/UE, è stata perciò indotta a promuovere fondamentali principi di buona *governance* in materia fiscale per implementare, a livello dei singoli stati membri, più efficaci strumenti di collaborazione in ambito tributario. Le disposizioni nazionale vigenti in questo settore si rivelano infatti spesso non pienamente efficaci, soprattutto a causa della dimensione transnazionale di molte strutture di pianificazione fiscale e della maggiore mobilità di capitali e persone.

---

<sup>101</sup> La macrotipologia dei "Grandi Contribuenti" comprende i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi superiori a cento milioni di euro. In via generale, tale soglia di riferimento deve essere individuata considerando, per ciascun periodo d'imposta, il valore più elevato tra i seguenti dati, indicati nelle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Iva:

- i ricavi (articolo 85, comma 1, lett. a) e b), del T.U.I.R)
- l'ammontare lordo complessivo dei compensi derivanti dall'esercizio di arti e professioni (articolo 53, comma 1, del Tui
- il volume d'affari (articolo 20 del Dpr n. 633/1972)

<sup>102</sup> Ad esempio: l'Australia ha formalizzato questo approccio nel c.d. Annual Compliance Arrangement (ACA), l'Austria attraverso una dichiarazione di intenti, l'Inghilterra invece tramite la pubblicazione di un dettagliato assetto organizzativo descrittivo di come le autorità potranno interagire con i contribuenti.

<sup>103</sup> Definizione tratta dalla Raccomandazione 2012/772/UE della Commissione europea.

È stata così raccomandata l'adozione, da parte degli Stati membri, di una normativa anti-abuso generale intesa ad evitare detti fenomeni, a cui viene raccomandato di dare effetto tramite l'inserimento della seguente clausola nella legislazione nazionale:

“Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro sostanza economica”<sup>104</sup>

A livello statale, quindi, l'adozione di pratiche di buona *governance* si concretizza in misure che favoriscano trasparenza e scambio di informazioni al fine di:

- contrastare le frodi e l'evasione fiscale transfrontaliera;
- rafforzare la lotta contro il riciclaggio di denaro, la corruzione ed il finanziamento del terrorismo.

D'altra parte, però, anche le imprese si sono trovate nella necessità di adottare pratiche basate sulla trasparenza per la ricerca di una maggiore *compliance* con il Fisco. È ormai forte la percezione dell'importanza di una collaborazione con le Autorità fiscali con conseguente abbandono dell'utilizzo di schemi aggressivi e talvolta facilmente demolibili.

La trasparenza in cambio di certezza, al fine di evitare la commissione di errori, non può esistere se non attraverso una *disclosure* delle strategie fiscali e l'adozione di metodi che permettano di cogliere l'esistenza di rischi potenziali.

## 2.1.2 DAL RISCHIO ALL'OPPORTUNITÀ: LA GESTIONE DEL RISCHIO FISCALE NELLE SOCIETÀ

Per le imprese, la *tax governance*, è stata definita come l'insieme di risposte che il *top management* riesce a dare alle domande riguardanti le opportunità e le responsabilità emergenti dalla gestione fiscale del *business*, perseguendo la finalità di ottimizzare le strategie orientate alla produzione del maggior profitto possibile per azionisti e *stakeholders*.

Il c.d. *tax control framework*<sup>105</sup> (di seguito TFC), altro non è che lo strumento organizzativo ed effettivo utilizzato per l'attuazione della politica fiscale adottata dalla

---

<sup>104</sup> Punto 4.2 della Raccomandazione 2012/772/UE della Commissione europea

<sup>105</sup> “If a taxpayer is in control he should be in a position to detect, document and report any relevant tax risks to the revenue body, provided that specific tax requirements are incorporated into the internal control framework. This specific tax requirements are sometimes described as Tax Control Framework (TFC), which focuses in internal control of tax processes. The tax payer should provide the revenue body with both a description of the main tax risks related to the company and the design and effectiveness of the internal risk management and control systems for the main tax risks during the relevant financial year. In the taxpayer is in a position to detect and report any meaningful risk to the revenue body, the role of the revenue body can change to assessing the monitoring system of

società. Questo consente di identificare, mitigare e controllare il rischio fiscale<sup>106</sup> inteso quale rischio di *compliance* (ossia erroneo adeguamento alla disciplina fiscale).

L'impegno della società a cooperare con le Autorità, ad essere trasparente e collaborativa, si deve necessariamente riflettere nei suoi sistemi di *risk management*, nelle sue strutture e politiche aziendali<sup>107</sup>.

L'attività di gestione del rischio fiscale, tuttavia, non è orientata all'eliminazione totale di qualsiasi profilo di rischio inerente il *business* dell'impresa, in quanto l'esposizione ad esso è parte di qualsiasi strategia imprenditoriale. Il punto focale è invece quello di cercare di evitare l'assunzione di rischi che possano comportare un serio pericolo all'attiva svolta.

Si possono così classificare due categorie di *tax risks*: la prima è avulsa da qualsiasi tipo di beneficio ottenibile con la loro assunzione e, per questo motivo, deve essere mitigata; la seconda categoria invece consiste in rischi connessi al tentativo di sfruttamento di un'opportunità. In tal caso non sarà necessario cercare di evitarne l'assunzione, ma bisognerà assicurarsi che, quando l'obbiettivo sarà stato raggiunto, questo supererà gli effetti negativi derivanti dall'accettazione del rischio.

Un TFC ben funzionante, quindi, sarà in grado di cogliere un maggior numero di opportunità bilanciando i benefici e i rischi correlativamente assunti, operando scelte trasparenti e calibrandone l'impatto sulla strategia aziendale.

L'OCSE ha fornito un'analitica definizione del rischio fiscale, facendovi rientrare tutte le criticità che derivano dal mancato rispetto, da parte di un'impresa, delle legislazioni fiscali vigenti in ciascuno dei Paesi membri<sup>108</sup>.

Certamente vi rientrano quindi:

- il rischio derivante dalla non corretta tenuta delle scritture contabili;
- il rischio della commissione di errori nella compilazione e presentazione delle dichiarazioni fiscali;
- il rischio di pagamento di maggiori imposte per effetto del mancato allineamento tra la posizione dell'impresa e quella dell'Amministrazione finanziaria;
- il rischio di doppia tassazione;
- la non corretta interpretazione della legislazione e della prassi fiscale;
- il danno reputazionale, compreso il deterioramento dei rapporti tra l'impresa e le Autorità fiscali.

---

the taxpayer itself, rather than intrusive auditing." "Co-operative compliance: a framework from enhanced relationship to co-operative compliance", OECD, 2013

<sup>106</sup> "A tax control framework is a system to identify, mitigate, control and report tax risks. ATFC forms part of a business control framework, which is different for every organization" Tratto da Tax risk management, IBFD

<sup>107</sup> MNE Guidelines redatte dalla FTA 2010

<sup>108</sup> OECD (2009), Building transparent tax compliance by banks, OECD Publishing.

I vertici delle imprese devono poi considerare che l'adozione di pratiche fiscali aggressive può, nel breve periodo, generare elevati profitti e significativi benefici in capo agli azionisti. Tuttavia, nel medio e lungo periodo, tale condotta può portare alla distruzione di valore per l'impresa, danneggiando l'immagine e la reputazione del *top management*.<sup>109</sup>

Deve essere infine evidenziato come un elemento centrale per garantire il funzionamento di un'efficiente *tax strategy* e per evitare di correre le suddette tipologie di rischio, sia la comunicazione ed il costante flusso informativo tra gli esponenti del *top management* e il TFC in riferimento: alle strategie fiscali adottate, alle iniziative assunte in ambito tributario e al loro potenziale impatto sui conti del gruppo e sulle filiali, alle richieste formulate dalle Autorità fiscali e al corretto adempimento da parte dell'impresa di tutte le obbligazioni previste dalla legislazione tributaria.

Infatti la diversa percezione delle regole essenziali per il rispetto della legislazione tributaria e i differenti regimi di responsabilità possono rappresentare cause di potenziali rischi. La comunicazione è quindi l'elemento chiave per evitare questo pericolo: è necessario accertarsi che le persone operanti all'interno del *tax department* e tutte le altre che agiscono nel *business* dell'impresa percepiscano in maniera omogenea quali siano le questioni da trattare, i fatti essenziali e quelli necessari a risolvere eventuali controversie in materia.

L'Assetto appena illustrato può essere efficacemente riassunto dal grafico sottostante:

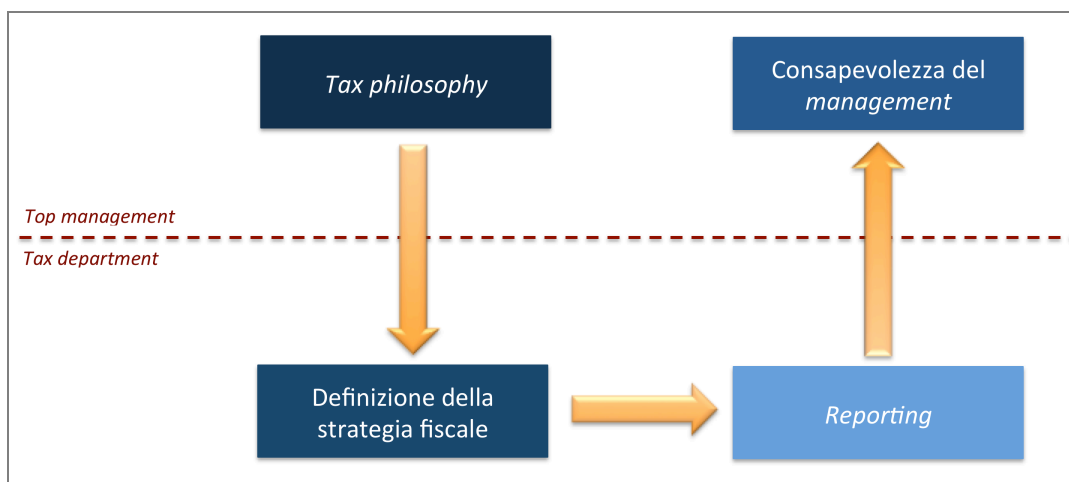


FIGURA 3: FLUSSI INFORMATIVI NEI SISTEMI DI TAX GOVERNANCE

FONTE: "TAX GOVERNANCE E GESTIONE DEI RISCHI FISCALI", F. ANTONACCHIO, SOLE 24 ORE

**Alla funzione di controllo del rischio, e correlativamente all'interno dell'assetto organico della società, è stata, negli ultimi anni, affiancata la funzione di *compliance***

<sup>109</sup> Tale concetto viene ribadito dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico nel report OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

che ha permesso, tra le altre cose, di superare la contrapposizione tra le esigenze di performance della società e quelle di conformità alla legislazione fiscale. Infatti, solo attraverso un'adeguata gestione dei rischi, ed in particolare dei rischi operativi (in relazione ai quali si posiziona anche la *compliance* fiscale), si garantisce la sopravvivenza dell'azienda.

### 2.1.3 LA COSTRUZIONE DI UN EFFICIENTE SISTEMA DI TFC

Come precedentemente sottolineato, al fine di gestire i rischi derivanti da pianificazioni fiscali aggressive o da una mancata conformità alla legislazione tributaria, è necessario predisporre all'interno della *governance* societaria un adeguato sistema di TFC.

L'effettività di un TFC è, in linea generale, strettamente collegata con i valori etici e morali del *management* di un'organizzazione e con il modo in cui quest'ultimo ne assicura l'attuazione nelle operazioni *day-by-day*.<sup>110</sup>

Data la varietà di modelli adottati dalle diverse imprese, da parte dei contribuenti c'è una forte richiesta alle Autorità affinché emanino delle linee guida riguardo i criteri adottati per valutare gli scopi e l'effettività di un TFC. Qualora si riuscisse ad arrivare ad una situazione di questo genere, gli elementi su cui le Autorità dovranno basare le loro valutazioni sarebbero:

- il fatto che TFC costituisce parte integrante del business management;
- la qualità e l'effettività del TFC devono essere valutate in relazione ad un rapporto di collaborazione con il contribuente;
- la trasparenza richiede che le Autorità siano chiare circa le strategie di compliance;
- la valutazione deve essere effettuata in riferimento ad ogni singolo contribuente separatamente.

Nonostante ogni TFC sia differente in relazione alla società in cui è inserito, il fine comune di tutti i sistemi è quello di costruire una gestione dei *tax risks* che sia:

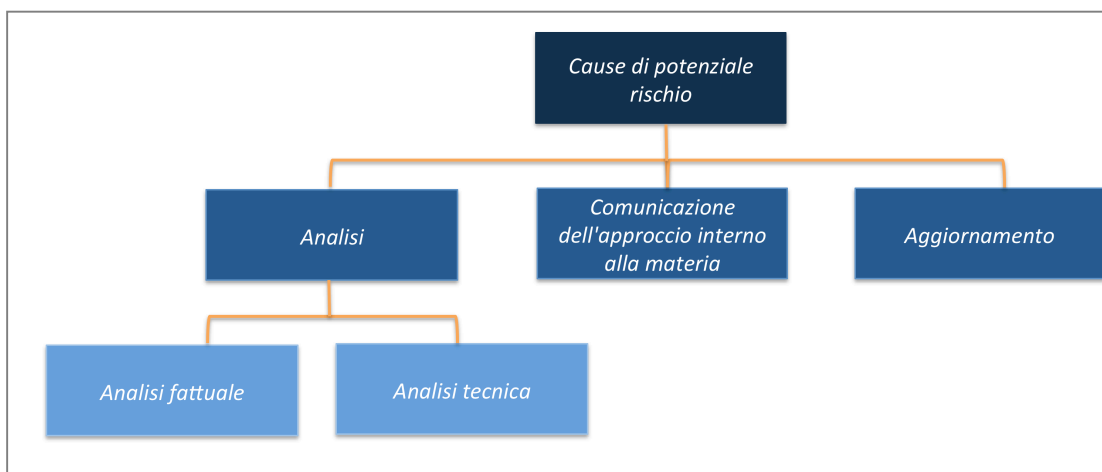
- Effettiva: l'esistenza di un rischio fiscale si riverbera necessariamente sull'intero business della società in quanto capace di impedire, anche potenzialmente, la realizzazione della strategia d'impresa. Per questo motivo il tax department non può che essere collegato con il top management e supportare e contribuire alla politica strategica dell'organizzazione. Un TFC può essere considerato dotato della predetta qualità qualora consenta, inoltre, la condivisione con le Autorità delle strategie e posizioni fiscali in modo trasparente. In assenza di chiarezza gli organi preposti al controllo fiscale dovranno ottenere il medesimo

---

<sup>110</sup> Principio Estratto da Information Note Tax Compliance and Tax Accounting System, FTA, 2010

livello di certezza circa il futuro adempimento delle obbligazioni fiscali tramite altri metodi, sicuramente più costosi ed onerosi.

- **Efficiente:** la tax governance deve essere organizzata in una maniera tale da poter raggiungere gli obiettivi che questa si pone nel modo più efficiente ed efficace possibile. Devono a tal proposito essere predisposti tutti gli strumenti necessari e le risorse di cui essa necessita.
- **Trasparente:** i differenti ruoli, le diverse regole e le responsabilità inerenti ai soggetti che compongono il TFC devono essere chiare e ben individuabili. Allo stesso modo si richiede trasparenza riguardo alle decisioni che vengono prese e il loro impatto sulla tax strategy.
- La trasparenza in cambio di certezza al fine di evitare la commissione di errori non può esistere se non attraverso una disclosure delle strategie fiscali e l'adozione di metodi che permettano di cogliere l'esistenza di rischi potenziali.



**FIGURA 4: POTENZIALI CAUSE DI RISCHIO FISCALE: VISIONE INTERNA DELLE NORME, ANALISI E AGGIORNAMENTO.**

FONTE: Tax risk management, IBFD

La funzione di *compliance*, come già accennato, è strettamente connessa con i sistemi di controllo interno della *corporate governance*, tanto da risultare difficilmente scindibile da altre funzioni quali:

- la funzione degli organi di consulenza legale;
- la funzione di Risk Management;
- la funzione di controllo interno;
- la funzione di supervisione fiscale.

Oppure può essere inquadrata come funzione sottoposta al CdA.

L'interconnessione tra rischi operativi e rischi *compliance* e la possibile confusione dei compiti tra il *Risk Management* e la funzione *compliance*, potrebbe far pensare ad una



impossibilità di utilizzazione degli strumenti di *Risk Management* per gestire i rischi di *compliance*.

Tuttavia è possibile costruire un efficace TFC integrato nella *corporate governance* aziendale, ma è necessario creare un sistema omogeneo comprendente diverse aree chiave della gestione aziendale:

- **Tax strategy**

L'impresa, come primo passo nella costruzione di un TCF, deve definire la propria strategia fiscale. L'organizzazione deve modulare l'attività fiscale con le missioni, prospettive e strategie che le sono proprie.

Con il termine missione ci si riferisce alle attività che l'impresa porrà in essere in linea con le sue prospettive, ossia con lo stesso motivo d'esistenza dell'organizzazione. Per strategie, invece, s' intende il modo con cui dette attività vengono svolte. In questo contesto, la strategia fiscale, riguarda la modalità in cui la funzione fiscale di un'impresa può contribuire a raggiungere gli obiettivi che i partecipanti si sono prefissati.

Un esempio di come la strategia fiscale possa contribuire al raggiungimento di obiettivi di una società, può riscontrarsi nell'influenza che essa ha sul c.d. EPS (Earning Per Share). Scopo di qualsiasi organizzazione, alla quale partecipano più soggetti, i cui conferimenti corrispondano ad azioni della società, è quello di massimizzare i profitti dei soci. La funzione fiscale è direttamente collegata con il rendimento delle partecipazioni in quanto, le somme pagate all'Erario, incidono considerevolmente sul profitto netto ad esse attribuito. Le tasse, infatti, finiscono per diminuire e costituire una fonte di spesa per il bilancio societario sia per l'anno corrente sia, in caso di riporto in avanti di spese fiscali, dell'anno precedente.

- **Tax operations and risks**

Ad oggi è nettamente cambiato l'approccio delle società all'attività di pianificazione fiscale e valutazione dei rischi, che non sono più considerati come probabile causa di perdite monetarie, ma a seconda delle opportunità che la loro assunzione potrebbe contribuire ad raggiungere.

Il modo più agevole di valutare i rischi fiscali è quello di compilare una mappa e un registro dei rischi, da comunicare e trasmettere a tutto il *management* in modo che sia preventivamente preparato.

A tale scopo risulta di grande aiuto il c.d. KPIs (ossia *key performance indicator*) il quale, tramite la creazione di una piattaforma strutturata per definire, mantenere e monitorare i rischi e la *compliance* fiscale, consente di identificare e valutare la posizione corrente della società e formulare una strategia fiscale che aggiunga valore all'organizzazione.

Le Autorità sono particolarmente attratte dalla conoscenza di questi processi interni alle società per costruire una percezione e un quadro quanto più completo possibile, che ne identifichi il funzionamento all'interno dei contribuenti di maggiori dimensioni. Questo è particolarmente vero nel momento in cui si tratti di attività volte ad assicurare la *tax compliance* che si evolvono in veri e propri centri condivisi a cui partecipano tutti gli organi costituenti il *business* dell'organizzazione. Per una valutazione corretta dei rischi è infatti fondamentale un'efficiente comunicazione tra i dipartimenti interni del *management*. Il TFC deve quindi essere funzionalmente inserito e collegato con le altre funzioni operative dell'organizzazione in modo da garantire il corretto funzionamento delle attività fiscali precedentemente pianificate. Normalmente, però, la collocazione naturale del TFC, è all'interno degli organi di controllo interno.

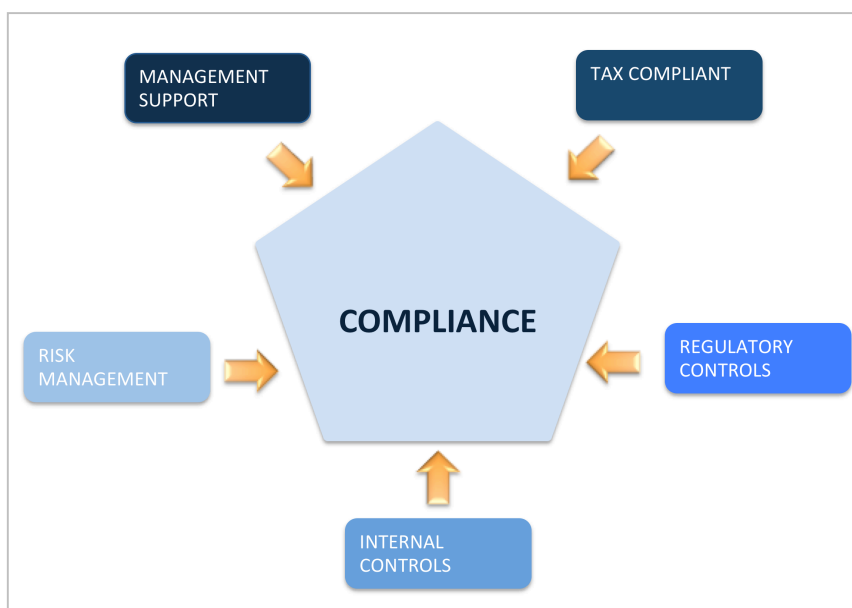


FIGURA 5: INTERCONNESSIONE DELLE DIVERSE ATTIVITÀ DEL MANAGEMENT NELLA FUNZIONE COMPLIANCE

FONTE: Tax risks management, IBDF

- **Tax accounting and reporting**

Tradizionalmente, le questioni relative alla documentazione contabile sono trattate alla fine dell'anno fiscale. Per questo motivo l'impresa non ha alcun tipo di conoscenza, nemmeno a livello intuitivo, circa gli esiti e i risultati fiscali che saranno conseguiti, andando così incontro a conseguenze inaspettate.

Un modo per anticipare le incertezze è implementare un sistema di monitoraggio continuo della posizione fiscale. In questo modo l'impresa potrà correggere eventuali comportamenti scorretti e avere maggior sicurezza sui risultati conseguibili alla fine dell'anno. Un simile approccio può, inoltre, comportare altri due importanti vantaggi: *in primis* l'organizzazione è consapevole della somma che

dovrà essere versata al Fisco alla fine dell'anno; in secondo luogo un monitoraggio continuo permette di potenziare l'efficienza delle procedure di dichiarazione dei redditi conseguiti alla fine dell'anno, aumentandone la rapidità di compilazione ed evitando eventuali effetti negativi inaspettati.

L'attività fiscale è in grado di produrre valore per l'organizzazione solo nel momento in cui sia attentamente monitorata e curata. Un efficace metodo di monitoraggio è l'utilizzo di un c.d. *tax dashboard* (ossia un prospetto fiscale organizzato in modo schematico tale da poter raccogliere dati e risultati raccolti di periodo in periodo).

La *tax dashboard* consente di valutare la correttezza e l'effettività delle decisioni fiscali e di mantenere il controllo sull'intera posizione dell'impresa durante tutto il periodo d'imposta.

Un'efficiente *tax dashboard* deve essere strettamente calibrata al tipo di impresa a cui si applica e al tipo di attività che essa svolge. In linea di massima, comunque, devono esservi contenuti alcuni elementi basilari per una visione quanto più reale e prospettica possibile della posizione fiscale:

- imposte da pagare nel periodo in corso o rinviate al periodo successivo;
- tasso d'interesse effettivo;
- *tax compliance* (la collaborazione è rappresentata dalla registrazione e archiviazione dei dati in vista delle dichiarazioni da presentare e dei tempestivi pagamenti delle imposte dovute);
- previsione di futuri possibili rischi;
- eventuali liti in materia fiscale;
- opportunità;
- controllo della tassazione.

#### ▪ **Tax compliance**

La collaborazione fiscale entra a far parte del TCF in quanto strettamente legata alle attività di registrazione e trasparente condivisione con le Autorità dei processi fiscali, attraverso meccanismi automatici e tecnologicamente sviluppati.

#### ▪ **Automation**

L'automazione del processo di redazione, controllo e regolazione della posizione fiscale consente sicuramente una facilitazione all'interno dell'organizzazione, soprattutto se integrata con processi informatici e tecnologici.

La rapidità che l'automazione può portare nell'impresa, è fondamentale anche in relazione alla *compliance* con le Autorità fiscali. Infatti se le loro richieste delle e gli

adempimenti di cui è gravato il contribuente sono effettuati in contemporanea, i benefici a ciò ricollegabili potranno essere massimizzati.

- **Organizational resources**

I soggetti operanti nel *business* dell'impresa hanno un ruolo fondamentale all'interno della funzione fiscale e, assicurarsi che abbiano corrette competenze, conoscenze e motivazioni è fondamentale per gestire la fiscalità e minimizzare i rischi.

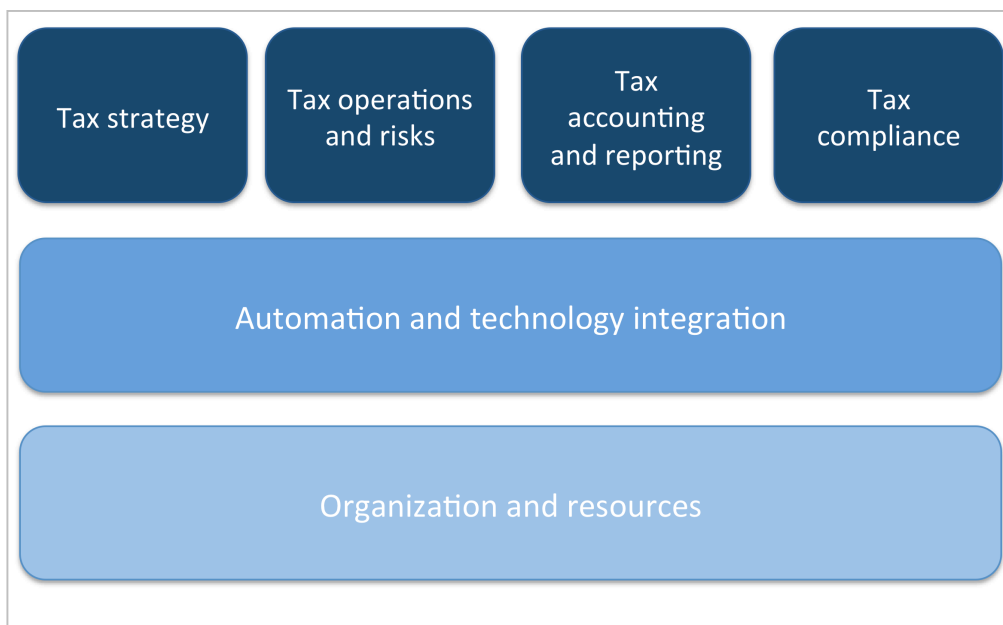


FIGURA 6: SISTEMA INTEGRATO DI TFC

FONTE: Tax risk management, IBFD

Una volta delineato, tramite i precedenti sei elementi fondamentali, un efficace ed efficiente sistema di TCF e il suo funzionamento, sorge spontaneo un quesito. Come è possibile mantenere un buon livello di *compliance*, inteso quale corretto adempimento delle obbligazioni tributarie, senza perdere la flessibilità e creatività dell'organizzazione?

Rispondere a questo quesito non è agevole e tantomeno esiste un'opinione unica e definitiva. In un momento storico in cui l'innovazione e la creatività sono potenzialmente i veicoli più importanti verso il successo, un controllo rigido può cagionare importanti danni all'organizzazione in quanto comprometterebbe gli elementi più importanti tra gli *assets* imprenditoriali: la creatività e la flessibilità.

Per poter quantomeno iniziare ad affrontare il problema bisogna considerare tre aspetti fondamentali legati alla *compliance*:

- costi e benefici: sicuramente nel breve periodo i severi controlli interni sull'organizzazione porteranno ad una prevalenza dei costi sui benefici che possono essere ottenuti. Ma nel lungo periodo è stato dimostrato come gli investimenti in materia di costi effettuati nei primi anni sono stati nettamente ricompensati dai benefici ottenuti;
- *control rationalization*: recentemente le imprese hanno riconsiderato lo scopo e l'estensione del loro sistema di controllo interno. Si è sviluppata, infatti, una chiara tendenza ad un approccio più soft nella creazione dei TCF che assicuri comunque un adeguato livello di certezza. Il sistema adottato è quello di implementazione dell'effettività dei controlli e di correlativa riduzione dei costi;
- standardizzazione e centralizzazione dei controlli: per supportare un efficiente sistema di controllo, il TCF interno deve essere integrato con i restanti processi e controlli dell'attività d'impresa. Questo significa introdurre un sistema basato su regole condivise al fine di bilanciare il controllo con le esigenze di creatività e flessibilità. Tutto ciò richiede, necessariamente, un cambiamento culturale verso un modello in cui siano i soggetti il punto centrale dell'approccio ai sistemi di *internal control*.

#### **2.1.4. GESTIONE DEI RISCHI DI COMPLIANCE ATTRAVERSO L'APPLICAZIONE DEI CLASSICI STRUMENTI DI RISK MANAGEMENT: UN ESEMPIO PRATICO**

La funzione *Compliance*, come elemento integrante la *tax governance* e quindi il *business management* di una società, è stata definita per la prima volta in Svizzera con una circolare in ambito bancario nel 2006<sup>111</sup>.

Tale circolare stabilisce il ruolo della predetta funzione che prevede, da un lato, la responsabilità di valutare, su base annua, il rischio *compliance*<sup>112</sup> connesso all'attività dell'organizzazione e dall'altra l'elaborazione di un piano di intervento annuale, basato sui possibili rischi.

Contemporaneamente fu emanata un'altra Circolare<sup>113</sup> che si prefisse l'obiettivo di dare un quadro normativo alla gestione pratica del rischio operativo<sup>114</sup>.

---

<sup>111</sup> Circolare CFB 06/6 "Sorveglianza e controllo interno, sostituita poi dalla Circolare FINMA 2008/24 "Sorveglianza e controllo interno-banche)

<sup>112</sup> Il rischio compliance viene definito dalla Circolare come il rischio di incorrere in sanzioni giudiziarie o amministrative, perdite finanziarie rilevanti o danni di reputazione in conseguenza di violazione di legge, di regolamenti o autoregolamentazioni. È incluso quindi il rischio giuridico o legale.

<sup>113</sup> Circolare CFB 06/3 "Rischi operativi" sostituita dalla Circolare FINMA 2008/21 "Rischi operativi-banche)

<sup>114</sup> Il rischio operativo viene definito come il pericolo di perdite conseguenti all'inadeguatezza o all'inefficacia delle procedure interne, dell'uomo o dei sistemi oppure dovute a eventi esterni. Tale definizione include tutti i rischi legali, comprese le sanzioni comminate dalle autorità di vigilanza ed i patteggiamenti, ma esclude i rischi strategici e di reputazione.

Dalle definizioni date a questi due elementi di rischio dalle Circolari della Banca Centrale Svizzera, si può notare come la loro somiglianza possa portare a una possibile confusione tra i due, che potrebbe creare sovrapposizioni e sprechi di risorse relativamente alla loro valutazione e presidio. Lo stretto legame accennato può essere così schematizzato:

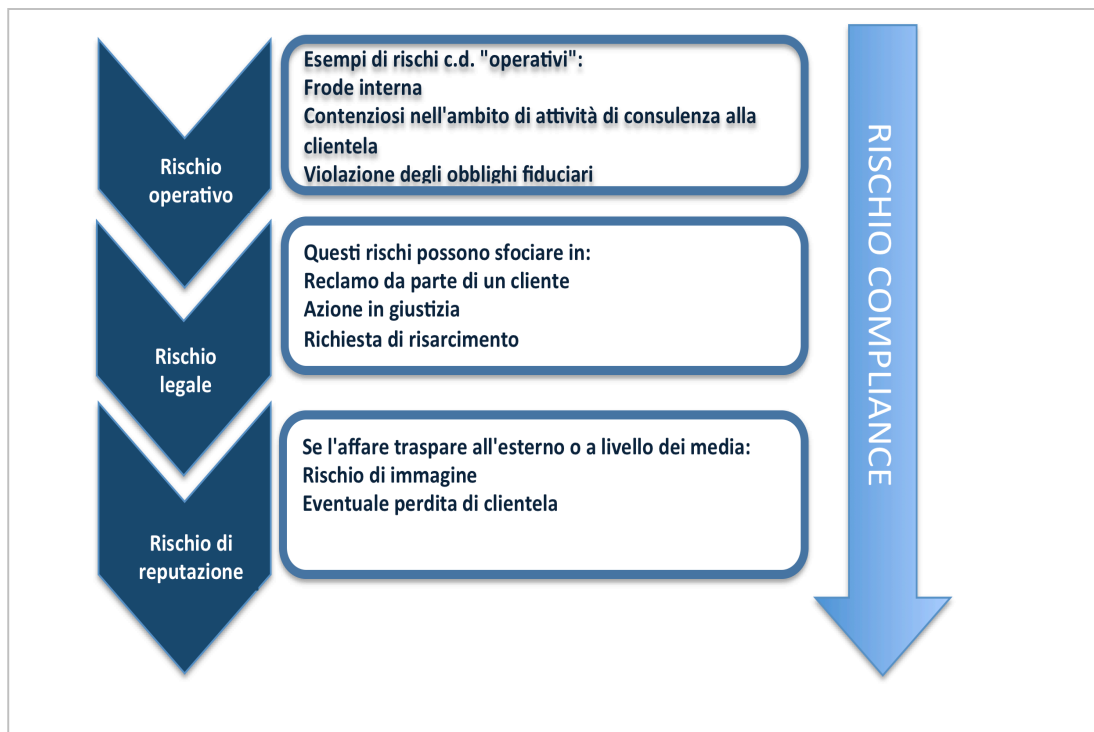


FIGURA 7: RAPPORTO TRA RISCHIO OPERATIVO E RISCHIO COMPLIANCE

L'interconnessione tra queste due tipologie evidenzia come sia possibile gestire i rischi di *compliance* con i medesimi strumenti utilizzati dal *Risk management*. Il modello principalmente adottato per tale scopo è denominato COSO I<sup>115</sup>. Esso è tutt'oggi considerato lo *standard* di riferimento in materia.

Infatti, in linea generale, l'effettività del monitoraggio dei rischi è determinata dai procedimenti e dai relativi controlli e dagli *standards* prescelti ed applicati. Quando il monitoraggio dei contribuenti è agevolato da comportamenti trasparenti, e sono effettivi i modelli di controllo interno, l'estensione dell'ingerenza delle Autorità nei controlli e nelle revisioni viene significativamente ridotto.

<sup>115</sup> Il COSO (Committee Of Sponsoring Organisations Of The Treadway Commission) ha elaborato questo modello nel 2009 attraverso una circolare denominata "Guidance on monitoring internal control system"

Il modello *standard* è caratterizzato da una struttura piramidale, in cui la gestione del rischio avviene in misura trasversale all'interno di ogni azienda e coinvolge tutti i livelli gerarchici e i processi interni ad essa.

Inizialmente il modello era la sintesi di alcuni elementi quali:

- l'ambiente di controllo: missione, obiettivi, organizzazione e regolamenti che definiscono la cultura della gestione dei rischi e dei controlli (c.d. *tone of the top*);
- la valutazione dei rischi: identificazione, misurazione e monitoraggio dei rischi;
- le attività di controllo: procedure per assicurarsi il rispetto delle direttive emanate;
- l'informazione e comunicazione: tempestività e correttezza nel raccogliere e comunicare le informazioni all'interno dell'impresa;
- il monitoraggio: aggiornamento e miglioramento continuo del TFC.

In seguito il COSO I è stato modificato ed il successivo modello, oggi conosciuto come COSO II, è stato integrato da:

- 2 dimensioni supplementari: quali l'assetto dell'organizzazione e degli obiettivi riferiti al settore operativo di appartenenza
- 3 componenti aggiuntivi: quali la definizione degli obiettivi generali, l'identificazione degli eventi che possono impedirne il raggiungimento e il trattamento dei rischi, inteso quale insieme di soluzioni definite dal management per farvi fronte.

Iniziando ad analizzare nello specifico il modello, l'elemento *in primis* da prendere in considerazione è l'ambiente di controllo. Con esso si definisce la base per una buona qualità nella gestione del rischio comprendente: la filosofia e lo stile del *management*, la politica organizzativa, i valori etici ecc...<sup>116</sup>

Il *Compliance Officer*, che è l'organo addetto al controllo e alla gestione dei possibili rischi di *compliance*, deve necessariamente adattarsi a detto quadro interno nello svolgimento della sua attività.

Devono poi essere identificati i rischi e l'obiettivo da raggiungere, che nel caso specifico è quello di conformità alla normativa e alle disposizioni fiscali per evitare risvolti negativi e costi per l'organizzazione.

I rischi *compliance* possono poi essere suddivisi in tre categorie:

- violazione della regolamentazione fiscale;

---

<sup>116</sup> Il Comitato di Basilea (nello "Schema per i sistemi di controllo interno nelle organizzazioni bancarie" del 2008) ricorda che "il Cda e l'alta direzione hanno la responsabilità di promuovere elevati *standard* etici e di integrità, e di creare una cultura aziendale che valorizzi e dimostri a tutto il personale l'importanza dei controlli interni. È necessario che tutto il personale di un'organizzazione abbia una chiara cognizione del proprio ruolo nel processo di controllo interno e sia pienamente impegnata nel processo medesimo".

- non conformità del corpo normativo interno con quello esterno (c.d. compliance framework);
- rischio fiscale (per evitare le sanzioni applicabili ai casi di evasione fiscale e trasferimento illecito di denaro all'estero).

Successivamente è necessario valutarne l'entità e definire il loro trattamento. Un rischio sarà accettabile se trascurabile in quanto dotato di una bassa probabilità di accadimento e un impatto minimo<sup>117</sup>. Si tende invece ad evitare i rischi con un'alta probabilità di accadimento e un elevato impatto, principalmente non effettuando determinate transazioni ed operazioni.

In altri casi si propende per una condivisione dei rischi, trasferendo ad altri soggetti esterni quelli difficilmente gestibili, ovvero quelli il cui impatto è rilevante ma la probabilità di evento bassa, di cui non si dispone di sufficienti conoscenze per potervi far fronte.

Infine, nel caso di un rischio identificato e ponderato, con una probabilità media/alta di accadimento ma un impatto medio/basso, vi sarà la tendenza a volerlo mitigare attraverso l'implementazione di adeguate verifiche e procedure interne.

Il controllo interno deve essere modulato a seconda del livello di rischio, nonché indipendente e tempestivo, frequente e tracciabile.

L'idoneità<sup>118</sup> dei monitoraggi viene valutata attraverso un sistema di *scoring*, il cui risultato finale è dato dalla moltiplicazione, per ogni fattore di controllo, del punteggio ad esso assegnato con la relativa ponderazione del rischio ad esso relativo.

Anche il fattore informazione e comunicazione riveste un'importanza fondamentale. Infatti, il controllo sarebbe privo di valore se i risultati ottenuti o le carenze riscontrate non fossero prontamente comunicati al *management* (flusso di informazioni *bottom-up*), così come se le azioni correttive individuate dal *management*, gli obiettivi e le linee guida, non raggiungessero il personale al quale sono indirizzate (flusso di informazioni *top-down*).

Dopo aver valutato, da un lato il rischio inerente per ogni evento di potenziale pericolo e dall'altro l'idoneità complessiva dei controlli selezionati per mitigarli, bisogna infine combinare i due risultati per ottenere il c.d. rischio residuo (ossia il rischio ineliminabile che deve essere in ogni caso fronteggiato dall'impresa).

Infine, il processo di analisi, valutazione e gestione (c.d. *assessment*) deve prevedere delle misure di *monitoring* continuativo al fine di avere sempre una situazione

---

<sup>117</sup> L'importante è che il management sia consapevole del rischio che sta correndo in quanto "il rischio che rovinerà sarà quello che non è stato tenuto in considerazione" (Cit. Prof. M. Scholes in seguito al caso Long Term Capital Management)

<sup>118</sup> La scala di valutazione dell'idoneità è stata identificata in: adeguato, appropriato o non adeguato.



aggiornata sia in termini di valutazione del rischio inerente, sia di idoneità dei controlli. L'analisi deve essere non solo retroattiva ma avere alcuni elementi prospettici.

### 2.1.5 SERBANES OXLEY ACT

In materia di strumenti internazionali relativi alla cooperazione tra contribuenti e Amministrazioni finanziarie, nonché all'utilizzo di strumenti di *risk management* per il controllo degli assetti societari, è opportuno fare un cenno anche al c.d. *Sarbanes-Oxley Act*, conosciuto anche con il nome di *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002* e comunemente chiamata SOX.<sup>119</sup>

La ragione ispiratrice dell'istituto fu dettata dalla necessità di intervenire nella legislazione colmando alcune lacune per migliorare la *corporate governance* e garantire la trasparenza delle scritture contabili nell'ottica di un miglioramento della *compliance* tra Amministrazione e contribuente. Questa esigenza si manifestò in seguito ad alcuni scandali che videro coinvolte importanti aziende americane come Enron, la società di revisione Arthur Andersen, WorldCom e Tyco International, che causarono grande sfiducia da parte degli investitori nei confronti dei mercati, sollevando altresì diversi dubbi circa le politiche di sicurezza.

L'assetto di controlli previsto dalla SOX è anch'esso quindi un processo che si inserisce nell'ottica del c.d. *risk management* nel senso della creazione di meccanismi che consentano la valutazione del sistema di controllo interno alle società, nel caso specifico in riferimento ai processi di formazione del bilancio. A tal proposito è perfettamente coerente con il quadro della trattazione sin qui svolta nella prospettiva di un approccio simile a quello adottato per la valutazione dei modelli ex lg 231/2001 (di cui al I capitolo): attraverso questi due sistemi strutturati su modelli di organizzazione e gestione del rischio, è data la possibilità al contribuente di supportare la veridicità e l'affidabilità del contenuto delle dichiarazioni fiscali e di gestire/prevenire possibili reati di natura tributaria.

La legge agisce tuttavia anche dal lato penale con l'incremento della pena nei casi di falso in bilancio e l'aumento della responsabilità degli *auditor* all'atto della revisione contabile.

Oltre a ridefinire i compiti della SEC<sup>120</sup>, la SOX costituisce il *Public Company Accounting Oversight Board*, ovvero il consiglio di vigilanza sui bilanci delle aziende quotate. Secondo alcuni storici dell'economia, si tratta di uno degli atti governativi più significativi in campo economico dai tempi del New Deal.

---

<sup>119</sup> Legge federale emanata nel luglio 2002 dal governo degli Stati Uniti d'America.

<sup>120</sup> Security and Exchange Commission

I principali punti della riforma sono contenuti nella Sezione 404 e prevedono con cadenza annuale:

- la creazione di un Board indipendente per il monitoraggio delle società di revisione (PCAOB) e la separazione dell'attività di consulenza da quella di revisione;
- l'attestazione da parte del CEO e del CFO sull'attendibilità e l'efficacia dei c.d. Financial Reportings (ossia il sistema di controllo interno che presidia il processo di costruzione e presentazione del bilancio). Tale attestazione dovrà fondarsi su un'esaustiva documentazione.
- l'attestazione del management sull'efficacia del sistema di controllo interno
- il potenziamento dei poteri dell'Audit Committee e della SEC: i revisori dovranno attestare che le dichiarazioni del CEO e CFO siano valide, accurate e complete redigendo una relazione (c.d. testing) di valutazione e verifica del Financial Reporting.

In pratica, quindi, il management dovrà costruire e organizzare un sistema di controllo interno sui processi che portano alla redazione del bilancio (c.d. *Management Assessment Process*) che dovrà comporsi di diversi momenti costitutivi:

#### 1. SCOPE

- Identificazione delle aree di rischio
- Rilevazione del sistema di controllo e valutazione delle possibilità della commissione di errori dovuti al suo mancato funzionamento

#### 2. ASSESS

- Design effectiveness (valutazione dell'efficacia dei controlli)
- Operating effectiveness (valutazione dell'operatività dei controlli)
- Identificazione delle carenze al fine di approntare miglioramenti

#### 3. COMMUNICATE

- Comunicazione dei risultati ottenuti ai livelli corrispondenti del processo di monitoraggio

La documentazione che a tal fine deve essere approntata dal management è poi composta da un modello che identifichi il sistema dei controlli interni, dalla descrizione delle modalità di registrazione, identificazione ed elaborazione delle transazioni significative, dalla descrizione dei controlli finalizzati alla prevenzione di errori e all'identificazione di frodi e infine una relazione contenente gli esiti dell'attività di verifica.

## 2.2 LA GESTIONE DEL RISCHIO DI *COMPLIANCE* NELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

Le Amministrazioni fiscali, nella loro attività, devono confrontarsi con un elevato numero di rischi. Questi possono concernere il rischio di *non-compliance*, ossia di mancato adempimento spontaneo dei contribuenti, incluso il rischio di frode, il rischio di insolvenza ecc...

Applicare anche alle P.A. dei modelli di *risk management*, può facilitare il compito di fronteggiare questi pericoli principalmente influenzando sul comportamento dei contribuenti (agendo quindi sulle cause di rischio). Un sistema di *compliance risk management* può facilitare le istituzioni nel prendere le migliori decisioni nel caso concreto, nell'identificare i diversi elementi del ciclo decisionale e nello scegliere adeguatamente i provvedimenti da applicare secondo le specificità di ogni situazione da fronteggiare.

Inoltre un modello del genere è di aiuto anche per:

- applicare un più equo trattamento a tutti i contribuenti;
- focalizzare l'attenzione verso i contribuenti non-compliant;
- fare un uso più efficiente delle risorse umane, finanziarie e tecniche;
- accrescere il livello di volontaria compliance;
- approntare adeguate risorse a seconda dei livelli di rischio da fronteggiare;
- considerare la possibilità che un contribuente compliant diventi inadempiente.

Lo scopo finale delle predette P.A. è sicuramente quello di riuscire creare un sistema fiscale basato sulla *co-operative compliance*, avendo a riguarda in modo principale la categoria dei grandi contribuenti. Infatti tra questi soggetti e le Autorità si viene necessariamente a creare una situazione di asimmetria informativa, in quanto le imprese saranno sempre in possesso di più dati ad essi inerenti rispetto a quelli posseduti dal Fisco.

Tramite modelli di *risk management* si è cercato tuttavia di ridurre questo divario, incentivando i contribuenti ad instaurare un rapporto cooperativo con le autorità, eliminando l'asimmetria tramite un comportamento trasparente e la predisposizione delle imprese alla condivisione di dati e informazioni.

È comunque importante che le P.A. mantengano un elevato grado di imparzialità e professionalità anche nei confronti dei contribuenti collaborativi. Se così non fosse, quest'ultimi finirebbero per abbassare gli *standard* e i livelli dei monitoraggi in quanto ormai sicuri di non incorrere in ulteriori controlli e verifiche (c.d. *moral hazard*).

### 2.2.1 HORIZONTAL MONITORING

Il monitoraggio orizzontale può essere considerato come il passo precedente l'istituzione di rapporti di *co-operative compliance*, in quanto anch'esso direttamente riguardante il mutamento dell'approccio delle Autorità nei confronti dei contribuenti e le loro relazioni reciproche.

Un primo esempio è riconducibile all'Olanda che, tramite un progetto pilota, ha cercato di creare un panorama operativo fiscale fondato su accordi tra contribuenti e P.A. (c.d. *covenants*), e sulla trasparenza e fiducia reciproca.<sup>121</sup>

Ed è proprio il modello olandese a costituire il paradigma principale dell'argomento in oggetto: questo consiste in un metodo basato su un'"orizzontalizzazione" della *compliance*, ottenuta, in cooperazione tra le parti del rapporto fiscale, spostando il processo di supervisione delle Autorità da ispezioni retrospettive sotto forma di controlli successivi, a consultazioni preventive.

Il sistema è attuato attraverso la rete di intermediari fiscali (ossia uffici che costituiscono l'estensione dell'Autorità amministrativa centrale nelle altre regioni del paese) in combinazione con il c.d. *meta-monitoring*.<sup>122</sup>

Il meta-monitoring risponde all'esigenza delle Amministrazioni di raccogliere informazioni circa la qualità dei servizi fiscali offerti dagli intermediari e della qualità delle dichiarazioni archiviate dall'Amministrazione.

I principi su cui si basa l'*horizontal monitoring* sono:

- una cooperazione sia basata sulla fiducia reciproca, comprensione e trasparenza (aspetti comportamentali);
- accordi raggiunti tramite la cooperazione tra le parti;
- il fatto che le posizioni prese su importanti questioni, che possono dar luogo a opinioni divergenti, siano risolte anticipatamente;
- una riduzione della supervisione retrospettiva. La supervisione operata durante i termini del contratto (c.d. meta-monitoring) consiste nel monitorare l'esecuzione del processo di compliance in relazione all'accordo stipulato;
- un continuo monitoraggio della qualità del lavoro svolto.

---

<sup>121</sup> Il segretario di Stato nella lettera del 8 April 2005 alla House of Representatives of the States-General descrisse l'*horizontal monitoring* come segue:

*"Horizontal monitoring refers to mutual trust between the taxpayer and the Netherlands Tax and Customs Administration, the more precise specification of each other's responsibilities and options available to enforce the law and the setting out and fulfilment of mutual agreements. In so doing, the mutual relationships and communications between citizens and the government shift towards a more equal position. Horizontal monitoring is also compatible with social developments in which the citizen's personal responsibility is accompanied by the feeling that the enforcement of the law is of great value. In addition, the horizontal monitoring concept also implies that enforcement is feasible in today's complex and rapidly changing society solely when use is made of society's knowledge."*

<sup>122</sup> Da *Guide to horizontal monitoring*, Tax and Customs Administration, 2005

L'obiettivo dell'*horizontal monitoring* consiste, quindi, nel mantenere o implementare la qualità delle dichiarazioni fiscali attraverso l'*enhanced cooperation* e nell'accrescere il coordinamento tra gli uffici fiscali e il contribuente<sup>123</sup>.

L'Amministrazione finanziaria ha come finalità quella di implementare l'adempimento spontaneo delle obbligazioni tributarie per il tramite della *compliance*, attraverso:

- il sostegno e l'assistenza ai contribuenti;
- un rapporto propositivo di collaborazione con i *tax service providers* operanti all'interno del settore del contribuente;
- una strategia basata sul rafforzamento del senso di responsabilità dei contribuenti.

In tal modo si arriva a creare un sistema che si basa sull'affidamento che l'Amministrazione centrale ripone nel lavoro che i c.d. intermediari (*provider*) svolgono per i propri clienti, in modo tale da ridurre il controllo c.d. verticale.

Ovviamente, al fine di garantire il funzionamento del sistema, ogni *tax service provider* deve garantire parità di possibilità di accesso all'*horizontal monitoring* attraverso accordi *standard*.

Deve quindi, in primis, essere stipulato un *covenant* tra l'intermediario fiscale e l'Amministrazione centrale, in cui il rapporto sia gestito e garantito attraverso un c.d. *relationship manager*. I compiti connessi a questa carica riguardano la risposta a richieste di consultazione preventiva su determinati argomenti, il mantenimento dei rapporti operativi con il *provider* e la risposta alle sue richieste.

Gli accordi, invece, tra contribuente e *provider* hanno come obiettivo quello di giungere a redigere dichiarazioni fiscali prive di errori materiali ed in linea con la legislazione ed i regolamenti cui partecipa anche il contribuente. La dichiarazione preparata dal contribuente, invece, può costituire la base per un accordo di *horizontal monitoring* solo se il *provider* ha un grado di supervisione sufficiente tale da garantirne la qualità.

L'*horizontal monitoring* è basato sul principio secondo il quale il grado di supervisione dell'Amministrazione possa essere ridotto in seguito all'accrescimento della fiducia nel professionismo dei *tax service providers*, a consultazioni preliminari su eventuali questioni controversie e al *meta-monitoring*.

Le imprese coinvolte nel sistema, inoltre, non sono soggette ai controlli e alle verifiche normalmente effettuate.

Il meccanismo, nel suo complesso, è tuttavia interessato dalla necessità di costanti cambiamenti a seguito della nascita di nuove esigenze e del mutamento dello scenario

---

<sup>123</sup> I soggetti aderenti a tale sistema sono maggiormente i grandi contribuenti, ossia le imprese di maggiori dimensioni. Non possono stipulare accordi con i *tax services providers* le imprese operanti in settori denominati "paradisi", che hanno bisogno di una particolare supervisione.

a cui esso viene applicato. Ad esempio, nel caso dell'Amministrazione olandese, l'*horizontal monitoring* è stato esaminato da una commissione indipendente che ha emanato alcune linee guida<sup>124</sup> per lo sviluppo del sistema. La direttrice comune, però, resta sempre, a prescindere dalle differenze naturali sussistenti tra Paese e Paese, quella di uno sviluppo verso un modello integrato di *horizontal monitoring*, all'interno di un TFC efficiente ed efficace.

Infatti, per molti anni, è rimasta radicata la convinzione che il monitoraggio orizzontale fosse il solo strumento di supervisione coerente con un'evoluzione, in senso collaborativo, dei rapporti tra Amministrazione e contribuente. In tempi recenti, tuttavia, le Amministrazioni fiscali degli stati membri OCSE, hanno correttamente dimostrato come l'*horizontal monitoring* dovesse essere elemento integrante sistemi di supervisione organizzati secondo la strategia del *compliance risk management*. Questa si prefigge l'obiettivo di influenzare il comportamento dei contribuenti, al fine di poter ottenere informazioni e incentivare l'adempimento spontaneo delle obbligazioni tributarie e, uno degli strumenti utilizzati dalle amministrazioni per raggiungere questo scopo, deve essere proprio il monitoraggio orizzontale.

Uno dei problemi del sistema di *horizontal monitoring*, è che il suo sviluppo è scaturito da una gestione istintiva delle questioni fiscali da parte delle Amministrazioni che lo hanno adottato, priva di qualsiasi base razionale. In questo modo, infatti, sono state destinate energie e sostegno insufficienti per lo sviluppo di un sistema che necessita di uno stampo manageriale che si basi sul possesso e la condivisione di adeguate informazioni<sup>125</sup>.

Il monitoraggio orizzontale è risultato, quindi, uno strumento insufficiente per il sistema informativo che deve assistere le decisioni in un sistema adeguato di supervisione e il monitoraggio dell'efficacia e dell'efficienza delle forme prescelte per compiere determinate azioni.

---

<sup>124</sup> "Horizontal monitoring was evaluated in 2012 by an independent committee

Some of the recommendations made to the DTA:

- 1 Give criteria for optimal tax control framework;
- 2 Verify with "reality checks" (for example: random statistical sampling) whether the organization is managing its tax risk;
- 3 Develop and provide familiar and practical tools for a tax control framework ("TCF"). Make sure an optimum mix of system and data-related audits of the taxpayer is conducted;
- 4 Carry out additional checks if the taxpayer has not set up a TCF".

Da 2014 KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity, sul tema "*Evolution of horizontal monitoring*"

<sup>125</sup> Si è rimasti stupiti di come le amministrazioni abbiano a disposizione così poche informazioni per gestire e sviluppare un sistema di *horizontal monitoring*. In alcuni casi è risultato, per le amministrazioni, addirittura impossibile sia ottenere informazioni di carattere qualitativo e quantitativo delle politiche attuate o ottenere informazioni sulla base di un regolare flusso informativo che passi attraverso le informazioni detenute dal *management*. Documento OCSE "A co-operative compliance framework" 2013.

Sarebbe quindi necessario un processo di implementazione, ma non attraverso un irrigidimento della regolamentazione e un'integrazione di carattere legislativo, bensì attraverso la trasparenza e lo sviluppo dell'informazione. È, ad esempio, necessario che le Amministrazioni prestino costantemente attenzione ai costi di mantenimento e di stipulazione degli accordi in materia per gestire le proprie operazioni. In mancanza di ciò, i consumatori potrebbero interpretare l'*horizontal monitoring* come un mezzo per traslare i costi, che dovrebbe sostenere il governo centrale, sui *providers* e la massa dei soggetti passivi del tributo partecipanti al sistema.

Si cerca, così, di incentivare un rapido sviluppo del monitoraggio orizzontale e un suo inserimento in una struttura più adeguata che possa fornire i giusti strumenti e le adeguate conoscenze.

Ovviamente, in parallelo a ciò, si assisterà ad un irrigidimento dei controlli di carattere verticale nei confronti di coloro che non hanno aderito agli accordi sull'*horizontal monitoring*, al fine di impedire una perdita considerevole di conoscenza da parte delle autorità, derivante dalla chiusura di predetti soggetti alla trasparenza e alla condivisione.

### 2.2.2 UN MODELLO DI COMPLIANCE RISK MANAGEMENT

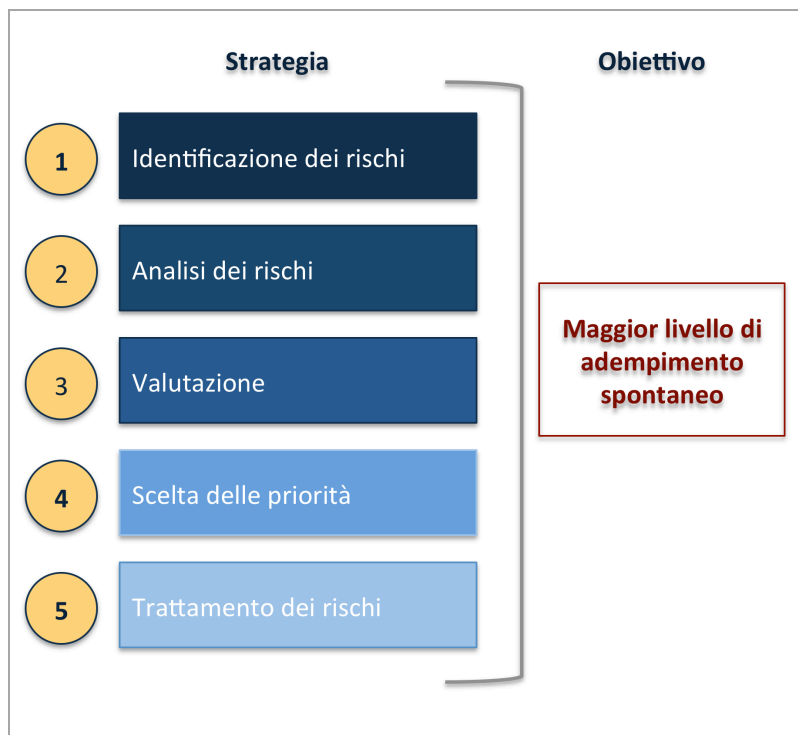
Lo scopo primario delle autorità fiscali è di raccogliere il pagamento delle tasse, imposto dalla legge, in modo tale da mantenere la fiducia nel funzionamento del sistema. È importante, però, riuscire a bilanciare metodi di trattamento che comportano una forte ingerenza nelle realtà dei contribuenti, con altri orientati maggiormente verso l'adempimento volontario e comportanti un alto livello di soddisfazione anche per i soggetti passivi del tributo.<sup>126</sup>

A tal fine è sempre più importante il modello di *risk management* prescelto anche dalle P.A.

Normalmente questo si compone di cinque passaggi consecutivi, che rappresentano la strategia adottata per raggiungere l'obiettivo finale: un maggior livello di adempimento spontaneo e correlativamente maggiori vantaggi per i contribuenti.

---

<sup>126</sup> La suddetta finalità è esplicitata anche all'interno del documento OCSE "A co-operative compliance framework" 2013. Infatti "A revenue body has a responsibility to ensure it manages its compliance risks in a cost- efficient and effective way. New strategies or new instruments as part of a sound compliance risk management system must contribute to the strategic goals of the organisation (effectiveness) against the lowest possible costs (efficiency). In addition society will require the revenue body to be able to demonstrate how any new strategy or instrument adds value to the public asset that is the tax system. In the specific case of the co-operative compliance model this entails both making visible how the model operates in practice and how it contributes to a higher level of compliance and a higher level of assurance that the correct tax is being paid and that there is a consequent decrease in the tax gap".



**FIGURA 8: TAX RISK MANAGEMENT FOR TAX ADMINISTRATION**

FONTE: "Compliance risk management guide for tax administrations", Commissione Europea 2010

Analizzando distintamente gli elementi che compongono questo processo, si noti come il punto di partenza sia l'identificazione dei rischi. Infatti la tempestività di questa attività permette accrescere gli effetti preventivi dell'azione amministrativa e di ridurre i rischi di mancato versamento del tributo. L'identificazione<sup>127</sup> si basa su una serie di informazioni possedute dalla P.A., quali ad esempio quelle trasmesse da altre Autorità, quelle derivanti da sondaggi esterni, quelle derivanti dalle difficoltà di applicazione di una nuova legge ecc..

L'analisi dei rischi, invece, presuppone lo studio della frequenza di verifica di un determinato evento, la possibilità di accadimento e le eventuali conseguenze anche a livello economico. Inoltre, oggetto di studio, è anche la ricerca della ragione sottesa a comportamenti *non-compliant* in determinati settori.

Il terzo *step* riguarda la scelta delle priorità, ossia dei contribuenti da controllare. A tal fine, vengono presi in considerazione l'ammontare di tributi coinvolti, le risorse

<sup>127</sup> Secondo la "Compliance risk management guide for tax administrations", Commissione Europea 2010 le categorie di rischio possono essere suddivise in:

- rischio di registrazione relativo a coloro che sono, avrebbero dovuto o non avrebbero potuto procedere alla registrazione ad esempio in ambito IVA;
- rischi inerenti alla compilazione della dichiarazione;
- rischi inerenti a dichiarazioni mancanti;
- rischi di mancato pagamento.



disponibili, gli effetti sociali di determinati interventi e gli obiettivi politici da rispettare.

A questo punto le P.A. possono operare tre ordini di scelte nell'ottica del trattamento del rischio:

- trasferire il rischio;
- ridurre il rischio, minimizzandone la frequenza e l'estensione;
- coprire il rischio <sup>128</sup>, cercando di neutralizzare l'impatto in caso di avveramento.

La via del trasferimento può però essere utilizzata solo in casi specifici. Le altre due, invece, sono rispettivamente utilizzate prima e dopo la dichiarazione presentata dal contribuente.

Si giunge così alla componente finale del ciclo strategico: la valutazione del livello di *compliance* raggiunto.

Questa strategia, correlativamente alla tendenza e alla ricerca di un intervento preventivo tramite la disponibilità delle Autorità a fornire interpretazioni e spiegazioni sulla legislazione e sugli adempimenti necessari, ha creato un modello vincente, in grado di assicurare un buon livello di *compliance*.

In una società perfettamente rispettosa del dettato legislativo in materia fiscale, ogni cittadino pagherebbe di spontaneamente i tributi, e le Amministrazioni non avrebbero altro compito che quello di facilitare i contribuenti nell'adempimento delle loro obbligazioni. Ma così non è. La *compliance* con le autorità fiscali deve essere creata, coltivata e monitorata costantemente. A tale scopo è necessario che le Autorità siano in grado di fronteggiare due categorie rischio:

- un rischio esterno: riguardante i comportamenti<sup>129</sup> dei contribuenti e altre cause dipendenti dall'ambiente esterno;
- un rischio interno: costituito ad esempio dal comportamento dei suoi dipendenti (ad esempio in caso di corruzione).

Di fondamentale importanza è anche il contesto di riferimento in cui esse si trovano a dover intervenire. I fattori che ne influenzano l'azione sono diversi, essi comprendono:

- lo stato della legislazione;
- l'opinione pubblica;
- le condizioni economiche. Infatti, il budget a disposizione delle p.a. è fondamentale perché determina le risorse utilizzabili;
- l'organizzazione interna dell'istituzione;

---

<sup>128</sup> I rischi di *compliance* devono essere affrontati in modo effettivo ed economicamente efficiente.

<sup>129</sup> La conoscenza dei fattori, non soltanto economici ma anche psicologici e sociali, che guidano i processi decisionali del contribuente è il primo passo per intraprendere politiche di sostegno al pagamento spontaneo delle imposte. Pierluigi De Rosa pubblicato Martedì 7 Giugno 2011, FiscoOggi

- le risorse a disposizione;
- la tecnologia informatica;

Le Autorità fiscali hanno, inoltre, implementato i sistemi di *governance* interna al fine di relazionarsi principalmente con la categoria dei c.d. Grandi Contribuenti con diverse modalità<sup>130</sup>.

La prima consiste nello stabilire regole di integrità e valori etici che facciano da sfondo all'attività dei professionisti operanti nel settore fiscale. Sono state inoltre chiarite le regole formali di compilazione delle dichiarazioni e dei documenti contabili.

La seconda categoria di interventi riguarda l'inserimento di *standard* di lavoro e di sistemi operativi, come ad esempio comunicazioni e direttive interne in modo da orientare e omogeneizzare i comportamenti di tutti i soggetti operanti nel settore. La terza categoria presuppone l'introduzione di un modello decisionale che preveda un controllo incrociato, in modo che gli eventuali provvedimenti adottati non siano lasciati alla discrezionalità di un solo individuo. La quarta e la quinta categoria ineriscono alla qualità degli operatori delle P.A. Si prevede, infatti, la necessità di programmi di aggiornamento e di formazione, nonché la rotazione di detti soggetti negli incarichi a loro affidati per prevenire il rischio di possibile corruzione e per incentivare la nascita di nuove idee.

L'ultima categoria d'intervento consiste nel continuo monitoraggio e aggiornamento dei sistemi che le autorità utilizzano per valutare la qualità del lavoro da esse svolto.<sup>131</sup>

Attraverso un sistema così congegnato, le P.A. hanno la possibilità di scegliere i più efficienti ed effettivi sistemi per ottenere il livello ottimale di *compliance*, con i più bassi costi possibili. Ma è necessario che venga prestata molta attenzione ai comportamenti dei consumatori, in modo da scegliere le modalità per poterli influenzare e quindi indurre all'adempimento spontaneo delle loro obbligazioni.

Vi sono infatti una serie di fattori che incidono su un comportamento *compliant*:

- le opportunità di evasione<sup>132</sup>;
- le modalità in cui i contribuenti percepiscono i concetti di equità e giustizia applicati al pagamento delle imposte. Questo influenza l'accettazione o meno

---

<sup>130</sup> Documento OCSE "A co-operative compliance framework" 2013.

<sup>131</sup> Infatti, operare tramite un modello di *compliance risk management*, non vuol dire solo modificare il rapporto che le amministrazioni hanno con i contribuenti, bensì anche modificare i processi lavorativi interni. Importanza fondamentale rivestono anche le modifiche nei valori etici e morali e nelle conoscenze possedute dagli operatori costituenti lo *staff* dell'autorità. Da "*Compliance risk management guide for tax administrations*", Commissione Europea 2010.

<sup>132</sup> Un altro fattore cruciale per il comportamento del contribuente è legato alle possibilità di pagare oppure di evadere. Le strade sono evidentemente due, da un lato aumentare le opportunità di adempiere spontaneamente, dall'altro rendere più difficile evadere. Tradizionalmente le amministrazioni fiscali si sono concentrate su questo secondo versante, mentre sarebbe più proficuo, secondo il gruppo di lavoro dell'Ocse, agevolare il pagamento delle tasse riducendo gli ostacoli che il contribuente incontra, in termini di complessità delle procedure e di tempo da impiegare.

del sistema fiscale. La giustizia deve essere percepita tanto nel quantum da pagare, tanto nelle modalità di relazione con le autorità, tanto nell'adeguatezza delle sanzioni applicabili nel caso concreto;

- i valori etici di un determinato ceto sociale;
- gli strumenti utilizzati per dissuadere i contribuenti dal mancato pagamento delle imposte;

Per ottenere un livello ottimale di adempimento e collaborazione, è necessario che le motivazioni interne dell'individuo siano allineate con gli stimoli e le motivazioni esterne<sup>133</sup> orientate alla *tax compliance*. Le motivazioni interne in linea con la *compliance* decresceranno sempre di più al crescere della percezione, da parte dei contribuenti, di controlli provenienti dall'esterno (dalle Autorità). Mentre l'adempimento spontaneo sarà maggiore nel momento in cui gli elementi esterni, provenienti dal contesto istituzionale, saranno percepiti come un sostegno alle intenzioni individuali. Un incentivo esterno, in tal senso, può rinforzare le motivazioni interne e confermarne la correttezza.

Ovviamente, nello studio dei comportamenti non-compliant, è comunque opportuno differenziare quelli intenzionali da quelli non intenzionali<sup>134</sup>. Solo in questo modo, infatti, sarà possibile procedere alla classificazione ed individuazione dei rischi e, quindi, scegliere il trattamento più appropriato.

Cinque sono le variabili chiave, che influenzano la propensione all'assolvimento spontaneo degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti:

- la deterrenza. La politica della "tolleranza zero" nei confronti dell'evasione fiscale è solo una delle possibili forze che alimentano la motivazione al pagamento delle tasse;
- le convinzioni o comportamenti sociali. La percezione che le persone, soprattutto quelle appartenenti allo stesso gruppo sociale, siano inclini (o

---

<sup>133</sup> "L'influenza delle norme sul comportamento del contribuente si esplica a un doppio livello, individuale (convinzioni personali su ciò che è giusto/sbagliato) e sociale (convinzioni e credenze diffuse all'interno dell'ambiente sociale di riferimento). L'aspetto decisivo in questo caso è l'effetto-moltiplicatore, vale a dire il condizionamento esercitato sull'individuo dai comportamenti, positivi o negativi, mostrati dai consociati. In ambito fiscale, la percezione che le persone, soprattutto quelle più vicine, siano più o meno inclini a pagare le tasse incide pesantemente sull'atteggiamento del singolo. Come gestire questa complessità? Lo studio fornisce alcune indicazioni pratiche: in primo luogo, può essere efficace incorporare in ogni attività di impatto esterno (campagne informative, lettere ai contribuenti, sito internet, contatti faccia a faccia) un messaggio normativo di rinforzo alla compliance, tenendo presente che le norme, una volta interiorizzate, sono difficili da modificare. Meglio dunque concentrarsi su chi non ha ancora un set di valori e comportamenti strutturato, come fa ad esempio l'Agenzia delle Entrate con il progetto "Fisco e Scuola". Meglio ancora se si scelgono come linee-guida della comunicazione dei valori-cardine (es. diritto all'istruzione o alle cure mediche), universalmente riconosciuti, legandoli al pagamento delle tasse, oppure degli esempi positivi in cui i destinatari possano immedesimarsi." Pierluigi De Rosa *pubblicato Martedì 7 Giugno 2011, FiscoOggi*

<sup>134</sup> Causati ad esempio da norme difficilmente applicabili dal contribuente

meno) a pagare le tasse incide in modo rilevante sugli atteggiamenti del singolo soggetto passivo del tributo;

- le opportunità. Si fa qui riferimento alla scelta tra l'agire per rendere più difficile evadere o più semplice pagare le tasse. Nonostante le Amministrazioni fiscali seguano quasi sempre la prima soluzione, si sta affermando l'idea che sia proficuo utilizzare un corretto mix delle due strategie;
- la percezione di equità del Fisco. Si intende considerare, con questo termine una pluralità di elementi che vanno dall'equità nella gestione del denaro pubblico, alle attività di controllo, fino alle modalità di sanzione previste per gli evasori;
- i fattori economici, quali ad esempio la mancanza di lavoro, il lavoro nero o le difficoltà economiche generali. E' comunque controversa l'influenza che tali fattori determinano sull'evasione fiscale.

L'OCSE sottolinea poi che, per intraprendere politiche finalizzate al pagamento spontaneo delle imposte, è fondamentale approfondire la natura del rapporto tra Stato, Amministrazione fiscale e cittadino, ponendo la giusta attenzione ai *driver* che spingono individui e gruppi verso un certo comportamento civico e fiscale.

In questo scenario spicca il ruolo che assume, appunto, la reciproca fiducia tra Stato e contribuenti, il rispetto e la credibilità di cui godono le istituzioni democratiche rappresentative e, più in generale, la distanza tra Istituzioni e società civile.

Lo studio pone inoltre ben in evidenza che i comportamenti dei contribuenti dipendono dall'impatto con l'ordinamento tributario, a cominciare dalla complessità delle norme, e dalla qualità delle Amministrazioni fiscali che sono chiamate ad applicare le norme e a gestire i meccanismi di adempimento spontaneo. La *compliance* diventa il risultato di un complesso intreccio tra le norme dell'ordinamento tributario e la qualità delle Amministrazioni chiamate ad applicarle.

L'Amministrazione fiscale deve basare la propria azione sui valori dell'equità, della coerenza e del rispetto nei confronti del contribuente, il concetto di *compliance* come *continuum* e non come una divisione semplicistica di cittadini "evasori" e cittadini "onesti", avendo sempre presente che il contribuente formula il suo giudizio sull'equità del sistema fiscale nella relazione diretta con l'Amministrazione fiscale e solo in un secondo momento con il sistema normativo e il legislatore.

La deterrenza deve essere utilizzata solo come una delle possibili leve per evitare che i contribuenti con poca o inesistente *tax morale* si sottraggano all'obbligo fiscale.

Questa scelta strategica ha due differenti aspetti da prendere in considerazione: da un lato, per mantenere in vita un contratto psicologico tra l'Autorità fiscale e i cittadini, i contribuenti onesti devono essere fiduciosi del fatto che non verranno sfruttati dai contribuenti disonesti; dall'altro, ogni contribuente dovrebbe godere del beneficio del

dubbio, nel senso che gli errori e le violazioni di minore valore dovranno essere penalizzate in misura minore, senza minare alla base il contratto di fiducia.

Lo studio della psicologia fiscale e della ricerca sperimentale nella scienza politica, per capire più profondamente la logica sottostante al comportamento e alle scelte del contribuente, stanno spingendo il confronto verso innovativi approcci di politica pubblica e fornendo indicazioni chiare e consolidate su come una qualche giustizia sia maggiormente percepita quando le regole di prelievo sono considerate eque.

### 2.2.3. COMPLIANCE RISK MANAGEMENT IN PROSPETTIVA UNA FUTURA

Dal discorso appena concluso, emerge come i modelli di gestione del rischio *compliance*, quando applicati alle P.A., costituiscono un metodo di lavoro e di pensiero innovativo in grado di evolversi continuamente. Rispetto ai modelli basilari, ad oggi, si può assistere a un grande sviluppo dei sistemi di *risk management* che sono diventati sempre più strutturati e tecnologicamente avanzati. L'Amministrazione fiscale non ha più solo il compito di raccogliere le tasse e applicare le sanzioni, ma deve promuovere e incentivare l'adempimento spontaneo e la collaborazione da parte dei contribuenti.

I cambiamenti che questo processo potrà in futuro subire, possono essere previsti ed elencati:

- sviluppo dei metodi di influenza dei comportamenti dei contribuenti tramite l'utilizzo di mezzi più efficaci ed efficienti basati sulla conoscenza dei comportamenti e dei rischi da fronteggiare;
- tendenza a un approccio proattivo e preventivo verso la collaborazione in sostituzione di schemi rigidi di controllo dall'esterno;
- utilizzo sempre più diffuso nelle Amministrazioni degli schemi di *risk management* come parte della propria organizzazione, sia per decisioni riguardanti i rischi fiscali, sia per la programmazione di altri processi e decisioni;
- sviluppo di una cooperazione rafforzata tra le Amministrazioni di diversi Stati membri dell'Unione Europea;
- scambio di informazioni riguardanti rischi fiscali tra amministrazioni di diversi Stati;
- maggiore certezza nell'applicazione delle norme derivante dal continuo dialogo tra contribuente e Amministrazione;

## 2.3. LA PIANIFICAZIONE FISCALE AGGRESSIVA E LA COOPERAZIONE EUROPEA PER LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI

### 2.3.1. LE OPERAZIONI DI AGGRESSIVE TAX PLANNING

Di fronte alle regole poste dal legislatore in ambito tributario, che ricollegano a un determinato presupposto imponibile il pagamento di un'imposta, i contribuenti possono comportarsi in differenti modi:

- possono applicare le norme alla lettera, quantificando i tributi dovuti e provvedendo ad adempiere alle obbligazioni tributarie;
- talvolta possono fruire di agevolazioni in un'ottica di legittimo risparmio d'imposta (c.d. *tax saving*);
- possono effettuare valutazioni dirette all'individuazione delle strategie di *tax planning* attraverso le quali intendono ridurre, per quanto possibile, il carico impositivo complessivo.<sup>135</sup>
- l'ultima soluzione a disposizione del contribuente, qualora intenda sottrarsi in tutto o in parte al pagamento delle imposte dovute occultando al fisco l'esistenza di un presupposto imponibile, è rappresentata all'assunzione di una condotta qualificata come evasione fiscale.<sup>136</sup>

Le scelte operate dalle imprese sono esplicitate ed elaborate attraverso l'attività di pianificazione fiscale (c.d. *tax planning*) che, se volte al perseguimento di un risparmio d'imposta, possono portare ad una situazione di esponenziale incremento dei rischi fiscali, finendo così per essere qualificate come *aggressive tax planning* e alla configurazione di condotte di evasione.

In seguito alla pesante crisi finanziaria che ha colpito le economie industrializzate, negli ultimi anni l'OCSE ha pubblicato una serie di *reports*<sup>137</sup> all'interno dei quali ha approfondito l'impatto delle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva utilizzate in modo più diffuso, individuando una serie di potenziali rimedi per tutti i soggetti

---

<sup>135</sup> Il confine tra legittimo risparmio d'imposta e il vantaggio fiscale illecito, diventa sempre più difficilmente demarcabile, qualificando una condotta elusiva, ovvero abusiva in tutti i casi in cui i comportamenti assunti risultano, singolarmente, conformi all'ordinamento giuridico ma conducono a un aggiramento sostanziale delle finalità perseguite dal legislatore.

<sup>136</sup> L'evasione si configura come un comportamento illecito di coloro i quali non dichiarano il presupposto di imposta, mentre l'elusione consiste nell'aggiramento di precetti fiscali per addivenire ad un risparmio d'imposta non giustificato da valide ragioni extrafiscali. Istituzioni di diritto tributario, F.Tesauro, UTET, 2013

<sup>137</sup> OECD (2010), *Addressing tax risks involving bank losses*, OECD Publishing. OECD (2011), *Corporate loss utilization through aggressive tax planning*, OECD Publishing; in questo rapporto l'OCSE ha evidenziato che l'obiettivo dei Paesi a fiscalità avanzata di intercettare e scoraggiare i fenomeni di erosione della base imponibile delle imprese, specie attraverso lo scorretto utilizzo delle perdite, appare maggiormente prioritario in seguito alla recente crisi economica e finanziaria mondiale. L'impiego improprio delle perdite fiscali e l'adozione di pratiche di *tax planning* non tollerate possono generare un impatto negativo sul gettito fiscale dei paesi ad elevata tassazione e, per le imprese, un immediato incremento dei rischi fiscali.

coinvolti, con l'obiettivo di contrastare questo pericoloso fenomeno in un'ottica di maggiore equità fiscale ed equilibrio dei sistemi impositivi.

L'OCSE ha individuato una serie di operazioni a rischio evasione che possono essere fatte rientrare all'interno delle c.d. *aggressive tax planning*, quali:

- operazioni eseguite in violazione del principio del valore normale (c.d. *at arm's lenght*) previsto in materia di prezzi di trasferimento;
- operazioni straordinarie realizzate con finalità prevalentemente fiscali;
- impiego di strumenti finanziari finalizzato all'ottenimento di vantaggi fiscali, ovvero l'artificiosa costituzione di elementi negativi in Paesi a elevata tassazione, con l'obbiettivo di trasferire materia imponibile in giurisdizioni a fiscalità agevolata.

Le società operanti a livello transnazionale hanno, così, trovato il modo di sfruttare differenze nei sistemi di tassazione nazionali, generando sempre più spesso casi di "doppia non imposizione", in particolare grazie all'utilizzo di accordi di prestito (*hybrid loan arrangements*) con pagamenti sui debiti deducibili in alcuni paesi e dividendi esenti in altri.

Una delle principali pratiche connesse ad una *aggressive tax planning* consiste nell'utilizzo di società c.d. *offshore*<sup>138</sup> (generalmente residenti in un Paese a fiscalità privilegiata). Queste vengono, infatti, utilizzate come soggetto interposto in operazioni di vendita su mercati internazionali che, da un lato, acquista dall'impresa nazionale a prezzi ridotti, dall'altro rivendono all'estero a valore di mercato, applicando un significativo margine di guadagno. In via generale, però, l'utilizzo delle società *offshore* per operazioni di *trading* internazionale, comporta sempre più un incremento dei rischi fiscali connessi al potenziale sospetto generato nelle Autorità fiscali. Per questo, negli ultimi anni, si è notevolmente diffusa una struttura di *tax planning* che consente di preservare i vantaggi fiscali garantiti dal ricorso alle società *offshore*, pur riducendo notevolmente i connessi rischi fiscali: alla società *offshore* viene generalmente affiancata un'ulteriore società *on shore*, stabilita in un Paese che non detta sospetti; solitamente per questioni di immagine e di convenienza<sup>139</sup>.

L'utilizzo di strumenti *offshore* è connesso a tutti i casi in cui le pratiche di pianificazione fiscale a livello internazionale siano connesse a Paesi a fiscalità privilegiata. Solitamente, infatti, le predette società sono costituite in giurisdizioni in cui la legislazione fiscale garantisce un regime di esenzione sui redditi di fonte

---

<sup>138</sup> Secondo la definizione fornita dal FMI si parla di un'attività *offshore* se ci si trova dinanzi a "luoghi che cercano di attrarre le imprese offrendo strutture politicamente stabili per aiutare persone fisiche e giuridiche ad aggirare le norme, leggi e regolamenti di altre giurisdizioni." (*Working Paper* n. 10/38 febbraio 2010)

<sup>139</sup> In sostanza, nei rapporti commerciali, la società *off shore*, localizzata in un paese a fiscalità privilegiata, agirà quale *principal* della società *on shore*. Quest'ultima sarà chiamata ad operare come *agent* compravendendo i prodotti sui mercati internazionali in proprio nome ma per conto della società *off shore*.

estera<sup>140</sup>. L'impiego di schermi dotati di personalità giuridica che garantiscono la riservatezza sui beneficiari e controllanti dei medesimi è uno dei fattori determinanti per il successo delle *international business company*, dei *trust*, delle fondazioni e delle *limited liability partnership*.

Vengono, infatti, sempre più spesso offerti alle imprese (da studi legali e società di consulenza) mezzi avanzati per realizzare strutture societarie più efficaci in termini di *tax planning* e localizzare in paradisi fiscali i *profit centres* aziendali di gruppi multinazionali, in capo ai quali far confluire porzioni rilevanti degli utili complessivamente conseguiti in ambito globale attraverso flussi di *passive income*<sup>141</sup>, tecniche di rifatturazione e pratiche aggressive di *transfert pricing* nelle operazioni di *trading* internazionale e l'imputazione di commissioni, *management* e *marketing fees* operanti come *conduit* per far defluire la base imponibile dai Paesi in cui sono situati gli insediamenti produttivi.<sup>142</sup>

In base a queste premesse, risulta assolutamente evidente come lo sviluppo di una maggiore cooperazione amministrativa internazionale, unitamente al potenziamento dell'attività di *intelligence* e dell'azione di contrasto degli organi ispettivi, sono importanti misure, in linea con i ripetuti richiami dell'OCSE, per imprimere una forte restrizione ai comportamenti evasivi ed elusivi, nonché ai trasferimenti di capitali illeciti, attratti dai paradisi fiscali.

La trasparenza e la collaborazione, nella specie riguardo allo scambio di informazioni, risultano l'unico mezzo utilizzabile per promuovere l'effettivo adempimento delle obbligazioni fiscali nel *quantum* stabilito secondo i parametri fissati dalla legge, e per contrastare le pratiche di sottodimensionamento della base imponibile nonché di trasferimento di capitali all'estero per evitare l'assoggettamento al regime fiscale vigente nel Paese d'origine.

Di fronte a questi fenomeni, il Piano d'azione del 2012 promosso dall'OCSE mira a: rivedere la Direttiva madre-figlia per assicurarne l'efficacia contro la doppia non

---

<sup>140</sup> Ai privati viene, in tal modo, garantita la possibilità di:

- sviluppare piani di accumulo in vista del pensionamento;
- pianificare l'esecuzione di investimenti in vista di del trasferimento all'estero della propria residenza;
- ottenere la garanzia di anonimato e *privacy* e quindi una maggior discrezione e sicurezza nella gestione del proprio patrimonio, a riparo dalle pretese fiscali del paese di residenza.

<sup>141</sup> Interessi, dividendi e *royalties*

<sup>142</sup> Secondo l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico nel rapporto del 1998, i paradisi fiscali vengono generalmente utilizzati con i seguenti obiettivi:

- come *money boxes*, ovvero giurisdizioni in cui delocalizzare i capitali raccolti da tenere segreti, per poi riutilizzarli in investimenti immobiliari, o perché generatori di *passive incomes* (da incassare sottoforma di dividendi, interessi e canoni);
- come localizzazione per imputare contabilmente profitti realizzati altrove (c.d. *paper profits*);
- per occultare alle autorità fiscali dei paesi di residenza i capitali a disposizione del contribuente, attraverso schemi societari quali *trusts*, fondazioni e *limited liability partnerships*, offerti a condizioni vantaggiose dalle giurisdizioni *offshore*.



tassazione; intensificare la cooperazione tra le Amministrazioni fiscali degli Stati; accrescere la *tax compliance*, aumentando la fiducia e la collaborazione tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria; rafforzare la cooperazione tra Amministrazione finanziaria ed enti di controllo e di polizia (antiriciclaggio, giustizia, sicurezza) per ridurre i casi di frode, evasione fiscale e crimini collegati; emendare la Direttiva sulla tassazione del risparmio per colmare alcune lacune e tassare in maniera adeguata i redditi transfrontalieri; contrastare le frodi IVA; migliorare le metodologie per tracciare i flussi di contante.

L'OCSE, infine, nel 2013 ha pubblicato un rapporto<sup>143</sup> ("BEPS") sulle principali determinanti dell'elusione fiscale e del profit shifting, delineando le principali linee di contrasto di questi fenomeni, e annunciando un Piano d'azione<sup>144</sup>, poi approvato dal G20 del settembre 2013.

Il rapporto trattava: 1) l'individuazione della giurisdizione competente per la tassazione dell'impresa, in particolare del settore digitale, che può svolgere attività economiche con clienti dislocati in vari paesi senza possedervi un soggetto fiscalmente rilevante; 2) la riduzione degli spazi di pianificazione mediante i prezzi di trasferimento, ancora cospicui, nonostante gli aggiornamenti degli *standard* per la loro individuazione in applicazione dell'*arm's length principle*; 3) il diverso trattamento fiscale del debito e del capitale; 4) le norme antiabuso, spesso inefficaci.

Il Piano di azione mira a: identificare i margini di manovra delle imprese operanti nel settore dell'economia digitale nel campo delle imposte dirette e indirette; aumentare la coerenza tra i sistemi fiscali dei vari paesi per ridurre le lacune dovute all'interazione tra diverse norme fiscali nazionali; rivedere alcune nozioni di diritto tributario internazionale per evitare lo spostamento di base imponibile al di fuori del paese di esercizio dell'attività economica (ad esempio, attraverso una revisione del concetto di stabile organizzazione per assicurare l'effettiva tassazione delle multinazionali in tutti i paesi in cui sono di fatto operative; le norme sul *transfer pricing*, con particolare riferimento ai trasferimenti di beni immateriali); migliorare la trasparenza dei comportamenti delle imprese, per individuare i nuovi schemi di elusione riscontrabili nella pratica. Relativamente a quest'ultimo aspetto, sarà necessario introdurre metodi per raccogliere e analizzare i dati attraverso specifici obblighi di dichiarazione a carico delle multinazionali (ad esempio, obbligandole a dichiarare i dati di alcune operazioni internazionali o il totale delle imposte pagate in ciascuna giurisdizione).

---

<sup>143</sup> OCSE (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, febbraio.

<sup>144</sup> OCSE (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, luglio.

### 2.3.2. LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI COME REAZIONE DELLA COMUNITÀ INTERNAZIONALE ALLE PRATICHE OFFSHORE

La capacità di una giurisdizione di scambiare informazioni fiscali con altri Paesi, nonché la facoltà di ottenerle dall'ente pubblico o privato che le detiene, sono elementi fondamentali per la qualificazione di un determinato sistema giuridico in termini di adeguatezza con gli *standards* internazionali<sup>145</sup>.

L'OCSE ha, infatti, sempre più sottolineato l'importanza dei principi di trasparenza e scambio di informazioni tra i Paesi aderenti, promuovendo e revisionando, altresì, modelli di *agreement* bilaterali e multilaterali.

A questo proposito viene principalmente in rilievo l'art 26<sup>146</sup> del "Modello di convenzione contro le doppie imposizioni" (*Model tax convention on income and on capital*), a cui sono state apportate numerose innovazioni:

- la raccolta di dati viene svincolata dall'interesse nazionale dello Stato cui è indirizzata la richiesta;
- in tema di riservatezza di dati acquisiti, è stata stabilita la possibilità di rivelare le informazioni alle Autorità di sorveglianza;
- lo scambio di informazioni viene reso operante anche qualora i dati richiesti siano posseduti da banche, istituzioni finanziarie ovvero da soggetti fiduciari;

---

<sup>145</sup> La consapevolezza che l'effettività dello scambio di informazioni si fonda soprattutto sulla possibilità di ottenere dati bancari e finanziari, è stata rimarcata nell'ambito del *Summit* G20 del 2009, nel quale furono pronunciate le parole: "*the era of bank secrecy is over!*".

<sup>146</sup> 1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.

2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.

3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation: a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State; b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State; c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (*ordre public*).

4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.

5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.

- l'utilizzabilità dei dati scambiati è estesa anche per altre finalità da quelle che addotte a sostegno della richiesta, in condizioni di reciprocità e previa autorizzazione dell'Autorità preposta allo scambio di informazioni.

Dal citato articolo 26, si possono desumere alcuni principi fondamentali per il contrasto a pratiche scorrette e dannose quali:

- *foreseeable relevance*: le Autorità competenti degli Stati contraenti devono scambiarsi le informazioni necessarie e pertinenti per la corretta applicazione delle norme della Convenzione o della normativa interna; vengono conseguentemente totalmente inibite le cc.dd. *fishing expedition*<sup>147</sup>, nelle quali è carente qualsivoglia legame con uno specifico contribuente;
- *confidentialty*: la reciproca assistenza tra le Amministrazioni fiscali è fattibile solo se ogni Stato contraente tratterà con riservatezza le informazioni acquisite nell'ambito della cooperazione;
- *reciprocity*: lo Stato a cui è stata inviata la richiesta di informazioni non è tenuto ad andare oltre le sue leggi interne per adempiere all'istanza. Ma questa limitazione non opera per il solo fatto che i dati siano detenuti da banche, altre istituzioni finanziarie ovvero da rappresentanti o fiduciari. Ogni Stato contraente dovrà poi adottare le misure necessarie per assicurare l'ottenimento delle informazioni richieste, indipendentemente dal fatto che queste siano fiscalmente rilevanti nel proprio ordinamento.

Lo strumento più idoneo per favorire lo scambio di informazioni, tendenzialmente, si può individuare nel c.d. TIEA<sup>148</sup> (*Tax Information Exchange Agreement*) in presenza di ridotti livelli di scambi commerciali tra paesi sottoscrittori, oppure in una convenzione contro le doppie imposizioni (DTC- *Double Tax Convention*), che però ha uno spettro applicativo molto più esteso.

Il modello TIEA, in sintesi, prevede l'obbligo per lo Stato richiesto di utilizzare i poteri di cui dispone per raccogliere le informazioni e trasmetterle, nel più breve tempo possibile, all'Autorità straniera richiedente, laddove non si tratti di *fishing expedition*.

---

<sup>147</sup> Trattasi di richieste di informazioni generiche riguardanti, perlopiù, gruppi di contribuenti in relazione ai quali si nutrono fondati sospetti ovvero si sono già acquisiti chiari indizi. Una richiesta non costituisce *fishing expedition* per il semplice motivo che il nome o l'indirizzo della persona sotto indagine o verifica non sia stato indicato ovvero sia stato indicato in maniera non corretta o in un formato diverso da quello *standard*. Tuttavia lo stato richiedente deve fornire informazioni sufficienti a consentire l'identificazione del contribuente.

<sup>148</sup> Molti dei Paesi che sono stati qualificati come paradisi fiscali dall'Ocse hanno sottoscritto dei TIEAs. Tra questi figurano, ad esempio: Antigua e Bermuda, Bahamas, San Marino, Monaco, Isole Marshall, Gibilterra ecc... allo stesso modo, Paesi come il Bahrain, le Isole Vergini Britanniche e le Isole Cayman, per effetto della conclusione di almeno dodici accordi hanno sostanzialmente implementato gli *standard* internazionali in materia di trasparenza e scambio di informazioni.

Avuto riguardo al secondo strumento di cooperazione, vengono stabilite tre diverse tipologie di scambio:

- su richiesta;
- automatica (concernenti notizie specifiche sistematicamente trasmesse);
- spontanea (ogniqualevolta uno Stato reputi determinate informazioni di interesse di un altro Stato contraente)

E' utile, inoltre, accennare all'accordo denominato *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, molto completo e disponibile per tutte le forme di cooperazione in materia finalizzate al contrasto dell'evasione ed elusione fiscale.<sup>149</sup>

In materia di cooperazione amministrativa, però, non può essere infine sottaciuta l'importanza del c.d. FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*). Si tratta di un dispositivo giuridico di origine statunitense, in base al quale le Istituzioni Finanziarie Estere (cc.dd. *Foreign Financial Institutions – FFI*s)<sup>150</sup> presso le quali sono instaurati rapporti finanziari riconducibili, direttamente o indirettamente, a cittadini americani, si impegnano a comunicare i nomi e le movimentazioni dei potenziali evasori alle Autorità fiscali USA.

Tale strumento è diventato patrimonio comune anche nell'area europea, soprattutto al fine di implementare la capacità di affrontare efficacemente le condotte illecite poste in essere dai *tax payers* che si avvalgono di veicoli esteri o di conti correnti anonimi.

In linea con questo approccio, il Governo USA e quelli di Italia, Francia, Germania, Spagna e Regno Unito (cc.dd. *FATCA Partner*) hanno sottoscritto una lettera di intenti, *Joint Agreement*, con la quale hanno manifestato la volontà di collaborare nelle attività di realizzazione dell'impianto normativo di riferimento.<sup>151</sup>

---

<sup>149</sup> Ad oggi molto diffuso. Sono settanta gli Stati firmatari compresi Svizzera, Lussemburgo, Singapore, Lichtenstein e San Marino.

<sup>150</sup> Cioè intermediari bancari e finanziari quali *trust*, istituti di credito, *broker*, fondi, compagnie assicurative ecc..non residenti.

<sup>151</sup> Nel Comunicato Stampa n. 13 dell'8 febbraio 2012 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, è stato evidenziato che il precipuo intento dei Governi è quello di "...rafforzare la collaborazione finalizzata a raggiungere nel tempo standard comuni in materia di obblighi dichiarativi e due diligence", con l'auspicio che "... sia possibile in futuro lavorare con altri Paesi, insieme all'UE e all'OCSE per adattare la normativa FATCA ad un modello comune per lo scambio automatico di informazioni".

### 2.3.3. I PARADISI FISCALI E GLI STRUMENTI DI COOPERAZIONE CON LE AUTORITÀ DEI PAESI OFFSHORE

Attraverso la pianificazione fiscale, la c.d. *tax planning*<sup>152</sup>, si dovrebbe cercare di ottenere il c.d. “risparmio lecito” d’imposta, senza porre in essere fattispecie elusive o evasive.

Ovviamente, però, qualora si opti per la delocalizzazione dell’attività a seconda delle caratteristiche del regime di tassazione, in assenza di alcuna motivazione di carattere economico, le probabilità che si dissimulino condotte fiscalmente illecite<sup>153</sup> diventa molto elevata, soprattutto se la scelta ricade su un Paese a fiscalità privilegiata (c.d. *tax havens*).

Il principale tratto fisiognomico dei paradisi fiscali è riconducibile all’esiguo, o del tutto assente, livello di tassazione dei profitti ivi prodotti, ovvero dei dividendi che vengono trasferiti in società *offshore*. Ma, anche in presenza di un siffatto sistema fiscale estremamente favorevole, l’attrattività di un paese *offshore* verrebbe meno in presenza di meccanismi che consentano alle Autorità estere di richiedere ed ottenere notizie rilevanti sui propri cittadini-contribuenti.

Considerando quelli che sono i tre principi fondamentali<sup>154</sup> sottesi allo scambio di informazioni, si può rilevare come nei rapporti con paradisi fiscali un’effettiva collaborazione possa difficilmente essere attuata. Ad esempio, per quanto riguarda la c.d. *foreseeable relevance*, in un *tax havens* sarà estremamente difficile ottenere risposte pertinenti e proficuamente utilizzabili per l’accertamento dell’imposta. Avuto riguardo alla *confidentiality*, è frequente che, negli Stati in questione, il soggetto richiamato nella richiesta di informazioni venga messo al corrente del procedimento tributario avviato nei suoi confronti dall’Amministrazione fiscale di residenza proprio da parte delle Autorità del Paese in questo caso “richiesto”.

Anche in termini di *reciprocity*, non di rado accade che lo Stato “richiesto” sia munito di leggi interne non utilizzabili per far fronte a una richiesta di informazioni ai fini fiscali.

Nella prassi dei Paesi inseriti nella *black list*<sup>155</sup> emerge che, sebbene possano annoverarsi accordi “formalmente” adeguati agli *standards*, l’Autorità politica decide

---

<sup>152</sup> Procedura aziendale che consiste nell’analisi di una serie di opzioni che consentono di raggiungere, legittimamente, la massima riduzione del carico fiscale globale.

<sup>153</sup> L’esigenza del contrasto alle più usuali pratiche commerciali che mirano al “dirottamento” di utili imponibili verso giurisdizioni diverse da quelle in cui l’attività economica effettivamente si svolge, è ben descritta all’interno del *report* OCSE del 2014 denominato “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”. Sicché le pratiche scorrette della specie in esame oramai vanno sotto l’acronimo di BEPS ossia, appunto, *Base Erosion and Profit Shifting*.

<sup>154</sup> Per le definizioni di questi principi vd. Cap. 3 par. 2.3.2

<sup>155</sup> Attraverso il “Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard” l’OCSE ha suddiviso gli Stati secondo tre elenchi:

- *white list*: nella quale vi sono i Paesi che si sono uniformati agli *standards* fiscali internazionali;

spesso di svuotare di contenuto le potestà ispettive dei propri organi di controllo, ottenendo il medesimo, ma meno appariscente, effetto di invalidare l'accordo internazionale.

Elemento contraddistingue i *tax havens* è, infatti, l'impermeabilità che il relativo sistema legislativo e regolamentare offre alla conoscibilità delle informazioni sensibili connesse con lo svolgimento di un'attività economica *offshore*.

L'anonimato costituisce un fattore di primaria importanza, interessando alternativamente, o congiuntamente, i soggetti che pongono in essere le operazioni finanziarie o commerciali, nonché il contenuto delle transazioni stesse. Le forme di anonimato soggettivo ed oggettivo, altro non sono che la duplice manifestazione di un fenomeno sostanzialmente unitario.

Uno dei dispositivi che il legislatore nazionale ha sviluppato anche al fine di porre un freno alle pianificazioni fiscali dannose tramite il ricorso ai Paesi *offshore*, è stato quello di trovare maggior confronto possibile con il contribuente. Si tratta di uno strumento di prevenzione, c.d. *ruling* internazionale<sup>156</sup>, tramite il quale l'Amministrazione e i *tax payers* nazionali raggiungono un accordo fiscale attraverso un contraddittorio. In questo modo si tende ad accrescere il livello di *compliance* del contribuente su tematiche complesse, quali quelle in tema di *transfert pricing*, ed instaurare una forma di vigilanza attiva su base cooperativa, consentendo peraltro, attraverso lo strumento di comunicazione preventiva, una migliore capacità di orientare l'azione di *risk assessment* da parte dell'Amministrazione finanziaria.

È quindi uno strumento che si pone nell'ottica del miglioramento delle relazioni tra Fisco e contribuente, per arrivare a forme di collaborazione improntate sulla buona fede e sulla certezza del rapporto tributario: si giunge così a tutelare il contribuente anche nella fase antecedente al procedimento di accertamento e alla determinazione di un obbligo giuridico, in capo alla P.A., di fornire risposte qualificate caratterizzate dalla definitività e vincolatività dell'interpretazione raggiunta.<sup>157</sup>

Come precedentemente accennato, le caratteristiche dei paradisi fiscali, sono principalmente l'assenza o la preponderante carenza di trasparenza, con la

- 
- *grey list: ove sono indicati gli Stati che, pur essendosi impegnati a uniformarsi ai predetti standards, non vi hanno ancora sostanzialmente dato attuazione;*
  - *black list: nella quale vi sono i Paesi che non si sono uniformati agli standards fiscali internazionali, né hanno intrapreso un processo di adeguamento.*

<sup>156</sup> Si tratta di un istituto introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 8 del d.l. n. 269/2003 convertito con modificazioni nella legge n. 326/2003 ad attuato con un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004.

<sup>157</sup> L'efficacia di tale istituto è tra l'altro dimostrata dall'intervento legislativo realizzato con il "Decreto Sviluppo" di cui al d.l. n. 70/2011, che, seppur indirettamente, coinvolge l'ambito oggettivo del *ruling* internazionale: la disposizione in parola prevede, tra le altre, l'opzione del regime fiscale di attrazione europea che consenta alle imprese residenti in altro stato, che intraprendono nuove attività economiche in Italia, l'applicazione su base triennale, della normativa tributaria statale vigente in uno qualsiasi degli Stati membri UE. L'opzione è subordinata all'accoglimento di un apposito *ruling* internazionale avanzato secondo la procedura di cui all'art. 8 d.l. 269/2003.

conseguente incapacità da parte delle Autorità pubbliche di acquisire informazioni, e la tutela più o meno elevata della *privacy*. Si tratta di pilastri su cui si basano, però, l'evasione e l'elusione tributaria internazionale e che, quindi, evidenziano la necessità di abbattimento delle barriere informative delle giurisdizioni nazionali, nonché il miglioramento di misure di cooperazione e scambio di informazioni.

Ma il raggiungimento di dette finalità necessita, previamente, il superamento di una serie di ostacoli e criticità che dipendono dall'avversità dei paesi *offshore* nonché da problematiche proprie dei Paesi industrializzati, tra cui:

- la tutela del principio di territorialità<sup>158</sup>, quale baluardo della sovranità nazionale di ogni Stato;
- la presenza di asimmetrie delle strutture preposte alle investigazioni con rischi di incomunicabilità tra le Istituzioni;
- le disarmonie che le legislazioni tributarie e societarie di ogni singola giurisdizione presentano le une rispetto alle altre sia in termini di trasparenza che di pubblicità.

Ciò che provoca disallineamenti nell'ambito della cooperazione tra Paesi europei, risulta ancor più palese se posto a confronto con le giurisdizioni *offshore*: la presenza del *Register of companies* è, di norma, un elemento di molti paradisi fiscali, ma la sua consultazione da parte del pubblico varia da Stato a Stato. Talune delle informazioni ivi contenute, poi, anche se pubblicate, possono essere comunicate con connotazioni e criteri diversi rispetto a quelli considerati nel nostro ordinamento. Ad esempio l'identità degli azionisti, laddove resa nota, è spesso velata da altre società *offshore* o *società nominees*<sup>159</sup>

Gli strumenti di cooperazione internazionale possono esplicitarsi su quattro principali linee di azione:

- la cooperazione giudiziaria, attraverso la quale è possibile eseguire l'acquisizione probatoria all'estero con rilevanza penale in Italia;
- la mutua assistenza amministrativa, finalizzata all'accertamento amministrativo dei tributi evasi o delle altre violazioni di tipo amministrativo;
- la cooperazione di polizia, con cui si perseguono l'acquisizione di fonti di prova da produrre nei giudizi innanzi ai Tribunali;

---

<sup>158</sup> Il principio di territorialità ed il connesso principio di tassazione mondiale del reddito, hanno subito, oggi, una smaterializzazione dovuta alla creazione di entità statuali, per le quali sussiste la valorizzazione dell'elemento soggettivo di collegamento piuttosto che di quello "reale" connesso alla struttura del tributo (cfr. R.Baggio, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Giuffrè, 2009)

<sup>159</sup> le *società nominees* possono definirsi come soggetti economici che hanno l'obiettivo di intestarsi partecipazioni azionarie per conto di altri soggetti, ma non come le nostre società fiduciarie, in quanto non sono oggetto di una specifica regolamentazione e di vigilanza. Si tratta di normali società di capitali che possono però intestarsi partecipazioni per conto di terzi non inserendole nel proprio bilancio.

- l'azione di *intelligence*, qualora non siano disponibili basi giuridiche valide per uno scambio di informazioni connotato da preciso valore formale e sostanziale.

Analizzando la cooperazione fiscale amministrativa, che più da vicino attiene all'argomento oggetto di trattazione, si può evidenziare come nei paesi *offshore* essa sia estremamente esigua, se non addirittura inesistente. Le caratteristiche proprie dei paradisi fiscali normalmente non prevedono incombenze di natura amministrativa in capo ai contribuenti locali e, in ogni caso, non vengono conferiti alle Autorità amministrative poteri investigativi idonei all'acquisizione di informazioni di tal natura.

L'Italia ha comunque mirato ad intensificare e potenziare le proprie forme di accessibilità informativa anche in campo amministrativo, stimolando anche Paesi storicamente non collaborativi ad un'armonizzazione delle normative tributarie agli *standard* internazionali ed a rafforzare la cooperazione fiscale. Ne è conferma il fatto che, negli ultimi tempi, l'Italia ha portato a compimento una serie di *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA).<sup>160</sup>

Per quel che riguarda la cooperazione in materia di imposte dirette, questa è stata attuata tramite l'ampio ricorso al modello di Convenzione contro le doppie imposizioni adottato dall'OCSE<sup>161</sup>, così come adottato dalle Direttive UE in materia, prima la 77/799, ora la 16/2011<sup>162</sup>.

Inoltre, nel 2002, è stato predisposto il modello di Convenzione dal *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information* dell'OCSE per lo scambio di informazioni in materia fiscale, cui hanno preso parte anche Paesi inclusi nella *black list*. Scopo di quest'ultimo accordo, a differenza di quelli già esistenti, è quello di attrarre nel sistema della cooperazione fiscale e, quindi, dello scambio di informazioni,

---

<sup>160</sup> L'Italia ha sottoscritto sette TIEAs, nessuno dei quali attualmente in vigore in considerazione della loro mancata ratifica. Gli accordi sono stati stipulati con: Cook Island, Jersey, Bermuda, Guernsey, Gibilterra, Isole Cayman e Isola di Man.

<sup>161</sup> Lo *standard* OCSE in questione si basa sulla piena accettazione di un percorso di "allineamento" che comporta l'adozione, in ogni Paese, di una specifica disciplina volta a reprimere le pratiche economiche dannose, perpetrate tramite il ricorso ai paradisi fiscali e a contrastare l'evasione fiscale e il riciclaggio. Corollario indispensabile di tale assetto regolamentare è la stipula di accordi che prevedono sostanziali deroghe alla riservatezza dei dati detenuti dal sistema bancario dei Paesi contraenti e la collaborazione fra le rispettive Amministrazioni fiscali per lo scambio di informazioni, in *primis* sulla base di una formale richiesta di assistenza.

<sup>162</sup> La Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale abroga la Direttiva 77/779/UE. Vengono ivi definite le modalità secondo cui gli Stati membri sono chiamati ad assicurarsi assistenza reciproca, nel contesto del mutuo scambio di informazioni, al fine di garantire un'efficace applicazione delle legislazioni fiscali nazionali. In virtù della Direttiva, gli Stati membri scambiano ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio nonché sui tributi di natura identica o analoga. Analogamente a quanto previsto dal Commentario OCSE art. 26 del Modello di Convenzione bilaterale, la Direttiva 2011/16/UE prevede:

- scambio di informazioni: su richiesta, automatica e spontanea;
- la possibilità di eseguire "controlli simultanei";
- l'ulteriore possibilità di autorizzare la presenza di funzionari dello Stato richiedente nel corso delle procedure per l'acquisizione di informazioni da parte dello Stato richiesto.



quei Paesi che ne sono rimasti volutamente fuori in conseguenza del più favorevole regime fiscale.

Nell'ambito dell'IVA, allo stato attuale, la cooperazione è un tema strutturale interno all'UE. La tematica dello scambio di informazioni in materia è ritornata in primo piano a causa dell'espandersi dell'ampio e dannoso fenomeno delle frodi carosello. Il legislatore comunitario ha, da ultimo, adottato il Reg. CE 1798/2003 che, con l'obiettivo specifico di potenziare la cooperazione amministrativa che caratterizzava il Reg. CEE 218/92<sup>163</sup>, ha introdotto alcune novità quali la possibilità di inviare un proprio funzionario fiscale nell'altro Stato membro affinché partecipi, seppur senza poter svolgere compiti operativi, all'attività di reperimento delle informazioni e una maggiore decentralizzazione della cooperazione mediante contatti più diretti tra le Amministrazioni fiscali attraverso l'istituzione di servizi di collegamento.

È stato, infine, costituito un nuovo *network* per lo scambio rapido di informazioni mirate, denominato *Eurofisc*, finalizzato ad implementare la cooperazione multilaterale, con un osservatorio focalizzato sulle frodi carosello<sup>164</sup>.

I dati così raccolti sono, nella maggior parte dei casi, utilizzabili solo dalla singola Autorità richiedente e per le specifiche finalità e poteri indicati nella richiesta.

Nell'ordinamento italiano, tanto in campo amministrativo quanto in quello penale, in relazione alla preminente esigenza di tutela delle relazioni internazionali, le notizie e gli elementi forniti dalle Autorità estere possono fare ingresso in un procedimento interno esclusivamente sulla base dell'autorizzazione concessa dallo Stato straniero.

---

<sup>163</sup> Il Reg. 218/92 ha introdotto, oltre che la determinazione delle Autorità competenti nello scambio informativo, anche il V.I.E.S. (*Vat Information Exchange System*) consistente in una banca dati che memorizza i modelli "INTRASTAT" presentati in tutti gli Stati membri, cui hanno accesso senza alcuna restrizione le Autorità competenti dei vari Stati.

<sup>164</sup> Nel più ampio contesto del progetto *Eurofisc*, uno dei principali obiettivi di tale *network* di scambio informativo è la possibilità di poter interfacciarsi con altre Autorità europee anche per segnalazione di possibili progettazioni di fenomeni fraudolenti, senza la necessità dei canoni presupposti di cooperazione internazionale previsti dagli accordi multilaterali. Tale strumento offre un'importante misura di contrasto alle frodi carosello e all'individuazione di "conduit company" responsabili di cessioni o prestazioni ai *missing traders*.

#### 2.3.4. LE NORME NAZIONALI IN MATERIA DI COOPERAZIONE FISCALE INTERNAZIONALE

Negli ultimi anni sono stati fatti notevoli passi in avanti per contrastare l'evasione e l'elusione fiscale. Il coordinamento a livello internazionale ha indotto un'azione più efficace anche a livello nazionale. In futuro, l'applicazione globale dello *standard* di scambio automatico di informazioni ridurrà lo spazio di manovra per gli evasori fiscali e le azioni che verranno messe in pratica, per attuare con le tempistiche prefissate il Piano dell'OCSE, consentiranno di limitare le pratiche di trasferimento dei profitti e di pianificazione aggressiva propria delle multinazionali.

Un primo intervento volto ad agevolare la cooperazione fiscale internazionale e lo scambio di informazioni<sup>165</sup> con paesi esteri, è stato rappresentato dalla firma dell'accordo intergovernativo per l'attuazione del *Foreign Account Tax Compliance Act*, da parte del ministro dell'Economia e delle Finanze, Fabrizio Saccomanni<sup>166</sup>, e l'ambasciatore degli Stati Uniti in Italia, John R. Phillips, il 11 Marzo 2014, a Roma nella sede del Mef di Via XX Settembre. La normativa statunitense, in acronimo "FATCA", è stata adottata per contrastare l'evasione fiscale di contribuenti americani all'estero ed entrerà in vigore a pieno regime dall' 1 luglio 2014.

Il contenuto fondamentale dell'accordo intergovernativo tra Italia e Stati Uniti per l'attuazione del FATCA è riscontrabile nell'attuazione di uno scambio automatico di informazioni di natura finanziaria su base di reciprocità.

I dati compresi nella cooperazione saranno inerenti i conti detenuti negli Stati Uniti da soggetti residenti in Italia e quelli detenuti in Italia da cittadini e residenti americani. I dati identificativi del titolare del conto, il numero di conto, l'istituzione finanziaria che effettua la comunicazione, il saldo o il valore del conto saranno gli elementi oggetto dello scambio di informazioni cui si aggiungeranno, dal 2015, altre informazioni, tra cui l'importo totale lordo degli interessi o dei dividendi<sup>167</sup>.

Come precedentemente accennato, il principio su cui si fonda questo genere di collaborazione è quello della reciprocità dei flussi informativi. Ma, a fronte di ciò, l'accordo intergovernativo prevede anche una serie di benefici. Tra questi l'esenzione dalla ritenuta del 30% sui pagamenti di fonte statunitense, la rimozione dei principali

---

<sup>165</sup> Direttiva 2003/48/CE (Direttiva del Consiglio del 3 giugno 2003 in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi) e Direttiva 2011/16/UE (Direttiva del Consiglio del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale).

<sup>166</sup> Il ministro dell'Economia ha definito l'accordo "un passaggio importante nel percorso per la costruzione del nuovo standard globale per lo scambio automatico di informazioni, basato sul modello di accordo intergovernativo elaborato con gli Stati Uniti ed è in corso di avanzata elaborazione in ambito Ocse". Un nuovo standard globale, ha proseguito Saccomanni, che "costituirà un significativo rafforzamento della capacità di contrastare l'evasione internazionale attraverso il miglioramento della trasparenza fiscale". Ed è sulla base di queste prospettive, ha auspicato il ministro, che "il Parlamento possa ratificare quanto prima l'accordo, in modo da consentirne l'applicazione dall'1 luglio 2014, come previsto dalla legislazione americana FATCA".

<sup>167</sup> Fisco Oggi, Gianluca di Muro, 10 gennaio 2014, "FATCA: firmato oggi a Roma l'accordo tra Italia e Stati Uniti"

ostacoli giuridici legati alla protezione dei dati, la semplificazione e la minimizzazione degli oneri di adempimento per gli intermediari finanziari italiani, che dovranno interfacciarsi soltanto con l'Amministrazione finanziaria nazionale e non con l'Amministrazione finanziaria statunitense.

L'impegno cooperativo europeo allo scambio di informazioni, in realtà, risale sino all'8 febbraio 2012, in cui attraverso una dichiarazione congiunta, i governi Francia, Germania, Italia, Spagna e Regno Unito da un lato, e Stati Uniti dall'altro, si sono impegnati a collaborare per adottare un approccio comune finalizzato ad applicare il FATCA attraverso accordi bilaterali basati sulle vigenti convenzioni contro le doppie imposizioni. L'impegno è stato esteso anche alla possibilità di lavorare con altri Paesi, insieme all'Unione Europea e all'Ocse, per adattare la normativa FATCA a un modello comune per lo scambio automatico di informazioni<sup>168</sup>.

La normativa statunitense è stata varata nel 2010<sup>169</sup>. Nel codice delle imposte americano è stato introdotto un apposito capitolo (quattro) che, in fasi successive, è stato integrato dal regolamento definitivo (*Final Regulations*) messo a punto dal Dipartimento americano del Tesoro e dall'Agenzia delle Entrate del 17 gennaio 2013. L'obiettivo è disporre di uno strumento normativo in grado contrastare in modo efficace l'evasione fiscale da parte di contribuenti statunitensi che utilizzano conti esteri e rafforzare una serie di disposizioni. In particolare relative all'identificazione della clientela, statunitense e non, e agli obblighi di dichiarazione da parte di intermediari finanziari non Usa.

Il governo Usa con una comunicazione del 12 luglio 2013 ha poi stabilito il differimento di 180 giorni nel calendario di attuazione dell'accordo FATCA da parte degli istituti finanziari esteri, procrastinando, *de facto*, l'entrata in vigore dell'accordo, prevista per il 1 gennaio 2014, all'1 luglio 2014. L'intento è permettere a diversi Paesi di perfezionare l'accordo intergovernativo.

---

<sup>168</sup> Il 26 luglio 2012 il Dipartimento americano del Tesoro, in contemporanea ai partner FATCA, ha pubblicato il *Model Intergovernmental Agreement on Improving Tax Compliance and Implementing Fatca*, in sigla *Model Iga*, la cui funzione era proprio di definire le regole di attivazione. Il modello, sviluppato in collaborazione con Francia, Germania, Italia, Spagna e Regno Unito, segna un passo importante per stabilire un approccio comune nella lotta all'evasione fiscale basato sullo scambio automatico di informazioni e ha costituito la base per gli accordi bilaterali futuri con le autorità americane.

<sup>169</sup> Il FATCA è stato introdotto negli Stati Uniti nel 2010 per contrastare l'evasione fiscale da parte di soggetti statunitensi. Esso impone a chi ha attività in altri paesi o relazioni finanziarie con intermediari finanziari nonstatunitensi specifici obblighi di identificazione e di dichiarazione all'Internal Revenue Service (IRS). La registrazione presso l'IRS e il conferimento di informazioni sui rapporti finanziari intrattenuti con cittadini statunitensi evitano agli intermediari finanziari di essere sottoposti a una ritenuta. Essi devono trattenere una ritenuta del 30 per cento sui flussi di pagamento ai propri clienti che non si adeguano alla normativa FATCA. In tale ambito, l'accordo bilaterale tra Italia e Stati Uniti è già stato firmato. Lo scambio automatico di informazioni avrà luogo su basi di reciprocità e riguarderà i conti detenuti negli Stati Uniti da soggetti residenti in Italia e quelli detenuti in Italia da cittadini e residenti americani. Le informazioni oggetto di scambio saranno i dati identificativi del titolare del conto, il numero di conto, l'istituzione finanziaria che effettua la comunicazione, il saldo o il valore del conto. Ulteriori informazioni, riguardanti l'importo totale lordo degli interessi o dei dividendi, si aggiungeranno dal 2015.

Un secondo intervento, invece, riguarda l’emanazione in Italia del Decreto legislativo n. 29/2014 recante il recepimento della Direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, che abroga la Direttiva 77/799/Cee, e che ha ottenuto il via libera definitivo da parte della Commissione finanze della Camera<sup>170</sup>. Il Decreto è stato definitivamente approvato dal Consiglio dei Ministri il 28 febbraio 2014 e pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 17 marzo 2014.

La Direttiva 2011/16/UE<sup>171</sup> ha evidenza come, ad oggi, la cooperazione internazionale in materia fiscale sia di fondamentale importanza al fine di ovviare agli effetti negativi sul mercato interno di una globalizzazione in continua espansione, considerando che: “ *Nell’era della globalizzazione la necessità per gli Stati membri di prestarsi assistenza reciproca nel settore della fiscalità si fa sempre più pressante. La mobilità dei contribuenti, il numero di operazioni transfrontaliere e l’internazionalizzazione degli strumenti finanziari conoscono un’evoluzione considerevole, che rende difficile per gli Stati membri accertare correttamente l’entità delle imposte dovute. Questa difficoltà crescente si ripercuote negativamente sul funzionamento dei sistemi fiscali e dà luogo alla doppia tassazione, la quale di per sé induce alla frode e all’evasione fiscale, mentre i poteri di controllo restano a livello nazionale. Ne risulta pertanto minacciato il funzionamento del mercato interno.*

*Per questo motivo uno Stato membro non può gestire il proprio sistema fiscale interno, soprattutto per quanto riguarda la fiscalità diretta, senza ricevere informazioni da altri Stati membri. Per ovviare agli effetti negativi di questo fenomeno è indispensabile mettere a punto una nuova cooperazione amministrativa fra le amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri. È necessario di sporre di strumenti atti a instaurare la fiducia fra gli Stati membri mediante l’istituzione delle stesse norme e degli stessi obblighi e diritti per tutti gli Stati membri*<sup>172</sup> “

Gli Stati membri dovrebbero scambiare informazioni se richiesto da un altro Stato membro e dovrebbero provvedere a effettuare le indagini necessarie per ottenere tali informazioni, considerando, comunque, il principio di «prevedibile pertinenza», predisposto per lo scambio di informazioni in materia fiscale nella misura più ampia possibile e, nel contempo, necessario per chiarire che gli Stati membri non possono

---

<sup>170</sup> Italia Oggi, Beatrice Migliorini, 21 febbraio 2014, “Ue, dati fiscali a tutto campo”.

<sup>171</sup> La Direttiva sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale introduce dal 2014 lo scambio automatico di informazioni relative ad alcune fonti di reddito e a specifici elementi patrimoniali (redditi di lavoro dipendente, compensi dei manager, assicurazioni sulla vita, pensioni, proprietà immobiliari e relativi redditi); nel 2013 la Commissione ha depositato una proposta di Direttiva per estendere dal 1° gennaio 2015 l’obbligo di scambio automatico ai dividendi, alle plusvalenze finanziarie, ai saldi dei conti correnti e a ogni altro reddito di natura finanziaria. Nel 2012 è stato adottato un Piano d’azione, attuato in parte già nel 2013, volto, tra l’altro, a promuovere lo scambio automatico di informazioni mediante un numero di identificazione del contribuente (tax identification number).

<sup>172</sup> Pareri del 10 febbraio 2010 e 16 luglio 2009 nei lavori preparatori della Direttiva 2011/16/UE

procedere a richieste generiche di informazioni o richiedere informazioni che probabilmente non sono pertinenti alle questioni fiscali di un contribuente. Per l'efficacia della cooperazione amministrativa è importante, inoltre, che le informazioni e i documenti ottenuti a titolo della presente Direttiva possano essere utilizzati nello Stato membro che li ha ricevuti anche per altri fini e che gli Stati membri possano trasmettere tali informazioni a un Paese terzo, a determinate condizioni<sup>173</sup>.

Nel dettaglio, la Direttiva stabilisce, quindi, le norme e le procedure relative allo scambio, con le Autorità competenti degli Stati membri dell'Ue, delle informazioni rilevanti in materia di imposte di qualsiasi tipo, riscosse da o per conto dell'Amministrazione finanziaria<sup>174</sup>.

Il testo del Decreto legislativo rinvia al testo della Direttiva comunitaria per delimitare il proprio ambito operativo e trova applicazione per tutti i tributi, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto, dei dazi doganali, delle accise, dei contributi previdenziali, dei diritti per certificati e altri documenti pubblici e delle tasse di natura contrattuale come corrispettivo per pubblici servizi.

Anche all'interno del nuovo testo legislativo nazionale è ribadita l'importanza del principio di prevedibile pertinenza. Questa regola impone delle valutazioni preventive da parte di chi le trasmette (ad esempio, lo Stato effettua lo scambio di informazioni se ha fondati motivi che esista una perdita di gettito fiscale nell'altro Stato membro), in quanto, come spiegato in precedenza, non possono essere fatte richieste generiche o che non siano pertinenti alle questioni fiscali del contribuente controllato..

Il Decreto legislativo prevede quindi:

- scambio automatico di informazioni. Per combattere al meglio l'evasione internazionale, a partire dal 2015, le informazioni fiscali saranno suddivise in cinque categorie: redditi da lavoro, compensi corrisposti ai dirigenti, polizze vita, pensioni e proprietà immobiliari. Proprio su queste tipologie, ai sensi della Direttiva in questione, verterà l'obbligo dello scambio automatico di informazioni:

---

<sup>173</sup> Preambolo Direttiva 2011/16/UE.

<sup>174</sup> "La presente direttiva stabilisce le norme e le procedure in base alle quali gli Stati membri cooperano fra loro ai fini dello scambio di informazioni prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri relative alle imposte di cui all'articolo 2.

2. La presente direttiva stabilisce altresì le disposizioni per lo scambio di informazioni di cui al paragrafo 1 con mezzi elettronici nonché le norme e le procedure in base alle quali gli Stati membri e la Commissione cooperano in materia di coordinamento e di valutazione.

3. La presente direttiva fa salva l'applicazione negli Stati membri delle norme di assistenza giudiziaria in materia penale. Essa non pregiudica inoltre gli obblighi degli Stati membri con riguardo ad una cooperazione amministrativa più ampia risultanti da altri strumenti giuridici, tra cui gli accordi bilaterali o multilaterali." Art 1, Capo I, Direttiva 2011/16/UE.

*“L’autorità competente di ciascuno Stato membro comunica all’autorità competente di qualsiasi altro Stato membro, mediante scambio automatico, le informazioni disponibili sui periodi d’imposta dal 1<sup>o</sup> gennaio 2014 riguardanti i residenti in tale altro Stato membro sulle seguenti categorie specifiche di reddito e di capitale ai sensi della legislazione dello Stato membro che comunica le informazioni:*

- a) redditi da lavoro;
- b) compensi per dirigenti;
- c) prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell’Unione sullo scambio di informazioni e misure analoghe;
- d) pensioni;
- e) proprietà e redditi immobiliari “.

Le Amministrazioni finanziarie dei vari paesi europei saranno, quindi, tenute alla comunicazione dei redditi percepiti nel loro territorio da soggetti residenti in altro Stato membro. In nessun caso, comunque, può essere opposto il segreto bancario alle Autorità richiedenti.

Dal 2017, inoltre, l’obbligo riguardante le categorie di cui sopra, sarà integrato da quello riguardante le plusvalenze e le *royalties*.

- Scambio spontaneo di informazioni, nel caso in cui, ad esempio, l’autorità competente di un paese europeo presuma l’esistenza della perdita di gettito fiscale in altro paese europeo<sup>175</sup>.
- Scambio su richiesta

Ulteriore novità di rilievo è la possibilità che i funzionari di uno Stato possano presenziare o partecipare direttamente alle indagini amministrative che si svolgano in un altro Stato. Questo, ad esempio, nel caso in cui vengano svolte delle attività per raccogliere informazioni che lo Stato del funzionario ha richiesto all’altro Stato cooperativo. Nella regolamentazione appena approvata, trovano spazio anche delle specifiche regole per notificare gli atti oltre confine o per realizzare controlli e verifiche simultanee nei diversi Stati membri.<sup>176</sup>

---

<sup>175</sup> Altre possibili situazioni a rischio potranno riguardare la relazione d’affari di un contribuente italiano e un contribuente di altro Stato membro finalizzate ad ottenere una riduzione d’imposta a cui fanno da contraltare un aumento del prelievo o la tassazioni in altri paesi comunitari.

<sup>176</sup> Previo accordo tra l’autorità richiedente e l’autorità interpellata e in base alle modalità stabilite da quest’ultima, funzionari designati dall’autorità richiedente possono essere presenti, al fine di scambiare le informazioni di cui all’articolo 1, paragrafo 1:

- a) negli uffici in cui esercitano le loro funzioni le autorità amministrative dello Stato membro interpellato;
- b) durante le indagini amministrative condotte sul territorio dello Stato membro interpellato.

Qualora le informazioni richieste siano contenute in una documentazione cui hanno accesso i funzionari dell’autorità interpellata, ne è data copia ai funzionari dell’autorità richiedente.

Inoltre, se le informazioni sono chieste da uno Stato membro in conformità della citata Direttiva, lo Stato membro interpellato pone in atto, per ottenere le informazioni richieste, le misure previste a tale scopo, anche quando tale Stato non necessita di dette informazioni per i propri fini fiscali. Tuttavia servizi di collegamento non hanno l'obbligo di effettuare indagini o di comunicare informazioni, qualora condurre tali indagini o raccogliere le informazioni richieste per fini propri non sia consentito dall'ordinamento.

L'autorità competente per l'attuazione del sistema di scambio di informazioni, in Italia, è il direttore generale delle Finanze: questi dovrà designare con un provvedimento *ad hoc* un "ufficio centrale di collegamento" che avrà la responsabilità dei contatti con gli altri Stati nel settore della cooperazione amministrativa. Sarà poi il "servizio di collegamento" a procedere allo scambio di informazioni. La centrale e i servizi di collegamento saranno ricompresi negli uffici già esistenti presso Dipartimento delle Finanze, Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza. Allo stato attuale, infatti, il Comando generale delle Fiamme Gialle e l'Agenzia sono competenti ad attuare lo scambio di informazioni a richiesta e spontaneo mentre quello automatico è di sola competenza dell'Agenzia delle Entrate. Tra le novità c'è anche l'istituzione dell'ufficio di collegamento competente allo scambio di informazioni sui tributi locali presso il Dipartimento delle Finanze<sup>177</sup>.

---

2. Nella misura consentita dalla legislazione dello Stato membro interpellato, l'accordo di cui al paragrafo 1 può prevedere che i funzionari dell'autorità richiedente che sono presenti durante le indagini amministrative possano interrogare le persone ed esaminare i documenti." Art 11, Capo III, Direttiva 2011/16/Ue

<sup>177</sup> Sole 24 ORE, "Scambio di informazioni extra large", di M.Mobili e G.Parente, 18 marzo 2014, n. 76

## CAPITOLO 3: IL RINNOVATO LEGAME TRA AMMINISTRAZIONE E CONTRIBUENTE VERSO UNA MAGGIORE *TAX COMPLIANCE*

### 3.1 IL RAPPORTO TRA FISCO E CONTRIBUENTE

#### 3.1.1 *PREMESSA*

Nonostante l'evasione fiscale sia un elemento strettamente connesso al disegno e alla gestione dei sistemi impositivi, la teoria economica della tassazione ne ha sviluppato un'analisi formale solo a partire dagli anni '70 del secolo scorso. Anche le indagini empiriche e i tentativi di stimare, tanto l'evasione in senso stretto, quanto l'economia sommersa, hanno origine relativamente recente.

L'evasione è generalmente definita come un comportamento in violazione della legge posto consapevolmente in essere al fine di ridurre il carico fiscale, mediante l'occultamento di fonti di reddito e ricchezza o l'evidenziazione di elementi fittizi in riduzione della base imponibile. L'aspetto della violazione della legge rappresenta l'elemento di distinzione fra evasione ed elusione fiscale. Quest'ultima, infatti, è costituita dal tentativo di realizzare risparmi d'imposta all'interno della cornice delle regole fiscali, ma sfruttandone le ambiguità normative o fornendo una rappresentazione alterata del fenomeno economico soggetto a tassazione<sup>178</sup>.

In Italia l'evasione fiscale sottrae all'erario una quantità elevata di gettito e aggrava il prelievo sui contribuenti onesti<sup>179</sup>.

Il *quantum* di evasione fiscale riferibile a ogni singolo contribuente è determinato sulla base di tre elementi:

- la probabilità percepita di essere sottoposti a un accertamento fiscale,
- il beneficio dell'evasione
- l'entità dell'eventuale sanzione a cui si potrebbe essere soggetti.<sup>180</sup>

---

<sup>178</sup> Tratto da "Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco" VI Commissione del Senato della Repubblica (Finanze e tesoro) Testimonianza del Capo del Servizio Assistenza e consulenza fiscale Salvatore Chirie del Capo del Servizio di Struttura economica Paolo Sestito, Senato della Repubblica Roma, 5 marzo 2014

<sup>179</sup> Secondo il rapporto Doing Business 20132, l'Italia si colloca al 131° posto (su 185 paesi considerati) per quanto riguarda l'indicatore "paying taxes". Oltre che dell'ammontare d'imposte da versare ogni anno, l'indicatore tiene conto anche degli oneri amministrativi in cui una società rappresentativa di medie dimensioni incorre. In particolare, vengono considerati il numero di pagamenti a cui un imprenditore è obbligato e il numero di ore dedicato alla preparazione, compilazione e versamento delle imposte. In Italia risultano 15 pagamenti, contro una media dell'area dell'euro di 11,7, e il tempo utilizzato ammonta a 269 ore, oltre una volta e mezza quello medio dell'area (163 ore). I margini di miglioramento sono pertanto ampi.

<sup>180</sup> Il modello teorico di base di comportamenti evasivi, è stato sviluppato in Alligham, M. e Sandmo, A. (1972), *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, *Journal of Public Economics*, 1(3-4). Esso è stato successivamente arricchito da numerose estensioni lungo varie direzioni che tengono conto della diversa natura dei contribuenti



Il grafico sottostante dimostra come le opportunità, sia di adempimento (ovvero bassi costi di adempimento e regole semplici), sia di inadempimento (ovvero opportunità di evasione) sono ritenute importanti per influenzare la *tax compliance*.

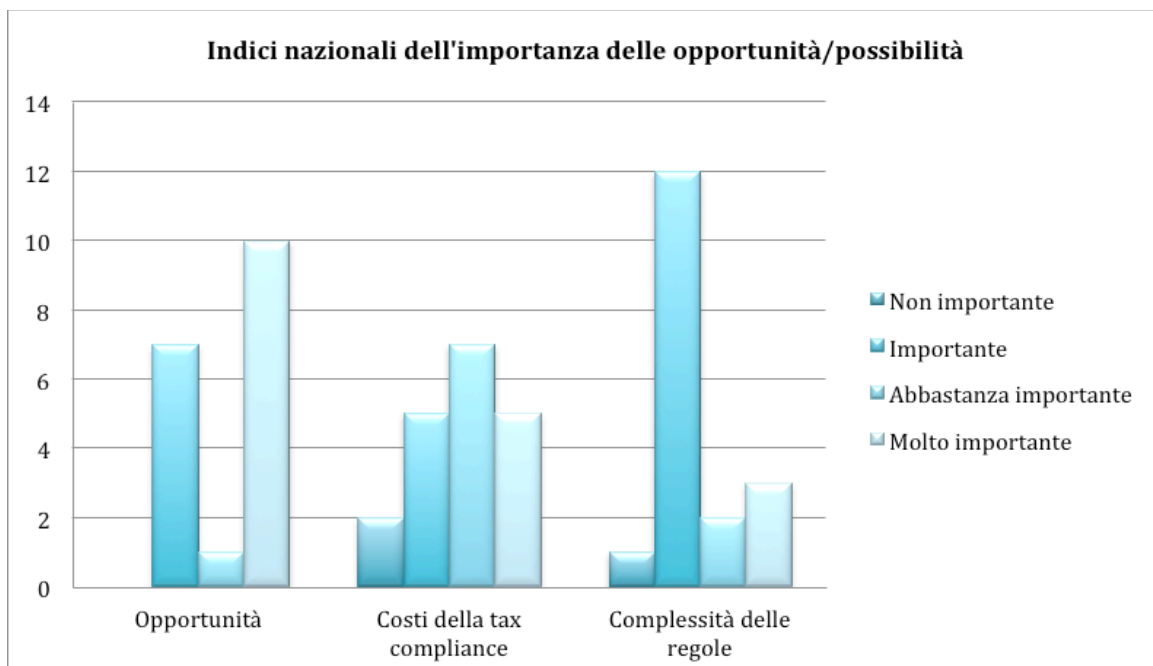


FIGURA 9: IL RAPPORTO TRA EVASIONE E COMPLIANCE

FONTE: "EVASIONE FISCALE E TAX COMPLIANCE", Il Mulino, 2012

Infatti, a differenti livelli di opportunità, costi e complessità di adempimento, corrispondono indici differenti di importanza in relazione all'influenza che questi fattori possono avere sui livelli di evasione. E così, ad esempio, un basso livello di opportunità sarà necessariamente collegato ad un basso livello di *compliance*.

D'altro canto però, a fronte di interventi che riducano le opportunità di evasione, si rivelano necessarie altre operazioni volte ad accrescere le opportunità di adempimento

L'Amministrazione finanziaria opera in una duplice direzione: da un lato, tentando di semplificare e rendere più certo il sistema normativo; dall'altro, semplificando gli strumenti di riscossione e accertamento delle imposte tramite l'offerta di un numero maggiore di servizi ai contribuenti. Sul primo frangente si è assistito ad un rinnovo dei modelli di dichiarazione dei redditi, delle comunicazioni di regolarità ed irregolarità ai contribuenti nonché a una semplificazione del linguaggio eccessivamente tecnico,

---

(individui o imprese), della possibile endogeneità della probabilità di un accertamento, delle differenti percezioni da parte degli agenti sia della probabilità di essere controllati sia della struttura dei controlli e delle sanzioni, di fenomeni di interazione mutuati dai modelli virali, dell'interazione strategica fra contribuenti e Amministrazione tributaria, della necessità di considerare la dimensione temporale del fenomeno e la ripetitività della scelta, dell'interazione fra scelte di evasione e altre scelte economiche (quali quelle legate all'offerta di lavoro).

utilizzato nelle avvertenze contenute negli avvisi di accertamento e nelle cartelle di pagamento.

Anche l'attuale legge delega al Governo<sup>181</sup> per la riforma del sistema fiscale riconosce come sia un tassello essenziale, per favorire l'adempimento, il contrasto al conflitto di interessi in cui si trovano i contribuenti al momento del pagamento delle imposte. Infatti, uno dei principali motivi dell'evasione fiscale, è quello per cui essere trasparenti e far risultare tutte le operazioni effettuate (ad esempio attraverso la fatturazione), vuol dire sottoporsi ad un onere fiscale maggiore rispetto a quello che si dovrebbe sopportare, nell'immediato, se si ponesse in essere un comportamento evasivo.

È proprio su questo punto che si concentra l'art. 3<sup>182</sup> lett. e) della predetta legge, secondo cui deve essere contrastato il conflitto d'interessi attraverso, ad esempio, un

---

<sup>181</sup> Legge 11 marzo 2014, n. 23 Delega al Governo recante "disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita".

<sup>182</sup> Art. 3 legge n. 23/2014: "Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale"

1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1 e con particolare osservanza dei principi e criteri generali di delega indicati nelle lettere a), b) e c) del comma 1 del medesimo articolo 1, in funzione del raggiungimento degli obiettivi di semplificazione e riduzione degli adempimenti, di certezza del diritto nonché di uniformità e chiarezza nella definizione delle situazioni giuridiche soggettive attive e passive dei contribuenti e delle funzioni e dei procedimenti amministrativi, norme dirette a:

a) attuare una complessiva razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi;

b) definire una metodologia di rilevazione dell'evasione fiscale, riferita a tutti i principali tributi, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, utilizzando, a tal fine, criteri trasparenti e stabili nel tempo, dei quali deve essere garantita un'adeguata pubblicizzazione;

c) prevedere che i risultati della rilevazione siano calcolati e pubblicati con cadenza annuale;

d) istituire presso il Ministero dell'economia e delle finanze una commissione, senza diritto a compensi, emolumenti, indennità o rimborsi di spese, composta da un numero massimo di quindici esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze, dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), dalla Banca d'Italia e dalle altre amministrazioni interessate; la commissione, che si avvale del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale, delle associazioni familiari e delle autonomie locali, redige un rapporto annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, al fine di:

1) diffondere le misurazioni sull'economia non osservata, assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale;

2) valutare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva, effettuando una stima ufficiale dell'ammontare delle risorse sottratte al bilancio pubblico dall'evasione fiscale e contributiva e assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale;

3) illustrare le strategie e gli interventi definiti e attuati dall'amministrazione pubblica per contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva;

4) evidenziare i risultati ottenuti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva;

5) individuare le linee di intervento e di prevenzione contro la diffusione del fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali;

e) definire le linee di intervento per favorire l'emersione di base imponibile, anche attraverso l'emanazione di disposizioni per l'attuazione di misure finalizzate al contrasto d'interessi fra contribuenti, selettivo e con particolare riguardo alle aree maggiormente esposte al mancato rispetto dell'obbligo tributario, definendo attraverso i decreti legislativi le più opportune fasi applicative e le eventuali misure di copertura finanziaria nelle fasi di attuazione;

f) prevedere che il Governo rediga annualmente, anche con il contributo delle regioni in relazione ai loro tributi e a quelli degli enti locali del proprio territorio, un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, da presentare alle Camere contestualmente alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, distinguendo tra imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, in particolare evidenziando i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni;

aumento della deducibilità e detraibilità di alcuni costi, al fine di incentivare sempre di più i contribuenti alla collaborazione con il Fisco e al rispetto degli adempimenti fiscali.

Un miglioramento di questo rapporto è, infatti, un obiettivo fondamentale per la riforma del nostro sistema fiscale, che deve essere incentivato e sollecitato in ogni modo possibile.

Inoltre, anche i servizi a disposizione dei cittadini sono in costante crescita e un rilievo significativo assumono quelli offerti direttamente *on line*.

Ma all'implementazione e tempestività delle prestazioni offerte al pubblico dall'Amministrazione Finanziaria, deve fare da contraltare una semplificazione degli adempimenti imposti al contribuente e una riduzione dei costi di *compliance*.

Un maggiore sfruttamento delle nuove tecnologie dovrebbe, inoltre, favorire l'acquisizione di informazioni rilevanti per l'effettuazione di controlli mirati da parte dell'Amministrazione Finanziaria e stimolare un aumento dell'adempimento spontaneo. È proprio il tipo di rapporto tra i due principali attori del panorama fiscale italiano che sarà in grado di incentivare atteggiamenti di *tax compliance* e di disincentivare quelli a carattere evasivo.

### 3.1.2. L'ATTEGGIAMENTO DEI CONTRIBUENTI NEI CONFRONTI DEL FISCO IN ITALIA

La propensione ad un atteggiamento *compliant* dei contribuenti, considerati come agenti auto-interessati e razionali, tuttavia, non dipende esclusivamente dal rapporto opportunità/sanzioni, ma è influenzato anche da norme sociali, motivazioni etiche e senso civico. Tale propensione a pagare le tasse è denominata lealtà fiscale.

Nel complesso, semplici verifiche empiriche<sup>183</sup> a livello nazionale, dimostrano come nelle aree in cui è più elevato il grado di lealtà fiscale è più contenuta l'incidenza dell'evasione fiscale e dell'economia sommersa. Questa relazione negativa è, d'altronde, confermata anche dal confronto dei dati raccolti a livello subnazionale<sup>184</sup>

La lealtà fiscale è, *in primis*, influenzata da fattori prevalentemente soggettivi. Essa varia in relazione a:

- livello di istruzione dei contribuenti: in generale la *compliance* è positivamente correlata con il grado di istruzione dei soggetti passivi d'imposta. I lavoratori dipendenti, poi, hanno una maggior propensione al rispetto dei propri obblighi

---

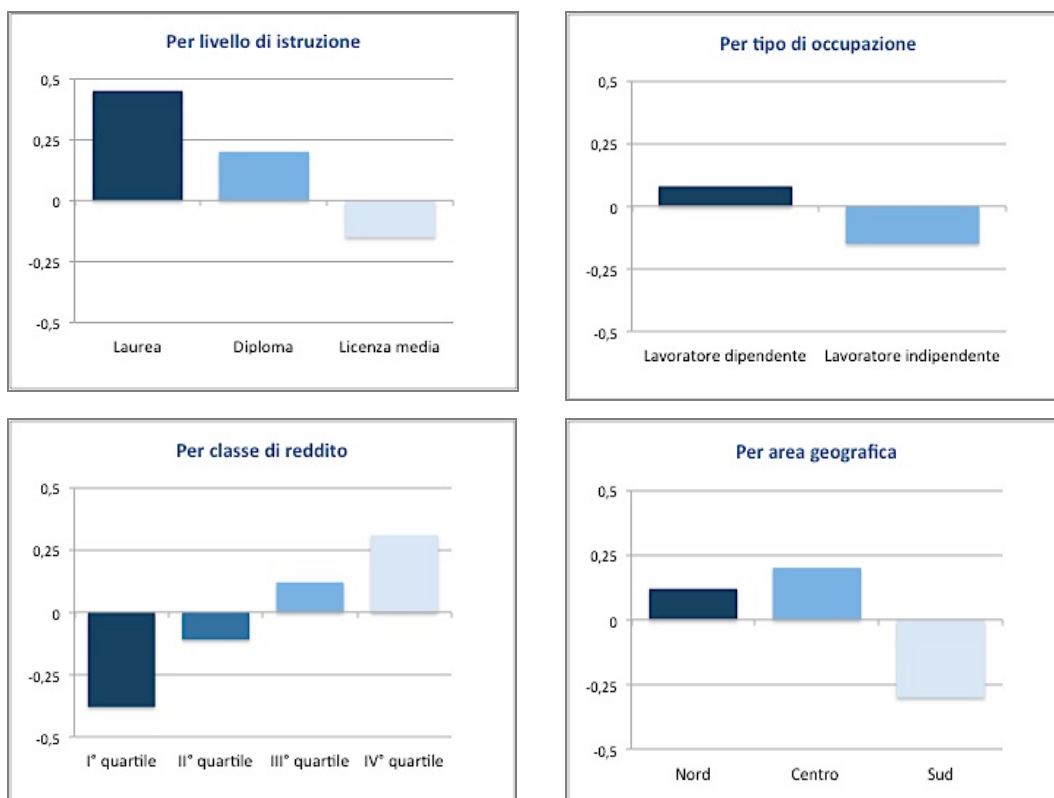
prevedere che il Governo indichi, altresì, le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, e che esso aggiorni e confronti i risultati con gli obiettivi, evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti.

<sup>183</sup> Effettuate dal 2000 dall'Ibf (Istituto di Biofisica del CNR)

<sup>184</sup> Sul tema dell'incidenza dell'evasione per area geografica, peraltro, l'evidenza empirica, non è univoca. Ardizzi *et al.* (2011), utilizzando il c.d. *currency demand approach*, stimano che nel Centro-Nord il sommerso fiscale in rapporto al Pil si ha più del doppio rispetto al Sud Italia. Moro e Pica (2011) trovano un risultato analogo, ma con differenze meno marcate: nelle loro stime la quota di reddito a fini IRPEF evasa è del 19,3% al Centro-Nord e del 18,0%, al Sud.

fiscali rispetto ai lavoratori autonomi (ma quest'ultimo dato è certamente influenzato dal fatto che i primi, molto spesso, pagano le tasse indirettamente, ossia attraverso i sostituti d'imposta e prelievi alla fonte)<sup>185</sup>;

- reddito: la lealtà fiscale aumenta, tendenzialmente, all'aumentare del reddito;
- area geografica di appartenenza: in particolare il Mezzogiorno si caratterizza per un livello di lealtà fiscale significativamente inferiore a quello registrato nelle altre aree del Paese.



**FIGURA 10: LA LEALTÀ FISCALE IN ITALIA**

FONTE: Elaborazione su dati dell'Indagine sui bilanci delle famiglie della Banca d'Italia<sup>186</sup>

<sup>185</sup> Tali evidenze sono confermate da un recente lavoro di Marino e Zizza (2011) che stima l'evasione dell'IRPEF per diverse tipologie di contribuenti.

<sup>186</sup> L'altezza della colonna misura il grado di lealtà fiscale degli individui. Per costruzione il dato medio è pari a zero; pertanto, se la colonna è in campo positivo (negativo) significa che gli individui che appartengono alle categorie indicate hanno una lealtà fiscale superiore (inferiore) a quella media.

Inoltre, è ragionevole ipotizzare, che la lealtà fiscale risenta anche delle qualità delle istituzioni con cui i contribuenti si confrontano giornalmente<sup>187</sup>. Le opinioni dei cittadini sull'imposizione fiscale dipendono, infatti, anche dalla percezione di equità del rapporto tra prelievo e spesa pubblica e, più in generale, dalla qualità delle politiche pubbliche al cui finanziamento saranno destinati i prelievi effettuati<sup>188</sup>.

Dal punto di vista del contribuente, infatti, a parità di tasse pagate, un uso inefficiente delle risorse pubbliche determina un minor ritorno sotto forma di beni e servizi. Allo stesso tempo la scarsa efficienza del settore pubblico riduce il costo morale associato alla violazione degli obblighi fiscali e mina l'efficacia delle norme sociali nel sanzionare comportamenti devianti.

All'interno del territorio italiano, è riscontrabile una chiara correlazione tra la qualità dell'azione pubblica ed il livello di *compliance*: un maggior livello di evasione è riscontrabile nelle aree in cui la predetta azione è meno efficiente e quindi, la fiducia dei suoi cittadini, più scarsa.

Per autorità pubblica, ci si riferisce principalmente all'attività e qualità dell'azione delle istituzioni a livello comunale. Infatti, è proprio nei comuni che trattano i propri cittadini con un elevato livello di efficienza, che si registra un alto grado di lealtà fiscale. Naturalmente, è verosimile attendersi che la lealtà fiscale dei contribuenti sia influenzata anche dall'operato di tutti gli altri livelli di governo.

Ma tra i fattori che influenzano la c.d. *tax morale* non si ritrova solo il *modus operandi* delle P.A., bensì anche il *quantum* di spesa pubblica di cui il cittadino beneficia. L'idea che alcuni ricercatori<sup>189</sup> hanno tentato di sviluppare è che, laddove i cittadini sono più vicini alle istituzioni, e pertanto maggiormente in grado di influenzare e controllare le voci di spesa, è più elevata la loro propensione a partecipare al finanziamento del settore pubblico. Quello che emerge è che l'impatto negativo sulla lealtà fiscale, e quindi sul livello di *compliance*, è maggiore nei comuni caratterizzati da una minore spesa pubblica *pro capite*.

Le predette conclusioni si basano su una considerazione di fondo: i cittadini che beneficiano di un più elevato livello di beni e servizi sono maggiormente soddisfatti dello scambio fiscale e tendono a preoccuparsi di meno dell'efficienza delle istituzioni; al contrario, la vita in comuni con un basso livello di spesa pubblica potrebbe rendere il

---

<sup>187</sup> Il ruolo delle istituzioni nell'influenzare la lealtà fiscale dei cittadini non è stato tuttavia ancora sufficientemente approfondito. Tra le poche eccezioni, Slemrod (2002) trova che la lealtà fiscale sia correlata positivamente con il grado di fiducia nel governo, Alm e Torgler (2006) trovano un'associazione positiva con il grado di fiducia nel sistema legale e nel Parlamento.

<sup>188</sup> Secondo Spicer e Becker (1980) l'evasione fiscale può essere vista come un mezzo attraverso il quale i contribuenti tentano di ristabilire l'equità nel rapporto di scambio con il Governo. Alm *et al.* (1992) mostrano che la *compliance* fiscale è maggiore se gli individui percepiscono un beneficio derivante dal loro contributo fiscale, anche in assenza di meccanismi sanzionatori.

<sup>189</sup> Tra cui Torgler *et al.* In uno studio del 2010

contribuente più attento e sensibile a come le risorse raccolte sono spese e, in tal modo, potrebbe diminuire la sua lealtà fiscale.

Le considerazioni sin qui svolte mostrano, in termini generali, che un settore pubblico più efficiente comporta una maggiore propensione dei cittadini a pagare le tasse. I canali attraverso cui può passare questo effetto sono proprio quelli delle percezioni soggettive e delle norme etiche.

Inoltre, si è evidenziato come una maggiore equità nello scambio fiscale incentivi comportamenti cooperativi del contribuente, e come una maggiore efficienza delle istituzioni possa contribuire a rendere più efficaci e diffuse le norme sociali che definiscono i buoni comportamenti di una comunità<sup>190</sup>

Detto ciò, è agevole dedurre come un'insufficiente fiducia generalizzata dei contribuenti nei confronti delle istituzioni e del sistema fiscale spinga necessariamente verso un elevato livello di evasione.

L'adempimento fiscale è, infatti, strettamente inserito in una relazione di reciprocità tra Stato e cittadino: quest'ultimo s'impegna a destinare i fondi raccolti con la tassazione alla produzione di beni comuni di cui si avvale, insieme all'intera collettività. Il contribuente che non pratica la *compliance*, così, viola il principio di giustizia contributiva<sup>191</sup>.

Chiaramente, l'evasore, non considera come, nel momento in cui decide di non pagare le tasse, il livello e la qualità dei beni comuni subisca una notevole diminuzione.

Si genera in questo modo un conflitto tra interesse personale e interesse collettivo: con il primo tipo di interesse che induce all'evasione e il secondo alla contribuzione.

La civile e reciproca convivenza all'interno di una società, si deve basare sul presupposto che la legge "comandi" il rispetto delle obbligazioni contratte dai propri cittadini, o attraverso la minaccia di sanzioni, o sul presupposto che tra gli appartenenti alla comunità si instaurino aspettative reciproche di *compliance*.

La prima via è sicuramente la più impervia e scevra di risultati efficaci e duraturi. È infatti necessario che la legge si esprima nel senso di facilitare ed incentivare la diffusione e l'affermazione tra i cittadini di valori positivi che rafforzino le sottostanti norme sociali e morali di ognuno di essi.

Nel caso specifico, infatti, un Fisco non in sintonia con il principio di equità<sup>192</sup>, e percepito come tale, vedrà porre in essere comportamenti *non compliant* che ne

---

<sup>190</sup> Conclusioni tratte da "Gli italiani e l'atteggiamento nei confronti del Fisco" di G. Barone, L. Cannari e S. Mocetti, in *Evasione fiscale e "tax compliance"*, Il Mulino 2012.

<sup>191</sup> L'evasore è, quindi, colui che, mentre trae beneficio dai beni comuni di cui non può fare a meno, rifiuta di contribuire al loro finanziamento. Già Cicerone aveva compreso questo punto quando scrisse "La giustizia richiede che ciascuno adoperi le cose comuni come comuni; le private come private" (*De Officiis*, I, 20).

<sup>192</sup> La fiducia nelle istituzioni e il bisogno di equità si riflettono nell'aspettativa, da parte dei contribuenti, che le autorità compiano azioni che non li danneggino e, soprattutto, che operino in modo trasparente. Quando tale

ridurranno l'efficacia. Operare affinché la tassazione possa divenire un valido strumento per la lotta alle disuguaglianze, è il modo più responsabile ed efficace di realizzare quella fiducia reciproca tra contribuenti e gestori della fiscalità, da cui dipende direttamente la *tax compliance*.

### 3.1.3. L'EVOLUZIONE DEI RAPPORTI TRA CONTRIBUENTI E ISTITUZIONI

Tradizionalmente il sistema impositivo è sempre stato caratterizzato da una funzione d'iniziativa del prelievo da parte dell'autorità pubblica. La collaborazione del contribuente poteva essere richiesta, a volte, soltanto al fine della classamento (censimento) delle proprie ricchezze, ma sempre e comunque di fronte all'autorità richiedente.

Questo distacco tra i due attori del panorama fiscale, portò certamente ad una estraneità da parte delle autorità rispetto agli interessi dei contribuenti, ad una indifferenza verso i fattori soggettivi che potevano portare a derogare al dettato legislativo e a una mancanza di equità di trattamento.

Ovviamente l'assetto su cui si basava detto sistema dovette presto fare i conti con le ridotte dimensioni degli apparati amministrativi che, da soli, non erano in grado di operare efficacemente il prelievo su tutto il territorio nazionale.

Il passaggio dall'iniziativa autoritaria del Fisco all'attribuzione al contribuente della facoltà di autodeterminare le imposte, è stato graduale e spesso inconsapevole. Una modalità di prelievo si è gradualmente trasformata in un'altra, ed al crescere del ruolo dei contribuenti si è accompagnato un mutamento delle funzioni degli uffici fiscali<sup>193</sup>.

La funzione del Fisco è diventata sempre più di controllo, funzionalizzata più alla dissuasione da comportamenti evasivi che all'acquisizione di gettito. Infatti, soprattutto dopo il Secondo conflitto mondiale, si è sviluppata una grande quantità di organizzazioni imprenditoriali<sup>194</sup> in grado di offrire all'Amministrazione Finanziaria informazioni decisive per la quantificazione analitica delle ricchezze dei soggetti in contatto con esse. Ed è proprio tramite questo sistema che si vennero a qualificare i supporti documentali<sup>195</sup> attraverso cui il Fisco, ancora oggi, può controllare i contribuenti rientranti, a qualsiasi titolo, nella rete di rapporti con l'impresa.

---

aspettativa è frustrata, nel cittadino subentra la delusione che lo spinge a porre in essere comportamenti egoistici ed evasivi, avendo a riguardo solo il suo interesse personale concretizzabile nel breve periodo, a discapito della comunità.

<sup>193</sup> Cfr. *Società, diritto e tributi*, Il Sole 24 Ore, 2005, R.Lupi.

<sup>194</sup> Si tratta di organizzazioni autonome, dotate di grande credibilità in riferimento alla contabilità detenuta e quindi efficacemente utilizzate come supporto per la tassazione anche di terzi.

<sup>195</sup> Ci volle comunque del tempo prima di arrivare a costruire un concetto di "tassazione in base al bilancio", personalizzata per le grandi imprese (Cfr. La Rosa, *Scienza politica del diritto e dato normativo nell'accertamento dei redditi*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1981, I, 566 ss.).

Il ruolo di queste organizzazioni, in una fiscalità sempre più basata sull'autodeterminazione dei tributi, va molto oltre il concetto delle semplici ritenute sui redditi dei dipendenti, fornitori ecc..., tanto da poter essere definite come "grandi sostituti d'imposta".

Attraverso la responsabilizzazione di queste strutture, il prelievo fiscale può estendersi fin dove l'iniziativa degli uffici tributari non riuscirebbe ad arrivare<sup>196</sup>.

Deve essere però sottolineato che, nonostante i c.d. grandi sostituti d'imposta svolgano una funzione simil-impositiva, la loro particolarità consiste nell'essere stati investiti di una responsabilità ma senza investimento di poteri autoritativo-pubblicistici; gli obblighi di versamento a carico di questi soggetti si innestano, infatti, su rapporti privatistici con i rispettivi fornitori e clienti.

Ma il mutamento e l'evoluzione dell'approccio autoritativo del Fisco, si riflette anche sui singoli contribuenti, e soprattutto sul *quantum* di discrezionalità nell'individuazione del presupposto d'imposta in capo all'uno o all'altro.

Infatti, quando l'iniziativa del prelievo fiscale spettava agli uffici pubblici, erano questi a dover effettuare delle scelte e delle valutazioni discrezionali, cercando di bilanciare la qualità e la quantità degli interventi diretti a stimare le manifestazioni economiche oggetto di prelievo<sup>197</sup>.

Pur senza essere investiti di scelte di meritevolezza sociopolitica, gli uffici fiscali svolgevano una funzione riservata di valutazione, impropriamente chiamata "discrezionalità tecnica"<sup>198</sup>.

Oggi, invece, in un contesto di autotassazione in capo al singolo contribuente, il ruolo del Fisco viene ad essere notevolmente modificato.

Come premesso, mentre nel passato all'amministrazione spettava un potere riservato di stima, e il contribuente poteva opporsi solo nel caso in cui queste determinazioni apparivano viziate, allo stato attuale alcuni profili di discrezionalità sono imputabili in capo ai contribuenti, ad esempio: quali investimenti effettuare, dove ubicare l'impresa, quali discipline applicare tra quelle previste dalla legge... Tuttavia, dal momento che l'interesse dei soggetti in questione è di tipo egoistico e volto principalmente alla

---

<sup>196</sup> Anche nel passato esistevano istituzioni ed organi intermedi in grado di svolgere una funzione ausiliaria a quella de Fisco ma non erano certamente in grado di "mettere sotto controllo" un numero adeguato di contribuenti.

<sup>197</sup> Si trattava di dover trovare una mediazione tra tempi disponibili, risorse, precisione, distribuzione degli interventi ecc..., anche alla luce della necessità pubblicistica di dover assicurare una discreta continuità al flusso delle entrate.

<sup>198</sup> Prima del passaggio dall'autoritatività all'autodeterminazione nella determinazione degli imponibili e del *quantum* dell'obbligazione fiscale, sussisteva una sorta di potere riservato in capo all'amministrazione, connesso all'iniziativa dei pubblici poteri, nello stabilire le somme dovute da parte dei singoli contribuenti, con una scarsa possibilità di tutela giurisdizionale nei confronti del singolo soggetto passivo d'imposta, in quanto il sindacato sulle scelte della P.A. era limitato ad aspetti patologici delle valutazioni e non esteso al merito.



minimizzazione dei costi a loro carico, tutto ciò deve essere effettuato in maniera lecita per evitare di incorrere in sanzioni per comportamenti elusivi o abusivi.

Senza dubbio però, il passaggio da una tassazione basata sull'iniziativa pubblica, a una basata sulle determinazioni del contribuente, non è stato in principio agevole per le numerose difficoltà che si sono riscontrate nella fase iniziale, soprattutto per i numerosi adempimenti richiesti a soggetti tendenzialmente non appartenenti al settore fiscale.

E così, come ulteriore sviluppo di una funzione del Fisco che ormai aveva assunto le vesti di soggetto preposto al monitoraggio e al controllo degli adempimenti, se ne è aggiunta un'altra consistente nell'assistenza ai contribuenti nell'adempimento delle proprie obbligazioni tributarie<sup>199</sup>.

Negli ultimi anni l'attività di assistenza ai contribuenti nella gestione dei dati dichiarati è divenuta sempre più snella ed efficiente secondo precise direttive dell' Agenzia delle Entrate. Insomma le varie informazioni che i contribuenti forniscono, i dati dei sostituti d'imposta, dei versamenti, delle liquidazioni periodiche, dei rimborsi, sono acquisiti e "incrociati" al meglio, facendo anche uso delle più sofisticate tecnologie informatiche e di internet.

Si può, quindi, agevolmente constatare, come il rapporto in questione, da un primo momento di forte autoritatività e assoluto distacco e mancanza di comunicazione tra i due soggetti, si sia evoluto sino ad arrivare ad assumere una veste di cooperazione e di assistenza.

Proprio per incentivare il mantenimento e il rafforzamento di questo tipo di rapporto, nella delega fiscale al Governo vigente<sup>200</sup>, è stata prevista la necessità di provvedere ad una semplificazione degli oneri fiscali e delle procedure per l'attuazione dei tributi, in modo tale da facilitare il contribuente e, indirettamente, evitare costi per l'amministrazione dovuti a lungaggini e inefficienze procedurali, nonché cercare di evitare atteggiamenti evasivi dovuti all'eccessiva difficoltà nell'attuazione del tributo.

Infatti, l'art. 7 della legge in questione delega il Governo a rivedere gli adempimenti per i contribuenti, con particolare riferimento a quelli superflui o che diano luogo, in tutto o in parte, a duplicazioni, o risultino di scarsa utilità per l'amministrazione finanziaria ai fini dell'attività di controllo o di accertamento, o comunque che non siano conformi al principio di proporzionalità<sup>201</sup>.

---

<sup>199</sup> Di fronte a questa attività di assistenza si parla spesso "di servizi al cittadino", ma si tratta di servizi del tutto particolari rispetto a quelli forniti da altre amministrazioni pubbliche, perché si affiancano a quello che resta pur sempre un sacrificio patrimoniale, senza contropartita alcuna. L'unico servizio che si può fornire al contribuente è quello di cercare di ridurre i fastidi e le lungaggini connesse all'autodeterminazione del tributo.

<sup>200</sup> Legge 11 marzo 2014, n. 23 Delega al Governo recante "disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita".

<sup>201</sup> Il testo dell'art. 7 delle lg n. 23/2014 recita così:

"1. Il Governo è delegato a provvedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1:

Questa esigenza è, tra l'altro, contenuta anche all'interno dell'art 7 della precedente delega al Governo recante le disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita<sup>202</sup>.

L'Agenzia delle Entrate, infatti, ha provveduto a numerose semplificazioni<sup>203</sup> in via amministrativa tra cui quelle in materia di:

- studi di settore: a partire dal periodo d'imposta 2012 le imprese in liquidazione coatta amministrativa e in fallimento non devono più presentare il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini di detti Studi; l'invito rivolto al contribuente a presentare il modello di comunicazione dei dati rilevanti viene inserito direttamente nella ricevuta telematica che attesta l'avvenuta trasmissione della dichiarazione dei redditi Unico 2013; i contribuenti possono inoltre chiedere che la comunicazione delle anomalie riscontrate automaticamente dall'amministrazione sia inviata direttamente all'intermediario incaricato della trasmissione di Unico; ecc...
- dichiarazioni e modelli: è stato completamente modificato e semplificato il quadro RU<sup>204</sup> nel modello Unico di dichiarazione dei redditi dal 2013; a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, la comunicazione delle minusvalenze di importo superiore a 5 milioni di euro sono indicate solo nella dichiarazione dei redditi e non più inviati documenti alla Direzione Provinciale competente; se un'impresa varia i criteri di valutazione dei propri beni iscritti in bilancio, ne darà comunicazione all'Agenzia delle Entrate direttamente nella dichiarazione dei redditi; ecc...
- comunicazioni al Fisco: in tema di "spesometro", informazioni su *leasing* e noleggio, acquisti dalla Repubblica di San Marino, operazioni effettuate con operatori economici *black list* ovunque localizzati, beni ai soci, trasferimenti da o verso l'estero di danaro, ecc...
- servizi *online* e tramite il Sid (sistema interscambio dati).

---

a) alla revisione sistematica dei regimi fiscali e al loro riordino, al fine di eliminare complessità superflue;

b) alla revisione degli adempimenti, con particolare riferimento a quelli superflui o che diano luogo, in tutto o in parte, a duplicazioni anche in riferimento alla struttura delle addizionali regionali e comunali, ovvero a quelli che risultino di scarsa utilità per l'amministrazione finanziaria ai fini dell'attività di controllo e di accertamento o comunque non conformi al principio di proporzionalità;

c) alla revisione, a fini di semplificazione, delle funzioni dei sostituti d'imposta e di dichiarazione, dei centri di assistenza fiscale, i quali devono fornire adeguate garanzie di idoneità tecnico-organizzativa, e degli intermediari fiscali, con il potenziamento dell'utilizzo dei sistemi informatici, avendo anche riguardo ai termini dei versamenti delle addizionali comunali e regionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche."

<sup>202</sup> Disegno di legge n. 1058 approvato dalla Camera dei deputati il 25 settembre 2013

<sup>203</sup> Il Direttore in carica dell'Agenzia, Attilio Befera, inviò già quando il disegno di legge era allo studio della Camera una lettera a tutte le associazioni di categoria una lettera con la "mappatura" delle semplificazioni da attuare: si chiese di valutare, per gli adempimenti individuati, gli oneri amministrativi ovvero la stima dei tempi necessari e dei costi sostenuti per produrre, elaborare, trasmettere e conservare informazioni e documenti; si chiese, inoltre, di proporre eventuali interventi di semplificazione.

<sup>204</sup> Sezione dedicata ai crediti d'imposta derivanti da agevolazioni concesse alle imprese.

In realtà, secondo parte della dottrina, per determinare quale sia la posizione giuridica effettiva del contribuente nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria, sarebbe opportuno tracciare un *discrimen* a seconda che ci si trovi nell'ambito della determinazione dell'imposta o meno. Infatti, nel primo caso, in mancanza di poteri discrezionali al riguardo, non vi è una vera e propria supremazia dell'Amministrazione: entrambi i soggetti si trovano, rispetto alle norme sostanziali sulla determinazione dell'imposta, su un piano di parità, in quanto il loro rapporto non risulta influenzato da un potere discrezionale, quanto piuttosto dall'applicazione della normativa sulla base dei dati e delle circostanze di fatto esistenti<sup>205</sup>. Il contribuente si troverebbe, infatti, in una posizione di diritto soggettivo nei confronti dell'amministrazione<sup>206</sup>.

Nel caso in cui non si ponga una *quaestio* in ordine alla determinazione del tributo, invece, l'azione amministrativa torna a basarsi su scelte di opportunità, cercando un giusto bilanciamento tra l'interesse pubblico e la valutazione di interessi privati<sup>207</sup>. Può trattarsi di scelte meramente interne alla sfera dell'amministrazione, come nel caso della scelta di provvedere all'attività di accertamento su determinate tipologie di

---

<sup>205</sup> In tal senso S. Cassese il quale precisa ulteriormente che *"Di fronte alla legge, amministrazione finanziaria e contribuenti si trovano sullo stesso piano e nella stessa posizione sostanziale che caratterizza creditore e debitore di un rapporto civilistico tanto più se quest'ultimo è nato dalla legge e non da un contratto"*.

*("Trattato di diritto amministrativo, Diritto amministrativo speciale", Tomo terzo: I servizi pubblici. Finanza pubblica e privata, a cura di Sabino Cassese, pag. 2653).*

Secondo R. Lupi, inoltre, *"Nel contesto attuale di autodeterminazione dei tributi al contribuente è riconosciuta, per quanto riguarda la determinazione dell'imposta, una posizione di diritto soggettivo. Quando invece l'iniziativa di determinare le imposte era affidata alle già indicate valutazioni di equità-efficienza degli uffici, poteva parlarsi di interesse legittimo del contribuente ad una corretta determinazione dell'imposta da parte degli uffici. Secondo una terminologia amministrativa, l'interesse del contribuente è oppositivo e non pretensivo, ed egli si trova nella posizione di qualsiasi altro debitore che rivendica un diritto soggettivo a non pagare più di quanto sia dovuto, in base alla corretta interpretazione della legge e valutazione dei fatti"*. Il Lupi precisa, inoltre, che *"l'interesse oppositivo è quello di contrastare un intervento dell'amministrazione che potrebbe provocare diminuzioni della sfera patrimoniale del privato, mentre l'interesse pretensivo è quello ad un intervento dell'amministrazione che accrescerebbe la sfera patrimoniale del privato medesimo"*. (*Diritto tributario parte generale*, VIII edizione, Giuffrè editore, 2005, pag. 57).

<sup>206</sup> Secondo il Lupi, *"non deve apparire improprio parlare di diritto soggettivo a proposito di un debitore, titolare secondo una terminologia amministrativa di un interesse oppositivo e non pretensivo. Di fronte a questo particolare provvedimento ablatorio, in cui l'amministrazione è priva di poteri discrezionali in punto di determinazione della prestazione, il contribuente è nella posizione di qualsiasi altro debitore, che rivendica un diritto soggettivo a non pagare più di quanto sia dovuto in base alla corretta interpretazione della legge e della valutazione dei fatti"*. (*Trattato di diritto amministrativo, Diritto amministrativo speciale", Tomo terzo: I servizi pubblici. Finanza pubblica e privata, a cura di Sabino Cassese, pag. 2654).*

<sup>207</sup> R. Lupi si esprime in tal senso: *"Si pensi, ad esempio, alle scelte di convenienza in termini di efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa, quando si tratta di scegliere i contribuenti da controllare o i poteri istruttori da utilizzare o agli equilibri di interessi pubblici e di interessi privati dei contribuenti, diversi da quelli alla corretta determinazione dell'imposta che sussistono invece quando si tratta di sospendere la riscossione in pendenza di ricorso, di concedere rateazioni dei maggiori tributi da pagare, di intromettersi nella sfera personale del contribuente durante perquisizioni fiscali domiciliari, ecc. Talvolta, profili di convenienza emergono con riferimento alla sostenibilità in sede contenziosa di una determinata pretesa fiscale, per decidere se e in quali termini, addivenire all'accertamento con adesione o alla conciliazione giudiziale"*. (*Trattato di diritto amministrativo, Diritto amministrativo speciale", Tomo terzo: I servizi pubblici. Finanza pubblica e privata, a cura di Sabino Cassese, pag. 2654).*

contribuenti piuttosto che su altre, o nel caso di esercitare il controllo su un contribuente indagando in una certa direzione anziché in un'altra: in queste ipotesi sembra difficile individuare posizioni del privato giuridicamente tutelabili<sup>208</sup>.

In altre ipotesi, invece, può riconoscersi in capo al contribuente solo una posizione di interesse legittimo nei confronti dell'Amministrazione.

Secondo autorevole dottrina, ciò accadrebbe, oltre che in materia di poteri istruttori dell'amministrazione, anche ai fini della valutazione della sospensione della riscossione o dell'esercizio dei poteri cautelari, in tema di accertamento con adesione, di autotutela<sup>209</sup> ed in altre situazioni in cui ricorrono anche valutazioni ulteriori rispetto all'interpretazione della legislazione e alla valutazione dei fatti. Con specifico riferimento alla posizione giuridica soggettiva del contribuente in termini di aspettativa a vedersi annullare o revocare un atto illegittimo da parte dell'amministrazione finanziaria attraverso l'esercizio del potere di autotutela, la dottrina è concorde nell'escludere che si configuri un diritto soggettivo, bensì una posizione di interesse legittimo.<sup>210</sup>

#### **3.1.4. I PRINCIPI COSTITUZIONALI E STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE: RIFLESSI SUL RAPPORTO TRA FISCO E CONTRIBUENTE**

Il discorso sin qui svolto, e le modifiche che il rapporto in questione ha subito nel corso degli anni, non possono prescindere da una breve analisi di alcune disposizioni normative previste all'interno della Carta Costituzionale e dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>211</sup>.

L'affermazione del principio di collaborazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, infatti, fonda le proprie radici all'interno di due principali articoli della Costituzione italiana: l'art. 23 e l'art 53.

La prima delle due norme racchiude il principio di riserva di legge o principio di legalità e, nello specifico, dispone che "nessuna prestazione personale o patrimoniale può

---

<sup>208</sup> In tal senso Lupi, in *Trattato di diritto amministrativo, Diritto amministrativo speciale, Tomo terzo: I servizi pubblici. Finanza pubblica e privata, a cura di Sabino Cassese*, pag. 2655.

<sup>209</sup> Secondo autorevole dottrina, "è possibile inquadrare l'esercizio del potere di annullamento nell'ambito della potestà discrezionale della P.A. che non va intesa come arbitrarietà delle scelte, bensì come facoltà di scelta tra più comportamenti giuridicamente leciti, per il soddisfacimento dell'interesse pubblico e per il perseguimento di un fine rispondente alla causa del potere esercitato. A fronte dell'attribuzione di una potestà discrezionale, il contribuente risulterebbe titolare di una posizione giuridica soggettiva di interesse legittimo e, quindi, della pretesa a che l'amministrazione eserciti il potere nel rispetto del principio di legalità". Laura Pirrello - Dario Stevanato - Raffaello Lupi, "Il diniego di autotutela e la giurisdizione tributaria", in *Dialoghi di diritto tributario*, CIC edizioni, n. 2 del 2006, pag. 165.

<sup>210</sup> G. Di Lauro., "L'autotutela tributaria come strumento per il contribuente", *Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle finanze*, Sez. Approfondimenti.

<sup>211</sup> Legge n. 212 del 27/07/2000

essere imposta se non in base alla legge.” Ogni prestazione patrimoniale richiesta al cittadino deve quindi essere previamente prevista da una fonte legislativa e di questa deve costituire attuazione.

In tal modo, il legislatore, nelle cui intenzioni non c’era evidentemente la volontà di prefigurare un rapporto conflittuale tra contribuenti e Fisco, bensì collaborativo, ha inteso garantire tanto il cittadino quanto l’Amministrazione circa la trasparenza e la correttezza del loro rapporto.

E l’unico modo per assicurare i predetti soggetti è quello di prevedere che solamente una disposizione avente forza di legge possa imporre un esborso avente le caratteristiche del tributo, divenendo l’unica modalità valida ai fini di una legittima pretesa tributaria, ma altresì di individuare nel legislatore stesso il solo soggetto<sup>212</sup> avente autorità per avanzare la pretesa, garantendo il cittadino sull’equità della stessa.

Così, nell’ottica del principio di cooperazione, questa norma rappresenta una garanzia per entrambe le parti: l’Amministrazione legittima giuridicamente la propria pretesa che non può essere messa in discussione dal cittadino se non sulla base di un’eventuale illegittimità della norma impositiva (dove l’implicito corollario che solo un’irregolarità nella norma o nella sua formulazione può comportare l’invalidità giuridica della pretesa tributaria); d’altro canto il contribuente guadagna la tutela propria di una disposizione di legge, per cui in assenza di quest’ultima non sarà tenuto ad effettuare alcuna prestazione avente natura di imposta.

La seconda disposizione a cui si è fatto riferimento è l’art 53 della Costituzione, la quale sancisce il principio di capacità contributiva e fonda il sistema tributario sul principio di progressività<sup>213</sup>.

I soggetti chiamati alla contribuzione sono “tutti” e quindi anche coloro che, per la soddisfazione delle proprie necessità si avvalgono del settore privato. L’obbligo di concorso riguarda, inoltre, “le spese pubbliche” genericamente indicate, ma sarà poi l’Amministrazione a destinare le risorse in suo possesso alle finalità e alle esigenze di volta in volta sentite: non è quindi il cittadino a decidere direttamente dove investire quanto versato alla P.A. Tutto ciò è, correlativamente, in linea con il principio di uguaglianza sancito dall’art. 3 Cost., nonché con l’art. 2 Cost. che introduce un dovere di solidarietà economica che la Repubblica deve riconoscere e garantire.

---

<sup>212</sup> Ciò appare in linea con l’ordinamento italiano nella sua totalità: infatti, si suppone che se lo Stato necessiti di risorse finanziarie per adempiere alle sue mansioni, l’unica istituzione in grado di provvedere all’imposizione di quanto necessario rispettando i principi di equità ed eguaglianza sia lo Stato stesso che si avvale dell’organo legislativo per disciplinare la propria pretesa e regolare la sua posizione di preminenza sui contribuenti, in tal modo garantendo il rispetto dei citati principi e scongiurando il rischio di abusi nei confronti dei cittadini.

<sup>213</sup> Dopo un’iniziale interpretazione svalutativa del principio in parola, che, invero, ha trovato alcuni autorevoli sostenitori anche recentemente (si veda F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, passim), la dottrina prevalentemente ne ha riconosciuto l’importanza preminente nel nostro sistema impositivo. In proposito si veda, per tutti, F. Moschetti, *La capacità contributiva*, Padova, 1993, passim.

In definitiva, l'art 53 Cost. racchiude in sé l'espressione di due importantissime funzioni che la Costituzione attribuisce irrevocabilmente allo Stato: la funzione solidaristica, che obbliga ciascun contribuente al concorso al fine di supportare anche il carico di spesa pubblica di coloro che non sono in grado di sostenerlo o lo sono in misura minore, e la funzione garantista, assicurata attraverso concetto di minimo vitale, con il quale lo Stato si fa garante di consentire a qualunque cittadino di condurre un'esistenza libera e dignitosa.

Si configura così un vero e proprio obbligo, a carico dello Stato, ma in nome e per conto dei cittadini, di espletamento di queste due funzioni, che trova la sua ragion d'essere nell'interesse superiore della collettività, e uno speculare dovere di collaborazione di tutti i cittadini con lo Stato (e quindi dei contribuenti con l'Amministrazione Finanziaria).

L'Amministrazione è legittimata, quindi, a effettuare i controlli con l'unico limite del rispetto della legge, ma altresì i contribuenti sono tenuti a cooperare<sup>214</sup>.

Anche l'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>215</sup> ha portato in primo piano il cambiamento del rapporto autoritario tra i due principali agenti del panorama della fiscalità nazionale (Amministrazione e contribuente). Infatti, prima della sua entrata in vigore, per ogni tributo l'ufficio competente stabiliva regole diverse in materia di dichiarazione, accertamento, termini, ecc... e si era più che mai distanti dall'affermazione di generali principi a garanzia del contribuente.

Tale premessa creava un clima di sfiducia e disinteresse da parte di chi doveva assolvere i propri obblighi contributivi e, correlativamente, un atteggiamento ostile da parte dell'amministrazione, il cui unico obiettivo era quello di assicurare la correttezza e tempestività dei versamenti.

Il rapporto tributario si esplicava, quindi, tra un cittadino passivamente sottoposto all'autorità e un apparato burocratico distaccato e insensibile alle esigenze della collettività, rivelandosi, così, esclusivamente conflittuale.

Autorevole dottrina scrive<sup>216</sup> a proposito di quegli anni: *“Il Governo, o meglio la burocrazia, scriveva la legge impositiva, nuotando nell'abuso dei decreti-legge, la interpretava e la imponeva con le proprie circolari, la applicava con i propri atti di accertamento, la modificava continuamente, ancora per decreto legge, e, se su qualche grossa questione di principio si trovava soccombente, invocava e otteneva una norma interpretativa. D'altro canto una normativa casistica, rinnovantesi giorno dopo giorno,*

---

<sup>214</sup> Ciò, per due ordini di motivi. In primo luogo, perché i principi su cui si fonda la pretesa tributaria e che giustificano i controlli vanno anche a loro beneficio e, in secondo luogo, perché la possibilità di cooperazione che trova riscontro nell'ordinamento tributario consente loro di tutelarsi da eventuali errori o atti viziati da un eccesso di autorità e di far valere, se giuridicamente fondate, le loro ragioni.

<sup>215</sup> Legge n. 212 del 27.07.2000

<sup>216</sup> G. Marongiu, Lo Statuto dei diritti del contribuente, Milano, 2006, pag. 3.

*ottundeva il controllo giurisdizionale, il ruolo nomofilattico della Corte di Cassazione che, per effetto delle consistenze, allora enormi, del contenzioso, interveniva a distanza di anni, e quindi a cose fatte, quando l'interpretazione non era più diritto vivente e rendeva sempre più difficile il controllo, ex post, della Corte Costituzionale".*

Sulla scia delle recenti codificazioni di stampo simile, riguardanti altri settori in Italia<sup>217</sup>, si iniziò a prendere in considerazione l'idea di un testo che, oltre a disciplinare l'esosa e disorganizzata normativa vigente, rendesse concreta ed esplicita la tutela dei diritti riconosciuti al contribuente, circostanza che avrebbe comportato un cambiamento radicale nel rapporto tra questi e l'Amministrazione, gettando le basi per una futura codificazione incentrata sulla cooperazione.

L'intento principale, che portò poi alla redazione dello Statuto, fu quindi quello di *"garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente, e perciò idonea ad agevolare, nell'interpretazione, sia il contribuente sia l'amministrazione finanziaria e a diminuire gli alibi del primo nel tentare di realizzare un comportamento evasivo"*<sup>218</sup>.

Le peculiarità del testo in esame sono così caratteristiche da rendere l'affermazione delle norme in esso contenute capaci di innovare, rafforzare e ribaltare completamente il rapporto tra Fisco e contribuente, sia nel contesto allora vigente sia per gli anni a venire.

Con lo Statuto si è voluto, non solo affermare le garanzie attribuite alla figura del contribuente, ma si è andati oltre, perseguendo l'intento, in mancanza di una codificazione unitaria nel nostro Paese, di determinare le condizioni di correttezza e giustizia delle norme tributarie, disciplinandone i rapporti e affermando i diritti a cui appellarsi<sup>219</sup>.

Questa nuova visione e prospettiva si è esplicitata nel principio sancito dall'articolo 10<sup>220</sup> dello Statuto, in base al quale i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria

---

<sup>217</sup> Erano infatti appena state approvate la Carta della Scuola e la Carta del Lavoro.

<sup>218</sup> Relazione VI Commissione permanente alla Camera, 20 Settembre 1999

<sup>219</sup> Si veda, a scopo esemplificativo, G. Falcone, Il valore dello Statuto del contribuente, ne Il Fisco, n. 36/2000, p. 11038, secondo cui "Lo Statuto serve ad esplicitare meglio sul piano sostanziale i contenuti delle norme costituzionali richiamate, sicché una nuova norma non rispettosa dei contenuti della L. n. 212/2000 dovrà essere rimessa al vaglio della Corte Costituzionale"

<sup>220</sup> Al riguardo, va ricordato quanto precisato dalla suprema Corte di cassazione nella sentenza n. 17576 del 10 dicembre 2002. In tale sede, i giudici di legittimità, chiamati a pronunciarsi relativamente alla portata applicativa del principio di *"tutela dell'affidamento e della buona fede"*, pur omettendo ogni considerazione circa l'efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente sotto il profilo costituzionale delle fonti del diritto, ne affermano, sostanzialmente, una *"valenza superiore"* nella legislazione tributaria, riconoscendo ai principi da esse recati una *"funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto"*. La suprema Corte precisa, altresì, il significato da attribuire a termini quali *"collaborazione"* e *"buona fede"*; in particolare, viene affermato che con il termine *"collaborazione"* si intende alludere, da un lato, ai principi di *"buon andamento"*, *"efficienza"* e *"imparzialità"* dell'azione amministrativa tributaria di cui all'articolo 97, comma 1, della Costituzione, e, dall'altro, a comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'articolo 53, comma 1, della

sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Non sono, correlativamente, irrogate sanzioni, né richiesti interessi di mora, nel caso in cui l'errore del contribuente sia stato causato dall'essersi conformato ad indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria e dalla stessa successivamente modificate. Allo stesso modo il contribuente sarà scusato quando il comportamento che ha determinato la violazione sia stato causato da fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori degli uffici fiscali.

Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria) o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta<sup>221</sup>.

In conclusione, bisogna rilevare come l'importanza fondamentale delle disposizioni e dei testi normativi sopra citati, sia riconosciuta anche dai più recenti interventi legislativi. Infatti, nell'ultima e più recente legge delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita<sup>222</sup>, precisamente all'art.1, viene disposto che *"I decreti legislativi sono adottati, nel rispetto dei principi costituzionali, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, nonché del diritto dell'Unione europea, e di quelli dello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212"*.

Ed è proprio il contenuto della delega, improntata e finalizzata anche al miglioramento del rapporto cooperativo e collaborativo tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, che emerge ancora più chiaramente il ruolo centrale dei principi di cui agli artt. 23 e 53 della Costituzione, nonché di quelli contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente.

---

Costituzione e imposto a tutti i contribuenti, di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva". Il termine *"buona fede"*, invece, se riferito all'amministrazione finanziaria, coincide con i significati attribuibili al termine *"collaborazione"*, posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell'amministrazione stessa *"coerenti"*, vale a dire *"non contraddittori"* o *"discontinui"*; il medesimo termine, se riferito al contribuente, allude a un generale *"dovere di correttezza"*, volto ad evitare comportamenti capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da *"abuso"* di diritti e tesi a eludere una giusta pretesa tributaria.

<sup>221</sup> Art. 10. Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente

1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.

3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.

<sup>222</sup> Entrata in vigore del provvedimento 27/03/2014.



## 3.2. IL REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

La trattazione svolta nei precedenti capitoli, andando ad individuare istituti nazionali ed internazionali volti ad un miglioramento delle relazioni tra Fisco e contribuenti (c.d. *co-operative compliance*) e ad una maggior efficienza della lotta all'evasione/elusione fiscale, è propedeutica alla descrizione dell'argomento oggetto del presente elaborato: il regime di adempimento collaborativo.

Nei successivi paragrafi verrà descritto l'*iter* normativo e la regolamentazione, allo stato attuale, del progetto pilota promosso dall'Agenzia delle Entrate.

Prima di procedere alla trattazione, tuttavia, è necessario evidenziare come il regime in esame si inserisca perfettamente nell'ottica delle raccomandazioni e degli stimoli derivanti dal panorama europeo. L'esperienza OCSE insegna che è necessario e opportuno stimolare rapporti di cooperazione rafforzata tra P.A. e contribuenti attraverso la concessione di specifici incentivi per i contribuenti corretti e disincentivi per chi realizza e persegue comportamenti di c.d. *aggressive tax planning*, lesiva degli interessi dello Stato.

Un maggior dialogo tra contribuenti e Fisco è, infatti, individuato<sup>223</sup>, come un mezzo per la creazione di un quadro ordinamentale più affidabile in grado di favorire gli investimenti delle imprese, ridurre i casi di operazioni fiscali illecite e migliorare sensibilmente i livelli di adempimento fiscale.

Ulteriori linee guida, per esempio, enunciano *standard* e principi volontari per un comportamento responsabile nella conduzione delle attività imprenditoriali: in particolare i consigli di amministrazione dovrebbero adottare delle strategie per la gestione del rischio fiscale (c.d. *Tax Risk Management*) che permettano di assicurare che i rischi finanziari, legali e di reputazione associati alla fiscalità, siano del tutto identificati e valutati.

Infine, è opportuno evidenziare come il regime di adempimento collaborativo, possa essere riconosciuto come il risultato, se non ultimo, quantomeno principale, dell'evoluzione e del cambiamento del rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente. Il passaggio da un rapporto autoritario ed impositivo a uno più aperto e collaborativo è, infatti, il punto cardine del nuovo progetto pilota.

### 3.2.1. I RIFERIMENTI NORMATIVI AL REGIME NELLA LEGGE DELEGA DEL 2014

Il rapporto tra contribuente e Fisco, come più volte sottolineato, è spesso caratterizzato da sfiducia e conflittualità reciproca. Questo determina effetti negativi, per entrambi i soggetti, causati dalla mancanza di collaborazione e trasparenza.

---

<sup>223</sup> Study into the role of Tax Intermediaries, OCSE, 2008

Cooperazione rafforzata e premialità sono le mosse stabilite dalla legge delega al Governo<sup>224</sup> per stimolare la “*compliance* fiscale” delle imprese e dei lavoratori autonomi<sup>225</sup>. Un compito non facile considerando che non si tratta del primo tentativo di intervento, risalente invece al c.d. decreto “Salva Italia”<sup>226</sup>.

Infatti, già il disegno di legge delega del 2012<sup>227</sup>, presentato dall’allora Ministro dell’Economia e delle Finanze M. Monti, riconosceva come gli interventi attuati fossero stati, benché importanti, del tutto parziali e non esaustivi<sup>228</sup>.

Con il predetto d.d.l., infatti, si esortava il Governo ad intervenire sul sistema fiscale in modo da renderlo più equo, trasparente e orientato alla crescita. Già nel 2012, funzionale al raggiungimento di detti obiettivi, appariva il “*miglioramento dei rapporti con i contribuenti, seguendo le linee della c.d. co-operative compliance, proposta dall’OCSE, prevedendo sistemi di gestione e controllo interno dei rischi fiscali da parte dei Grandi Contribuenti, potenziando il tutoraggio e attuando una semplificazione sistematica dei regimi fiscali e degli adempimenti inutilmente complessi*”<sup>229</sup>.

L’art. 6 del testo in questione, prevedeva la necessaria ricerca di più efficienti strategie di azione da parte delle P.A. attraverso l’introduzione di regimi agevolativi per i contribuenti collaborativi, e disincentivi per coloro che ponevano in essere strategie di pianificazione fiscale aggressiva. In questo contesto, il Governo era tenuto ad introdurre forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, sistemi di gestione e controllo del rischio fiscale e l’individuazione di una chiara responsabilità nel quadro complessivo dei controlli interni per la politica fiscale. L’obiettivo ultimo di ciò era riscontrabile nella volontà di migliorare il rapporto tra i due principali attori del panorama fiscale, orientandolo al dialogo reciproco e su una maggiore affidabilità. Appariva, allora, utile la diffusione di modelli di *governance* aziendale (sulla scia delle esperienze estere in materia di TCF), basati non più solo sulla ricerca di un risparmio

---

<sup>224</sup> Legge n.23 11 marzo 2014, in vigore al 27 marzo 2014, “Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”.

<sup>225</sup> Da “Il Sole 24 Ore”, n. 8 del 12 marzo 2014, a cura di B. Santacroce.

<sup>226</sup> D.D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 214 del 22 dicembre 2011.

<sup>227</sup> Disegno di legge n. 5291, presentato dal Ministro M. Monti il 15 giugno 2012.

<sup>228</sup> Va ricordato che il decreto-legge «Salva Italia» (n. 201 del 2011, articolo 10, commi 1- 13) ha già in parte anticipato tale previsione, introducendo, dal 2013, il nuovo regime della trasparenza rivolto ai soggetti che svolgono attività artistica, professionale o di impresa, in forma individuale o associata (escluse le società di capitali). Si tratta di un regime finalizzato a incoraggiare la trasparenza fiscale e l'emersione.

La norma è strutturata in modo da abbinare la volontaria accettazione di adempimenti in grado di rafforzare fortemente i controlli e l'accertamento da parte del fisco (in particolare sono previsti: l'invio telematico all'amministrazione finanziaria dei corrispettivi, delle fatture emesse e ricevute; la tracciabilità delle operazioni bancarie di tutti i movimenti finanziari di importo superiore a 1.000 euro; l'accesso diretto alle evidenze sulle disponibilità finanziarie) a una serie di vantaggi di tipo premiale, quali: la drastica semplificazione degli adempimenti amministrativi; il tutoraggio prestato dall'amministrazione fiscale, sia ai fini degli adempimenti Iva, sia ai fini degli adempimenti in qualità di sostituto d'imposta; una corsia preferenziale per i rimborsi e le compensazioni dei crediti Iva; l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici per i contribuenti non soggetti all'accertamento basato sugli studi di settore; la riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento delle imposte dirette.

<sup>229</sup> Citazione tratta dal preambolo contenente i profili generali del D.d.l. n. 5291

d'imposta, quanto su una vera e propria gestione del rischio di assolvimento degli obblighi fiscali. Il D.D.L. dispone, infatti, che *"l'adozione di questi modelli implica che le imprese costruiscano una "mappa" dei rischi relativi all'adempimento degli obblighi tributar, approntino meccanismi di gestione e controllo dei medesimi rischi e definiscano una chiara attribuzione della responsabilità, nel quadro del complesso sistema dei controlli interni e di governance aziendale"*<sup>230</sup>.

L'attuale legge delega al Governo<sup>231</sup> recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, riprende in piano gli intenti e gli obiettivi del D.d.l. n. 5291, specificatamente all'interno dell' art. 6<sup>232</sup>.

---

<sup>230</sup> Citazione tratta dal preambolo contenente i profili generali del D.d.l. n. 5291

<sup>231</sup> Legge n.23 11 marzo 2014, in vigore al 27 marzo 2014, "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita".

<sup>232</sup> Gestione del rischio fiscale, *governance* aziendale, tutoraggio, rateizzazione dei debiti tributari e revisione della disciplina degli interpellati:

1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l'amministrazione finanziaria, nonché, per i soggetti di maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni, prevedendo a tali fini l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche.

2. Il Governo è altresì delegato a prevedere, nell'introduzione delle norme di cui al comma 1, incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni, anche in relazione alla disciplina da introdurre ai sensi dell'articolo 8 e ai criteri di limitazione e di esclusione della responsabilità previsti dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata.

3. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, disposizioni per revisionare e per ampliare il sistema di tutoraggio al fine di garantire una migliore assistenza ai contribuenti, in particolare a quelli di minori dimensioni e operanti come persone fisiche, per l'assolvimento degli adempimenti, per la predisposizione delle dichiarazioni e per il calcolo delle imposte, prevedendo a tal fine anche la possibilità di invio ai contribuenti e di restituzione da parte di questi ultimi di modelli precompilati, nonché al fine di assisterli nel processo di consolidamento della capacità fiscale correlato alla crescita e alle caratteristiche strutturali delle imprese.

4. Nell'introduzione delle norme di cui al comma 3 il Governo prevede l'istituzione di forme premiali, consistenti in una riduzione degli adempimenti, in favore dei contribuenti che aderiscano ai sistemi di tutoraggio.

5. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, disposizioni volte ad ampliare l'ambito applicativo dell'istituto della rateizzazione dei debiti tributari, in coerenza con la finalità della lotta all'evasione fiscale e contributiva e con quella di garantire la certezza, l'efficienza e l'efficacia dell'attività di riscossione, in particolare:

a) semplificando gli adempimenti amministrativi e patrimoniali a carico dei contribuenti che intendono avvalersi del predetto istituto;

b) consentendo al contribuente, anche ove la riscossione del debito sia concentrata nell'atto di accertamento, di attivare meccanismi automatici previsti dalla legge per la concessione della dilazione del pagamento prima dell'affidamento in carico all'agente della riscossione, ove ricorrano specifiche evidenze che dimostrino una temporanea situazione di obiettiva difficoltà, eliminando le differenze tra la rateizzazione conseguente all'utilizzo di istituti deflativi del contenzioso, ivi inclusa la conciliazione giudiziale, e la rateizzazione delle somme richieste in conseguenza di comunicazioni di irregolarità inviate ai contribuenti a seguito della liquidazione delle dichiarazioni o dei controlli formali;

c) procedendo ad una complessiva armonizzazione e omogeneizzazione delle norme in materia di rateizzazione dei debiti tributari, a tal fine anche riducendo il divario, comunque a favore del contribuente, tra il numero delle rate concesse a seguito di riscossione sui carichi di ruolo e numero delle rate previste nel caso di altre forme di rateizzazione;

d) procedendo ad una revisione della disciplina sanzionatoria, a tal fine prevedendo che ritardi di breve durata nel pagamento di una rata, ovvero errori di limitata entità nel versamento delle rate, non comportino l'automatica decadenza dal beneficio della rateizzazione;

La norma in discussione si articola essenzialmente su tre punti cardine: l'introduzione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra le imprese e l'amministrazione finanziaria; la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale per i grandi contribuenti; la previsione di incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni.

Infatti al co.1 è disposta la delega al Governo ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della legge, attraverso i decreti legislativi di cui all'art. 1 co. 1<sup>233</sup>, norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra contribuenti e Fisco.

La struttura di detto articolo può essere essenzialmente bipartita: inizialmente, infatti, emergono quelli che sono gli oneri (co.1) futuri gravanti in capo agli aderenti a sistemi di collaborazione, successivamente sono, invece, evidenziati i benefici che possono essere tratti da una relazione cooperativa con l'Amministrazione Finanziaria (co.2).

Quanto al primo profilo, la delega prevede, appunto, l'introduzione di norme che modifichino il rapporto tra P.A. e contribuenti per renderlo, anche in forma

---

e) monitorando, ai fini di una sua migliore armonizzazione, il regime di accesso alla rateizzazione dei debiti fiscali, anche in relazione ai risultati conseguiti in termini di effettiva riscossione, con procedure che garantiscano la massima trasparenza e oggettività.

6. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, disposizioni per la revisione generale della disciplina degli interpelli, allo scopo di garantirne una maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri, procedendo in tale contesto all'eliminazione delle forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per l'amministrazione.

<sup>233</sup> Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale e procedura

1. Il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, decreti legislativi recanti la revisione del sistema fiscale. I decreti legislativi sono adottati, nel rispetto dei principi costituzionali, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, nonché del diritto dell'Unione europea, e di quelli dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di irretroattività delle norme tributarie di sfavore, in coerenza con quanto stabilito dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di federalismo fiscale, secondo gli specifici principi e criteri direttivi indicati negli articoli da 2 a 16 della presente legge, nonché secondo i seguenti principi e criteri direttivi generali:

a) tendenziale uniformità della disciplina riguardante le obbligazioni tributarie, con particolare riferimento ai profili della solidarietà, della sostituzione e della responsabilità;

b) coordinamento e semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi;

c) coerenza e tendenziale uniformità dei poteri in materia tributaria e delle forme e modalità del loro esercizio, anche attraverso la definizione di una disciplina unitaria della struttura, efficacia ed invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria e dei contribuenti, escludendo comunque la possibilità di sanatoria per la carenza di motivazione e di integrazione o di modifica della stessa nel corso del giudizio;

d) tendenziale generalizzazione del meccanismo della compensazione tra crediti d'imposta spettanti al contribuente e debiti tributari a suo carico.

preventiva<sup>234</sup> rispetto alle scadenze fiscali, più collaborativo e inserito in un'ottica di *co-operative compliance*<sup>235</sup>.

È poi prevista l'emanazione di norme che prevedono, per i soggetti di maggiori dimensioni, la predisposizione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale<sup>236</sup>, con una chiara attribuzione di responsabilità all'interno del quadro dei controlli interni.

A tal fine devono essere, in aggiunta, organizzate adeguate strutture dell'Amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e di cooperazione, facendo anche ricorso a quelle già esistenti nell'ambito delle P.A.

Dunque, al fine di potersi avvalere di un rapporto relazionale e di collaborazione con il Fisco, i contribuenti di avranno l'onere di predisporre delle strutture di *governance* interna, sul modello dei meccanismi predisposti dalla 231/2001, che permetta un maggior del controllo rischio fiscale e una responsabilità imputabile all'organo a ciò a cui sono attribuite specifiche responsabilità.

I sistemi di gestione interna del rischio, poi, permettono anche all'amministrazione di poter ricevere un maggior flusso informativo circa le dinamiche di carattere fiscale, di poter riporre un maggior affidamento nei confronti di coloro che se ne sono dotati e di poter rilevare tempestivamente le eventuali carenze di sistema che consentono il verificarsi di fenomeni di evasione.

Il legislatore, in questo modo, cerca, in accordo con le discipline adottate da altri Paesi OCSE, di regolamentare procedure ed effetti per il riconoscimento di uno *status* di affidabilità da parte del contribuente.

Ma, ovviamente, come si conviene prevedere per qualsiasi tipo di regime da incentivare, lo stesso art 6., al co. 2, prevede una serie di benefici che possono essere goduti come corrispettivo dell'adempimento degli oneri sopra menzionati.

Infatti, il Governo è altresì delegato a prevedere, successivamente e correlativamente alle norme di cui all' art. 6 co.1, incentivi sotto forma di minori adempimenti per i

---

<sup>234</sup> In modo tale che, nel rispetto delle regole, le due parti possano fissare anche il debito tributario relativo al periodo d'imposta da dichiarare.

<sup>235</sup> "La ricerca di più efficaci strategie di azione da parte delle amministrazioni fiscali passa, come suggerito dall'OCSE, attraverso l'introduzione di incentivi per i contribuenti più corretti e di disincentivi per quelli che scelgono di perseverare in comportamenti di pianificazione fiscale aggressiva (*aggressive tax planning*). In questo contesto, diventa cruciale la costruzione di un migliore rapporto fisco-contribuenti basato su dialogo, fiducia reciproca, collaborazione, piuttosto che sul confronto conflittuale.

Le esperienze di altri paesi dimostrano la validità di relazioni collaborative tra fisco e contribuenti, nonché con i consulenti fiscali, atteso il ruolo di intermediazione da essi svolto. La costruzione di un migliore rapporto tra le parti contribuisce alla creazione di un quadro ordinamentale più affidabile, in grado di favorire gli investimenti delle imprese".

<sup>236</sup> Quanto alla nozione di rischio fiscale, la relazione governativa lo fa coincidere con «il rischio di assolvimento degli obblighi fiscali»; avrebbero rilevanza tutte quelle condotte, eventi o circostanze che sia pure sotto un profilo probabilistico siano in contrasto con gli obblighi tributari e dunque potenzialmente in grado di produrre un danno non solo di carattere finanziario e patrimoniale, ma anche reputazionale.

contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni<sup>237</sup> nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata.

Per completezza, va rilevato come forme di semplificazione e riduzione degli adempimenti, siano state oggetto della delega al Governo anche all'interno dell'istituto del tutoraggio.

Infatti l'art. 6 al co.3, delega il Governo ad adottare disposizioni per revisionare e per ampliare il sistema di tutoraggio al fine di garantire una migliore assistenza ai contribuenti, in particolare a quelli di minori dimensioni e operanti come persone fisiche, per l'assolvimento degli adempimenti, per la predisposizione delle dichiarazioni e per il calcolo delle imposte, prevedendo a tal fine anche la possibilità di invio ai contribuenti e di restituzione da parte di questi ultimi di modelli precompilati, nonché al fine di assisterli nel processo di consolidamento della capacità fiscale correlato alla crescita e alle caratteristiche strutturali delle imprese.

Tutto ciò per assicurare una maggior assistenza al contribuente in un panorama fiscale in cui gli obblighi, gli adempimenti, la predisposizione delle dichiarazioni e il calcolo delle imposte dovute diventano sempre più complessi e di difficile assolvimento.

---

<sup>237</sup> Anche in relazione alla disciplina da introdurre ai sensi dell'articolo 8 della stessa legge e ai criteri di limitazione e di esclusione delle responsabilità previsti dal d.lgs. 231/2001.

### 3.2.2. IL REGIME SANZIONATORIO COME INCENTIVO ALLA COLLABORAZIONE

La cooperazione Fisco-imprese dovrebbe portare a entrambi benefici chiari e concreti. Per raggiungere questo obiettivo, come più volte già sottolineato e previsto anche all'interno della legge delega<sup>238</sup>, sono necessari incentivi previsti a livello legislativo ma, d'altro canto, la disapplicazione delle sanzioni in caso di future rettifiche potrebbe essere la chiave di volta.

Infatti, in mancanza di garanzie, pur apprezzando le intenzioni collaborative dell'Amministrazione finanziaria, le multinazionali potrebbero mostrarsi restie ad aprire le proprie porte agli Oo7 del Fisco<sup>239</sup>.

Non si dimentichi, infatti, che l'interesse dell'erario e quello del contribuente, anche il più onesto, sono contrapposti. Per poter dare slancio alla cooperazione rafforzata servono quindi certezze.

Un incentivo al predetto rapporto, potrebbe essere la disapplicazione delle sanzioni amministrative e penali in quanto, i soggetti destinatari del progetto pilota, sono multinazionali che si confrontano quotidianamente con fattispecie complesse quali prezzi di trasferimento, riorganizzazioni, stabili organizzazioni. Tutte tematiche che, in caso di accertamento, comportano rettifiche di milioni di euro, superando quasi automaticamente le soglie di punibilità penale.

Nel nuovo sistema fiscale prospettato dalla legge delega, il sistema sanzionatorio diviene quindi un elemento di assoluta centralità: nell'ambito delle strategie previste per agevolare ed incentivare la *compliance* dei contribuenti, per il controllo del rispetto degli obblighi tributari e la soppressione dei comportamenti evasivi/elusivi, rimane centrale il ricorso alla sanzione penale e ad una strategia essenzialmente repressiva.

---

<sup>238</sup> Legge n.23 11 marzo 2014, in vigore al 27 marzo 2014, "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita".

<sup>239</sup> Sono questi i primi commenti raccolti da ItaliaOggi Sette tra i professionisti dopo che l'Agenzia delle entrate ha lanciato la sperimentazione del «cooperative *compliance program*» (si veda ItaliaOggi del 26 giugno 2013). «Cooperazione, trasparenza e fiducia reciproca sono tre presupposti basilari per una corretta *compliance* fiscale», commenta Stefano Petrecca, partner di Di Tanno e Associati, «Lo sforzo messo in campo dall'Agenzia negli ultimi tempi per perseguire questi risultati è senz'altro apprezzabile. Il nuovo progetto rientra in questo impegno, ma ritengo che fin quando non saranno chiarite, soprattutto a livello normativo, le modalità operative e i vantaggi effettivi per le aziende è difficile esprimersi sulla loro «sensibilità» a una collaborazione di questo genere». La possibilità per le grandi realtà di minimizzare ex ante il rischio fiscale sulle operazioni più delicate, in ogni caso, è senz'altro ghiotta. «Viviamo un periodo in cui la distinzione tra evasione, elusione/abuso del diritto e lecita pianificazione fiscale è sempre più incerta. Quindi iniziative come queste sono da salutare con favore, ma vanno chiariti i confini e fornite garanzie. Ad esempio va precisato che il programma riguarda tutte le aziende del gruppo, a prescindere dalle dimensioni», aggiunge Antonio Tomassini, partner di Dla Piper, «Queste *enhanced relationships* sono già operative in alcuni paesi europei, come Germania e Olanda, e anche l'Italia sta cercando di restare al passo con le linee guida Ocse». Insomma, intenzioni sicuramente positive, ma giudizio definitivo rimandato a quando se ne saprà qualcosa in più. «Le imprese operano in un contesto economico competitivo e globalizzato, in cui la variabile fiscale ha assunto un'importanza chiave», osserva Stefano Simontacchi, *managing partner* di Bonelli Erede Pappalardo, «l'istituto può quindi rappresentare il punto di equilibrio tra la volontà dell'amministrazione finanziaria di contrastare comportamenti fiscali particolarmente aggressivi e la necessità di rafforzare il principio della certezza del diritto. Questo consentirebbe anche di attrarre investitori esteri»

Nell'art. 8<sup>240</sup> della delega, infatti, il sistema sanzionatorio penale, e di conseguenza anche quello sanzionatorio amministrativo, viene considerato presupposto irrinunciabile per il perseguimento degli obiettivi fissati, anche se bisognoso di una revisione attraverso l'emanazione di uno o più decreti legislativi<sup>241</sup>.

Il Governo ha, infatti, ricevuto delega a revisionare il sistema sanzionatorio penale nel settore tributario, in proporzione alla gravità dei comportamenti, prevedendo:

- la punibilità con la pena detentiva da un minimo di 6 mesi ad un massimo di 6 anni, dando rilievo in particolare ai comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa;
- l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie;
- l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6;
- la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo per renderlo più proporzionale alla gravità dei comportamenti;
- la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità.

Procedendo con ordine, quindi, il legislatore delegato viene così esortato ad un ripensamento del sistema sanzionatorio<sup>242</sup> alla luce di alcuni principi direttivi, in cui, al primo posto, emerge il principio di legalità di cui all'art 23 Cost.

---

<sup>240</sup> Art. 8 Legge n.23, 11 marzo 2014 rubricato "Revisione del sistema sanzionatorio"

"1. Il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale/tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative.

2. Il Governo è delegato altresì a definire, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi."

<sup>241</sup> Da Corriere Tributario, n. 15 del 2014, S.M. Corso

<sup>242</sup> Racchiuso ed espresso dal D.lgs. n. 74/2000 e successive modifiche in tema di "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.



La delega, infatti, attribuisce al solo legislatore la decisione circa l'area di rilevanza penale rispetto a comportamenti scorretti, anche e soprattutto in funzione di garanzia dei contribuenti che devono essere a conoscenza delle conseguenze delle condotte che si accingono a tenere in materia tributaria.

Il testo normativo ha, poi, eliminato qualsiasi riferimento, dal punto di vista sanzionatorio, ad una possibile interpretazione che riconosca la coincidenza tra comportamenti evasivi ed elusivi: fenomeni diversi devono infatti produrre conseguenze sanzionatorie diverse<sup>243</sup>.

Un secondo criterio direttivo è quello della proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dei comportamenti. Da questo punto di vista, il legislatore viene invitato ad una riconsiderazione e riflessione circa le soglie di punibilità previste per le diverse fattispecie di reato, al fine di individuare *"più adeguate soglie di punibilità"*<sup>244</sup>. Si dovrà riflettere, inoltre, su quali soglie debbano essere soppresse e quali mantenute, tenuto conto dell'ampio scarto tra il minimo (sei mesi di reclusione) ed il massimo (sei anni di reclusione) della pena comminata.

Premesso che solo le sanzioni penali minime previste attualmente per i reati di dichiarazione fraudolenta (artt. 2, 3 D.lgs. 74/2000) e di produzione di documentazione falsa (art. 8 D.lgs. 74/2000) sono state dichiarate intangibili dalla revisione affidata al legislatore delegato, se ne può dedurre che per le altre fattispecie l'intervento potrebbe riguardare anche i minimi edittali<sup>245</sup>.

Una delle principali aree di intervento, poi, è individuata dalla legge delega nella revisione del regime della dichiarazione infedele<sup>246</sup>.

Il delitto in questione si qualifica come fattispecie residuale rispetto alle ipotesi previste dagli articoli 2 e 3 del D.lgs. 74/2000, in quanto caratterizzato dall'assenza di elementi di artificio: la condotta si connota per una dichiarazione mendace, non comprendente né l'uso di fatture per operazioni inesistenti, né l'utilizzo di altri mezzi fraudolenti volti ad occultare il mendacio<sup>247</sup>.

---

<sup>243</sup> Viene così smentita la fondatezza di quella giurisprudenza c.d. "erosiva" del principio di legalità che tende ad equiparare, nel trattamento sanzionatorio, il compimento di atti leciti al compimento di atti illeciti.

<sup>244</sup> Ex art. 8 legge delega n. 23/2014

<sup>245</sup> Non i massimi che rimangono di sei anni di reclusione, non aumentabili ma diminuibili in forza della previsione ex art. 8 della legge delega della *"possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi"*.

<sup>246</sup> Art. 4 D.lgs. 74/2000 rubricato "dichiarazione infedele"

"1. Fuori dai casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cinquantamila;  
b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni".

<sup>247</sup> Cfr. *Reati tributari e doganali*, a cura di I. Scafati, Giuffrè, 2013.

Anche sotto il profilo sanzionatorio, correlativamente, si caratterizza per una minore severità, in quanto le pene edittali (reclusione da uno a tre anni) sono sensibilmente inferiori di quelle previste dagli articoli precedenti (esattamente la metà, ad esempio, rispetto a quelle comminate per le fattispecie di dichiarazione fraudolenta). Si tratta di una fattispecie che traccia, quindi, la linea di confine tra responsabilità di natura penale ed illecito meramente amministrativo. Ed infatti, combinando l'ampiezza delle soglie di punibilità con la (relativamente) non rilevante entità della sanzione, ci troviamo al cospetto della fattispecie penale tributaria di minore severità introdotta dalla riforma: tutto ciò che è connotato da maggiore gravità rispetto alla dichiarazione infedele entra nella sfera della fraudolenza di cui agli artt. 2 e 3 del Decreto, mentre gli illeciti di minore peso sono tutti contenuti nell'area sanzionatoria amministrativa. In quest'ottica, il delitto di dichiarazione infedele appare come una sorta di "girone" intermedio, sospeso tra il "limbo" dell'illecito amministrativo e le "malebolge" della dichiarazione fraudolenta<sup>248</sup>.

L'oggetto giuridico presidiato dalla norma in questione è l'interesse erariale ad una tempestiva acquisizione del gettito fiscale, interesse vulnerato dalla presentazione di una dichiarazione non veritiera, a seguito della quale il contribuente concorre al finanziamento delle spese pubbliche in misura inferiore rispetto alla propria capacità contributiva.

Accanto a questo bene, parte della dottrina, ritiene di dover aggiungere anche l'interesse alla tutela della trasparenza fiscale, ricostruendo il delitto come fattispecie plurioffensiva.

Per ciò che attiene l'individuazione dell'agente, il reato si caratterizza per essere un reato c.d. proprio, che può essere realizzato solo dal soggetto obbligato alla presentazione della dichiarazione fiscale ed al relativo adempimento tributario. L'elemento oggettivo del reato, invece, si estrinseca nella presentazione di una dichiarazione annuale, relativa alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, contenente elementi attivi per un ammontare inferiore al dovuto o elementi passivi fittizi, in misura superiore alla soglia prevista dalla lettera b)<sup>249</sup>, da cui derivi causalmente un'evasione di imposta superiore al limite di cinquantamila euro. Tutta l'attività preparatoria, quindi, non sarà *ex se* punibile, né a titolo proprio, né a titolo di tentativo.

---

<sup>248</sup> Si faccia riferimento a A. Perini, Il nuovo sistema sanzionatorio tributario amministrativo: considerazioni di un penalista, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 2002.

<sup>249</sup> Lett b) art. 4 D.lgs. 74/2000: "l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni".

Il legislatore ha, poi, previsto per questa fattispecie una doppia soglia di punibilità<sup>250</sup>: euro 500.000,00 per ciò che attiene all'evasione di imposta, mentre la soglia relativa ai ricavi e ai costi è stata fissata ad euro 2.000.000,00.

La natura giuridica di dette soglie di punibilità è ascrivibile a quella degli elementi strutturali della fattispecie, dovendo essere ricompresa all'interno dell'elemento soggettivo, individuato nel dolo intenzionale, ai fini della configurabilità del reato.

In questa fattispecie, però, la legge delega sembra cogliere un deficit di proporzionalità tra le sanzioni comminate (da una a tre anni di reclusione) e l'effettiva gravità dei comportamenti.

Le sanzioni comminate, allora, andranno rivisitate nel senso della proporzionalità del trattamento alla condotta posta in essere e, anche se non necessariamente, nel senso della possibilità di ridurre le pene per le fattispecie meno gravi.

L'illecito tributario permane come tale, ma la sanzione comminata potrebbe diventare amministrativa anziché penale, attraverso la configurazione di più adeguate soglie di punibilità<sup>251</sup>.

Tuttavia, il sistema sanzionatorio non è composto soltanto dalle pene principali comminate, ma anche dal complesso normativo che porta alla determinazione delle pene da irrogare nel caso concreto.

Nulla è detto all'interno delle legge delega circa le pene accessorie<sup>252</sup>, ma il legislatore è invitato a prevedere *"efficacia attenuante o esimente all'adesione delle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'art. 6, co.1"* nel quadro della scelta di fondo di riconoscere priorità alla massimizzazione degli introiti derivanti da atteggiamenti *compliant* dei contribuenti, rispetto all'applicazione delle sanzioni.

Da questo punto di vista, quindi, l'adesione al regime di *cooperative compliance*, e di conseguenza al futuro regime di adempimento collaborativo, si può configurare come

---

<sup>250</sup>Prima della riforma ex art. 2, co. 36-*vicies semel*, lett. d) ed e), del D.L. n. 138 del 13 agosto 2011, con riferimento all'evasione di imposta, la soglia prevista era di 103.291,38 euro, e, per gli adempimenti reddituali, di euro 2.065,38.

<sup>251</sup>Da Corriere Tributario, n. 15 del 2014, S.M. Corso

<sup>252</sup>Art. 12 D.lgs. 74/2000 rubricato "Pene accessorie":

"1. La condanna per taluno dei delitti previsti dal presente decreto importa:

- l'interdizione dai pubblici uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni;
- l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni;
- l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza ed assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni,
- l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria;
- la pubblicazione della sentenza a norma dell'art. 36 del c.p.

2. la condanna per taluno dei delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 8 importa altresì l'interdizione dai pubblici uffici per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni, salvo che ricorrano le circostanze previste dall'art. 5, co. 3, e 8, co.3."

un elemento esimente rispetto alla punibilità delle condotte ex art 4 D.lgs. 74/2000 e simili.

Infatti, la volontaria *disclosure* dei dati e delle strategie aziendali nei confronti del Fisco, costituisce un presupposto valido ai fini dell'esclusione del dolo. La trasparenza e la collaborazione del contribuente con la P.A., quindi, rendono palese la mancanza di qualsiasi intenzionalità nella commissione di eventuali illeciti<sup>253</sup>.

È così che l'Amministrazione può accrescere l'affidabilità nei confronti dei soggetti collaborativi, non considerando gli eventuali errori commessi in dichiarazione quali indici di comportamenti volutamente evasivi/elusivi per ottenere un illegittimo risparmio d'imposta. Tutt'al più si potrà configurare un illecito di carattere amministrativo, ma certamente la possibilità di un monitoraggio sull'attività aziendale, facilitato dalla predisposizione di sistemi di gestione interna del rischio e dalla condivisione dei relativi dati, varrà ad escludere il dolo e quindi l'applicazione delle sanzioni di carattere penale.

Infatti la delega, prevedendo anche la necessità di una riconfigurazione "*del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa*" pone in rilievo anche la necessità di adeguamento delle sanzioni e delle soglie di punibilità al grado di colpevolezza dell'agente.

Anche a proposito di queste ulteriori fattispecie di reato si prospetta dunque la necessità di una riforma che contribuisca a rendere più equo e bilanciato anche il sistema penale tributario, ma, ancora una volta, bisogna sottolineare come anche per questi reati la predisposizione di strumenti di gestione del rischio interno, approntati in ottemperanza dell'art. 6 della legge delega, possa fungere da esimente in modo tale da escludere, o per lo meno limitare, la punibilità in caso di possibili violazioni.

Un esempio pratico del discorso sinora svolto può riscontrarsi nella disciplina del *transfert pricing*.

In tale istituto, i segmenti distintivi di una condotta materiale penalmente rilevante, si susseguono in una sequenza che parte dalla falsa rappresentazione contabile, passando per l'uso di mezzi fraudolenti per giungere, infine, alla dichiarazione mendace. Lo scopo di chi viola la normativa sul *transfert pricing*, e quindi passibile di sanzione, è quello di non far risultare come lo scambio con la controparte estera sia avvenuto a condizioni non normali, ossia con valori finanziari superiori o inferiori a quelli mediamente praticati sul mercato nello stesso tempo e luogo dello e al medesimo stadio di commercializzazione<sup>254</sup>.

---

<sup>253</sup> Questa previsione, inoltre, rafforza e valorizza l'utilizzo degli strumenti previsti dalla legge 231/2001 in quanto non prevede la creazione di nuove procedure idonee al monitoraggio del rischio fiscale.

<sup>254</sup> Art. 9 T.U.I.R. , L. n. 917/1986

Sotto il profilo penale, quindi, tale comportamento è riconducibile a un'omessa dichiarazione di imponibile, in relazione a valori inferiori o superiori al valore normale, avuto riguardo ai costi e ai ricavi scaturenti dalle operazioni interessate. Tale condotta, per essere ricondotta nella fattispecie della dichiarazione fraudolenta, deve essere necessariamente seguita dalla presentazione di una dichiarazione, ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, che indichi elementi attivi inferiori al reale o elementi passivi fittizi<sup>255</sup>.

Il soggetto che pratica le operazioni transfrontaliere deve, quindi, per integrare le fattispecie di reato, porre in essere comportamenti artificiali al fine di raggiungere un risparmio d'imposta o maggiori ricavi.

Ma, ai sensi dell' art. 8 della legge delega<sup>256</sup>, il legislatore dovrà tenere conto anche in tema di *transfert pricing*, dell' "*efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1*".

Quindi, anche in questo caso, la predisposizione di meccanismi di controllo interno del rischio, unitamente alla redazione e alla predisposizione della documentazione necessaria (*Masterfile* e Documentazione nazionale), potranno costituire un'esimente per i comportamenti tenuti dall'imprenditore, o per lo meno attenuarne la punibilità. Non si vede come, infatti, un soggetto collaborativo e trasparente nei confronti del Fisco possa essere condannato per violazioni che danneggiano la stessa Amministrazione Finanziaria e che, correlativamente, vertono su attività passibili in ogni momento di monitoraggio e vaglio.

Anche in questo caso, quindi, dovrebbe venir meno l'elemento soggettivo del dolo (necessario ai fini della punibilità del reato di dichiarazione fraudolenta) in quanto escluso dalla volontà di cooperazione e dalla predisposizione di un controllo interno volto a rilevare, prevenire e comunicare immediatamente eventuali rischi di natura fiscale.

### 3.2.3. L'ABUSO E LA CERTEZZA DEL DIRITTO

Altro strumento di fondamentale importanza per assicurare l'effettività di un rapporto collaborativo tra contribuenti e Fisco, è quello di una migliore definizione dei presupposti costituenti la figura dell'abuso del diritto (che nella normativa nazionale è ricollegabile all' art. 37-bis del D.P.R. 600/1973<sup>257</sup>). Una maggiore certezza in questo

---

<sup>255</sup> Cfr *Reati tributari e doganali*, I. Scafati, Giuffrè, 2013

<sup>256</sup> Art. 8 della Legge n. 23 dell' 11 marzo 2014, rubricato "Revisione del sistema sanzionatorio".

<sup>257</sup> Art. 37-bis D.P.R. 600/1973 1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

ambito, infatti, favorisce un incremento dei comportamenti *compliant* dei contribuenti, e un decremento di pratiche elusive e di pianificazione fiscale aggressiva.

La delega per la riforma fiscale<sup>258</sup> si ripropone, quindi, di dare una definizione più organica e generale, valevole per tutti i tributi, dell'abuso di diritto e, di conseguenza, dell'elusione fiscale<sup>259</sup>.

La definizione di questi concetti, tuttavia, non è agevole perché ci si muove nell'ambito del confine tra il diritto del contribuente ad ottenere condizioni fiscali vantaggiose per la propria attività, e il dovere/potere dell'Amministrazione Finanziaria ad impedire illegittimi risparmi d'imposta.

Innanzitutto occorre sottolineare come l'abuso si differenzi, senz'altro, tanto dall'evasione fiscale quanto dalla simulazione e dalla frode. Contrariamente alla prima, infatti, il comportamento abusivo non si sostanzia nell'occultamento del reddito in violazione di specifiche norme positive, ma impedisce direttamente la nascita del presupposto impositivo. Rispetto alle seconde fattispecie, si differenzia rispetto alla simulazione in quanto quest'ultima si identifica nella situazione in cui il contribuente fa apparire una situazione soggettiva o oggettiva diversa da quella reale al fine di evadere; la frode invece è una situazione in cui il contribuente occulta il proprio reddito, realizzando quindi un'evasione, attraverso inganni ed artifici.

Nonostante questa sicura distinzione di fondo, però, il concetto di abuso di diritto (*alias* elusione) rimane molto vago ed è divenuto uno strumento molto duttile per contestare la correttezza degli adempimenti del contribuente, soprattutto per coloro che, quali imprenditori, sono chiamati a fare scelte economiche nella gestione dell'azienda e a servirsi, al tal fine, dei molteplici modelli messi a disposizione dal legislatore<sup>260</sup>.

Nell'applicazione del diritto positivo da parte della giurisprudenza, uno dei principali punti di debolezza è nella definizione del contenuto fondamentale del fenomeno elusivo, il cuore del problema è l'individuazione dell'esatto confine tra risparmio d'imposta legittimo e risparmio d'imposta elusivo.

L'unico elemento che consente di differenziarli è l'aggettivo "indebito", che nell'attuale formulazione dell'art. 37-*bis* D.P.R. n. 600/1973 riferito al risparmio d'imposta elusivo. La qualifica di "indebito" connota un atteggiamento contrario ai principi dell'ordinamento tributario: pur non comportando la violazione implicita, piuttosto, l'aggiramento di una specifica disposizione normativa.

L'individuazione di tali comportamenti dovrebbe essere un caso eccezionale, in cui

---

<sup>258</sup> Legge n. 23/2014

<sup>259</sup> Con le locuzioni "abuso di diritto" (di derivazione comunitaria) e "elusione fiscale" (di derivazione nazionale ex art. 37-*bis* D.P.R. 600/1973) si intende indicare fenomeni essenzialmente identici, ossia comportamenti del contribuente che, pur conformi alle disposizioni fiscali nazionali, ottengono vantaggi non previsti dal legislatore.

<sup>260</sup> Cfr. Corriere tributario, N. 15/2014, *L'abuso e la certezza del diritto* di Ivan Vacca.

l'aggiramento della *ratio legis* è individuato in modo oggettivo sulla base del contenuto della norma e del sottosistema o del sistema fiscale in cui essa s'inserisce

Ma la giurisprudenza ha spesso aumentato la confusione sulla tematica dell'abuso del diritto utilizzando questa fattispecie per censurare comportamenti che, invece, rientravano nell'area di competenza della frode o della simulazione.

Nel commento all'art 5 della legge delega<sup>261</sup> si segnala che *“la Corte dei Conti nel rapporto per il 2012 sul coordinamento della finanza pubblica ha affermato che la disciplina dell'abuso del diritto discendente dall'elaborazione giurisprudenziale ha corroborato l'azione di contrasto dei comportamenti elusivi svolta dall'Amministrazione finanziaria, inducendo i grandi contribuenti a definire bonariamente la pretesa tributaria, con evidenti benefici sul piano sanzionatorio e della certezza nei rapporti giuridici. Tutto ciò ha dato luogo a notevoli effetti positivi in termini di entrate erariali, tanto che gran parte dei risultati finanziari conseguiti dall'attività di accertamento degli ultimi anni deriva essenzialmente dall'attività svolta nei confronti delle grandi imprese”*.

Tuttavia, nel prendere atto di questo commento favorevole della Corte dei Conti, il presidente di Assonime ha osservato<sup>262</sup> che *“la lettura delle recenti vicende relative agli accertamenti con adesione può anche essere diversa: spesso le imprese preferiscono aderire agli accertamenti degli uffici, pur nella convinzione delle proprie ragioni, in considerazione della natura esecutiva dell'accertamento, della immediata riscossione delle imposte, della rilevante entità delle sanzioni e, soprattutto, dell'incertezza degli esiti della controversia davanti ai giudici tributari”*. Infatti, spesso, il ricorso da parte degli uffici all'abuso del diritto nelle verifiche fiscali, se da un lato ha certamente tratto origine dall'esistenza di comportamenti scorretti e di *aggressive tax planning* da parte dei contribuenti, dall'altra nasce dalla vaghezza e dalla contraddittorietà della definizione di questo istituto.

La mancanza di certezza nell'applicazione dell'abuso del diritto deriva anche dalla confusione circa i presupposti posti alla base dell'istituto.

Non è chiaro infatti se il comportamento del contribuente debba essere caratterizzato solo dall'assenza di rilevanti ragioni economiche o piuttosto debba integrare un aggiramento della *ratio* della legge e perseguire un indebito vantaggio fiscale.

Le incertezze riguardano anche la circostanza se di divieto dell'abuso del diritto possa considerarsi come un principio immanente nell'ordinamento<sup>263</sup> o debba limitarsi alle operazioni elencate dall'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973.

---

<sup>261</sup> Atto del Senato n. 1058 del 2013

<sup>262</sup> Intervento del Presidente di Assonime al convegno annuale di Assolombarda e Assonime sul fisco del 3 febbraio 2014.

<sup>263</sup> Come sostenuto dalla giurisprudenza nomogenetica della Corte di Cassazione, che riconosce il fondamento del divieto di abuso del diritto nell'art 53 della Costituzione. Il principale vizio della giurisprudenza nomogenetica risiede

Se ogni scelta è sottoposta al giudizio di elusività e se questo giudizio deve essere imperniato solo ed esclusivamente sulla valutazione dell'esistenza o meno di valide ragioni economiche, si corre il concreto rischio che l'ordinamento venga interamente ad essere sottoposto ad un criterio di interpretazione pseudo-economico che non è più quello tipico delle preleggi fondato sul significato letterale delle parole contenute nella norma e della sua *ratio legis*, ma quello appunto dell'accertamento delle valide ragioni economiche sottostanti alla scelta del contribuente; criterio, questo, che non essendo codificato è suscettibile di essere riempito di contenuti spesso soggettivi e potrebbe privare l'ordinamento di uno dei suoi attributi più essenziali, soprattutto in ambito tributario, quale è la "prevedibilità" delle regole di condotta che il contribuente deve rispettare e delle conseguenze connesse alla loro violazione.

Non vi è, dunque, altra soluzione al problema se non quella di mettere al centro della fattispecie dell'abuso/elusione, come suo elemento costitutivo essenziale, l'oggettiva realizzazione attraverso la condotta elusiva di un vantaggio fiscale non voluto dal legislatore.<sup>264</sup>

Va, dunque, ribadito un concetto che era stato in fondo già indicato in passato dalla Corte di giustizia e, soprattutto, un concetto che è contenuto nello stesso art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, laddove pone esplicito riferimento a comportamenti che, privi di valide ragioni economiche, aggirando obblighi e divieti realizzano vantaggi indebiti: l'associazione terminologica del "vantaggio indebito" all'aggiramento di obblighi e divieti tributari mostra chiaramente la volontà del legislatore di cogliere l'essenza della elusione nella capacità di ottenere comunque vantaggi in contrasto con lo spirito e le finalità delle disposizioni fiscali.

A queste incertezze la legge delega ha tentato di dare una soluzione.

Infatti l'art. 5<sup>265</sup>, lett. a) invita il Governo a definire la condotta abusiva come "*l'uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale*

---

nella generica penalizzazione del risparmio fiscale e nell'aver concentrato l'attenzione sulla ricerca delle sole valide ragioni economiche, a prescindere dalla conformità della condotta alla *ratio normativa*

<sup>264</sup> Cfr. Corriere tributario, N. 15/2014, *L'abuso e la certezza del diritto* di Ivan Vacca

<sup>265</sup> Art. 5 legge n. 23/2014: "Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale "

1. Il Governo e' delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi, coordinandoli con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012:

a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione;

b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine:

1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva;

2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni e' giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente;



*condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione”, aggiungendo alla successiva lettera b) che deve, comunque, essere garantita la libertà di scelta del contribuente “tra le diverse operazioni comportanti un diverso carico fiscale” e che a tal fine occorre accertare se “lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali” sia o meno “la causa prevalente dell’operazione abusiva”, non configurandosi la condotta abusiva “se l’operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali”.*

Un aspetto importante da risolvere in sede di attuazione della delega attiene all’individuazione del modo in cui dovrebbero operare e interagire, nella definizione di operazione abusiva, la sostanza economica dell’operazione e il contrasto con le finalità della norma fiscale aggirata. Si ritiene che l’impostazione più convincente e più giustificabile sia quella di far riferimento alla nozione di abuso così come definita dalla raccomandazione della Commissione UE del 6 dicembre 2012<sup>266</sup>.

Innanzitutto, a questo riguardo, occorre notare che anche le surricordate indicazioni della delega pongono riferimento allo “scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell’operazione abusiva”. Quindi, sia pure criptica, la delega contiene una statuizione non del tutto dissimile da quella più volte ricordata posta nell’art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, laddove il concetto di vantaggio “indebito” è ricondotto, in modo più preciso, all’aggiramento di obblighi e divieti. Si tenga conto poi che nella successiva lett. d) del medesimo art. 5 della delega viene altresì sancito che incombe

---

c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta;

d) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificano il ricorso a tali strumenti;

e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;

f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

<sup>266</sup> La Commissione richiede la compresenza sia dell’oggettivo contrasto dell’operazione a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente con l’obiettivo, lo spirito e le finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili, sia della configurabilità dell’operazione come costruzione artificiosa o come una serie di costruzioni artificiose, nel senso di operazione “mancante di sostanza commerciale”. Oltre a questi due elementi, la Commissione ne aggiunge un terzo, e cioè che il vantaggio fiscale sia fondamentale rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente e che questo vantaggio sia stato effettivamente realizzato. Si tratta di una raccomandazione che la Commissione rivolge a tutti gli Stati membri di inserire nella loro legislazione una norma antiabuso generale con determinate caratteristiche e che - merita segnalare - è stata già inserita nel recente bozza di modifica alla direttiva di revisione del regime dei dividendi madri-figlie 2011/96/UE. La raccomandazione riguarda per la verità “la pianificazione fiscale aggressiva nel settore dell’imposizione diretta”. L’art. 5 della delega la richiama espressamente nell’ambito di una definizione dell’abuso che, come abbiamo visto, dovrebbe avere portata generale per tutti i tributi. Quel che preme subito sottolineare è che secondo questa raccomandazione fra gli elementi costitutivi essenziali della condotta abusiva vi è esattamente quello di cui siamo venuti fin qui discutendo. Chiarisce, infatti, la Commissione che “la finalità di una costruzione o di una serie di costruzioni artificiose consiste nell’eludere l’imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l’obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili”.

all'Amministrazione finanziaria *“l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati”* e che grava, invece, *“sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino”* la sua condotta.

Questa prescrizione lascia chiaramente intendere che per configurare la condotta elusiva l'Amministrazione finanziaria non può limitarsi a contestare la sostanza economica dell'operazione ma deve individuare in che cosa sia consistito il disegno abusivo e, quindi, deve accertare e dimostrare il modo in cui risulta aggirata la ratio della norma fiscale.

La *“formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità”*, e l'indicazione che la disposizione delegata dovrà prevedere *“specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio”* e che *“salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento”* rappresentano principi e criteri direttivi assolutamente condivisibili, eppure spesso disattesi nell'applicazione dell'attuale art. 37-bis.

La motivazione rafforzata ivi prevista è, infatti, continuamente svilita da una giurisprudenza permissiva nel valutare il rigore del collegamento logico tra presupposti di fatto e ragioni giuridiche alla base della contestazione.

Ma la conferma senz'altro più importante che per configurare la condotta come abusiva è necessario acclarare anche e soprattutto il contrasto del vantaggio ottenuto con la *ratio legis* della disposizione fiscale deriva dalla versione finale che l'art. 5 ha assunto dopo gli innumerevoli dibattiti che si sono susseguiti nei due rami del Parlamento

Nella lettera a) dell'art. 5 della delega, il *“risparmio d'imposta”* non è accompagnato dalla necessaria specificazione della sua natura *“indebita”*. Il carattere *“indebito”* del vantaggio fiscale viene invece richiamato nella lettera b), disposizione che da un lato, in positivo, richiede che lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali assurga al rango di causa prevalente dell'operazione abusiva e dall'altro, in negativo, esclude la natura abusiva laddove le scelte imprenditoriali siano connotate, da ragioni extrafiscali non marginali.

Peraltro, la scelta di qualificare come esimenti le sole ragioni extrafiscali che assumano un peso non marginale sposta l'asse della norma verso la tutela delle ragioni erariali a scapito della certezza del diritto<sup>267</sup>.

La delega rischia, allora, di replicare l'errore concettuale già precedentemente censurato. Ed infatti, la natura indebita del risparmio d'imposta avrebbe trovato miglior sede nella lettera a), tra gli elementi costitutivi della fattispecie. La lettera b),

---

<sup>267</sup> Cfr. Corriere Tributario n. 15/2014, *“Abuso ed elusione nell'attuazione della delega fiscale: un appello perché prevalgano la ragione e il diritto”* a cura di Andrea Manzitti e Matteo Fanni

per una questione di logica-sistematica, sarebbe stato preferibile accogliesse la sola esimente.

Porre sullo stesso piano la natura indebita del risparmio e le valide ragioni economiche, rischia di riproporre (o, quantomeno, di non aiutare a risolvere) l'equivoco in cui è caduta l'interpretazione giurisprudenziale in precedenza criticata.

Il denunciato vizio è ancor più grave se si riflette sul fatto che nell'art. 5 la condotta abusiva è definita come *"uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio di imposta"*. *"Se è abuso l'uso distorto di uno strumento giuridico, deve esistere una norma che definisca qual è l'uso "non-distorto" dello stesso. Norme di questo genere, però, ancora non esistono"*<sup>268</sup>.

Contestuale alla redazione del decreto attuativo della riforma riguardante le modalità applicative e la definizione della fattispecie dell'abuso del diritto, deve essere, per ottemperare al dettato dell'art. 9<sup>269</sup>, la semplificazione e razionalizzazione degli accertamenti e delle metodologie di controllo utilizzate dall'Amministrazione.

---

<sup>268</sup> Cfr. Corriere tributario, n. 15/2014, "Abuso ed elusione nell'attuazione della delega fiscale: un appello perché prevalgano le ragioni ed il diritto", di Andrea Manzitti e Matteo Fanni.

<sup>269</sup> Art. 9 legge 23/2014, rubricato "rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo":

1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per il rafforzamento dei controlli, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

a) rafforzare i controlli mirati da parte dell'amministrazione finanziaria, utilizzando in modo appropriato e completo gli elementi contenuti nelle banche di dati e prevedendo, ove possibile, sinergie con altre autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali, al fine di migliorare l'efficacia delle metodologie di controllo, con particolare rafforzamento del contrasto delle frodi carosello, degli abusi nelle attività di incasso e trasferimento di fondi (*money transfer*) e di trasferimento di immobili, dei fenomeni di alterazione delle basi imponibili attraverso un uso distorto del transfer pricing e di delocalizzazione fittizia di impresa, nonché delle fattispecie di elusione fiscale;

b) prevedere l'obbligo di garantire l'assoluta riservatezza nell'attività conoscitiva e di controllo fino alla completa definizione dell'accertamento; prevedere l'effettiva osservanza, nel corso dell'attività di controllo, del principio di ridurre al minimo gli ostacoli al normale svolgimento dell'attività economica del contribuente, garantendo in ogni caso il rispetto del principio di proporzionalità rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale;

c) potenziare e razionalizzare i sistemi di tracciabilità dei pagamenti, prevedendo espressamente i metodi di pagamento sottoposti a tracciabilità e promuovendo adeguate forme di coordinamento con gli Stati esteri, in particolare con gli Stati membri dell'Unione europea, nonché favorendo una corrispondente riduzione dei relativi oneri bancari;

d) incentivare, mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti, l'utilizzo della fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché di adeguati meccanismi di riscontro tra la documentazione in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA) e le transazioni effettuate, potenziando i relativi sistemi di tracciabilità dei pagamenti;

e) verificare la possibilità di introdurre meccanismi atti a contrastare l'evasione dell'IVA dovuta sui beni e servizi intermedi, facendo in particolare ricorso al meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*), nonché di introdurre il meccanismo della deduzione base da base per alcuni settori;

f) rafforzare la tracciabilità dei mezzi di pagamento per il riconoscimento, ai fini fiscali, di costi, oneri e spese sostenuti, e prevedere disincentivi all'utilizzo del contante, nonché incentivi all'utilizzo della moneta elettronica;

g) prevedere specifici strumenti di controllo relativamente alle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici;

h) procedere alla revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali, in funzione delle esigenze di contenimento della spesa pubblica e di potenziamento dell'efficienza dell'azione amministrativa, nonché ai fini di una più razionale ripartizione delle funzioni tra le diverse agenzie;

Infatti, l'articolo in questione, si pone in un'ottica di modernizzazione dei controlli tributari e di mutamento dell'approccio degli stessi da uno di carattere preminentemente formale a uno più rispettoso della realtà economica a cui i controlli vengono applicati.

Sono previste, infatti, una serie di garanzie, semplificazione ed misure volte ad incrementare l'efficienza degli accertamenti in modo tale da poter contrastare l'elusione e l'evasione fiscale e, contestualmente, assicurare un maggior grado di trasparenza e di certezza nelle relazioni tra Fisco e contribuente.

La lettera b) dell'art. 9 prevede una rivisitazione delle regole sull'accertamento, per assicurare la garanzia di alcuni dei diritti del contribuente di assoluto rilievo, tramite il rispetto dei principi di riservatezza, nell'attività conoscitiva e di controllo, fino alla definizione dell'accertamento; della riduzione al minimo delle interferenze dei controlli sul normale svolgimento delle attività economiche; della proporzionalità per poter adottare misure esemplari; della valorizzazione del contraddittorio, e delle misure di effettività dello stesso quale condizione per la legittimità dei successivi atti di liquidazione e di accertamento.

Le garanzie sono, poi, accompagnate dalle previsioni alla lettera d) ed f) del medesimo articolo, disegnate anch'esse in funzione del miglioramento dei controlli. Si prevedono, infatti, il rafforzamento della tracciabilità dei mezzi di pagamento; l'incentivo, mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti, dell'utilizzo della fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché di adeguati meccanismi di riscontro tra la documentazione in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA) e le transazioni effettuate.

Anche la lettera c) si rivolge ancora alla tracciabilità dei pagamenti, soprattutto nelle operazioni internazionali, previo coordinamento con gli Stati esteri in particolare appartenenti alla UE.

Tra tutti i punti toccati dalle previsioni dell'articolo in questione spicca, però, la disposizione di cui alla lettera a), in cui si prevede una riforma delle metodologie di controllo destinata ad un migliore utilizzo delle banche dati e ad un migliore coordinamento tra le informazioni disponibili da parte di enti pubblici nazionali, europei ed internazionali. Ulteriore obiettivo perseguito è sicuramente quello del contrasto alle forme di evasione e di frode che maggiormente influiscono sul gettito dei tributi: le frodi carosello nell'IVA, le attività di *"money transfer"*, le tecniche di

---

i) prevedere l'introduzione, in linea con le raccomandazioni degli organismi internazionali e con le eventuali decisioni in sede europea, tenendo anche conto delle esperienze internazionali, di sistemi di tassazione delle attività transnazionali, ivi comprese quelle connesse alla raccolta pubblicitaria, basati su adeguati meccanismi di stima delle quote di attività imputabili alla competenza fiscale nazionale;

l) rafforzare il controllo e gli indirizzi strategico-programmatici del Ministero dell'economia e delle finanze sulla società Equitalia.

elusione, la fittizia delocalizzazione delle attività d'impresa e il "transfer pricing", i trasferimenti di immobili.

È naturale pensare che questo criterio potrà condurre sia alla modifica delle norme sull'accertamento, sia ad interventi sulle norme che regolano i singoli tributi<sup>270</sup>.

#### 3.2.4. IL PROGETTO PILOTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'intero discorso svolto sinora è prodromico alla descrizione del progetto pilota avviato dall'Agenzia delle Entrate che, grazie ad un modello ancora in fase di studio, sta cercando di adeguare la normativa interna in ambito fiscale, soprattutto per quel che riguarda il rapporto tra contribuente e Fisco, agli spunti derivanti dal panorama comunitario.

L'Atto d'indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2013- 2015, firmato in data 24 aprile 2013<sup>271</sup> dal Ministro dell'Economia e delle Finanze *pro tempore*, ha individuato tra le priorità politiche, di cui l'Amministrazione finanziaria dovrà tenere conto, il rafforzamento della lotta all'evasione e all'elusione fiscale<sup>272</sup>.

In via generale, dovendo tendenzialmente realizzarsi un'azione di controllo riferita a diverse categorie economiche (commerciale, servizi, professionale), vanno tenute in conto, già in fase di analisi del rischio e soprattutto nella fase di selezione, sia le peculiari caratteristiche socio-economiche dei diversi ambiti territoriali e il profilo di rilevanza nel particolare contesto economico, sia il peso dei vari settori di attività presenti in ciascun territorio.

Le analisi del rischio, pertanto, devono essere effettuate in modo strutturato per comparto economico in modo tale da intercettare situazioni "concrete" di rischio di evasione/elusione in ciascun settore, tanto ai fini dell'attività istruttoria esterna quanto ai fini dell'attività di accertamento vera e propria.

L'Atto di indirizzo ribadisce, peraltro, che l'attività di controllo, oltre al recupero delle somme evase e all'irrogazione delle relative sanzioni, è mirata altresì a dissuadere i

---

<sup>270</sup> Cfr M.Basilavecchia, "Semplificazioni ed efficienza dei controlli nella delega fiscale", Corriere tributario, N. 16/2014

<sup>271</sup> Circolare n. 25/E, Roma, 31 luglio 2013, Agenzia delle Entrate.

<sup>272</sup> L'azione di prevenzione e di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale, pertanto, si è sviluppata anche nel corso dell'esercizio 2013 secondo un *modus operandi* oramai consolidato: *i*) mappatura delle diverse macro-tipologie di contribuenti (grandi contribuenti e medie imprese, piccole imprese e lavoro autonomo, persone fisiche, enti non commerciali) e analisi del rischio mirate; *ii*) utilizzo di metodologie di intervento differenziate per ciascuna macro-tipologia e coerenti con altrettanti distinti sistemi di analisi e valutazione del rischio di evasione, approfondendo le peculiarità che connotano ciascuna realtà territoriale ed economica; *iii*) contrasto dei fenomeni di evasione e/o elusione più pericolosi e diffusi; *iiii*) selezione delle posizioni soggettive con situazioni di rischio elevate; *iii*) miglioramento qualitativo dei controlli finalizzato alla definizione della pretesa tributaria con la partecipazione dei contribuenti stessi al procedimento di accertamento mediante gli istituti dell'adesione ordinaria, dell'adesione ai contenuti del verbale di constatazione e ai contenuti dell'invito al contraddittorio, nonché dell'acquiescenza. (Circolare n. 25/E, Roma, 31 luglio 2013, Agenzia delle Entrate.)

contribuenti da comportamenti fiscalmente non corretti e ad interrompere condotte illecite di frode fiscale messe in atto, in molti casi, sin dall'avvio dell'attività economica. In altri termini, i risultati efficaci derivanti della complessiva attività di prevenzione e contrasto dell'evasione, oltre al necessario recupero dell'evasione pregressa, dovranno produrre un progressivo incremento dell'adempimento spontaneo (c.d. *"compliance"*). Partendo da un sistema, quale quello del tutoraggio, in cui viene previsto un controllo *ex post* da parte dell'Amministrazione Finanziaria sugli adempimenti attuati dai c.d. Grandi Contribuenti aderenti al regime, evolvendo attraverso istituti che permettono di modificare l'originario rapporto autoritativo tra Fisco e contribuenti in uno improntato alla collaborazione reciproca, si è giunti a quello che, ad oggi, è il punto di arrivo di questo processo.

Infatti in una comunicazione dell'Agenzia si legge:

*"l'Agenzia delle Entrate, nell'ottica dell'evoluzione dell'attività di tutoraggio, ha avviato un "progetto pilota" sul regime di adempimento collaborativo, rivolto ad un limitato numero di imprese che, su base volontaria e in presenza di determinati, intendano partecipare ad appositi tavoli tecnici per individuare in concreto, in collaborazione con i contribuenti, elementi utili alla successiva definizione delle caratteristiche che dovranno ispirare il nuovo rapporto nonché per verificare la possibilità di introdurre un approccio al controllo ex ante, rispetto al tradizionale intervento ex post"*<sup>273</sup>.

I lavori svolti in questa fase ancora di studio<sup>274</sup>, saranno, quindi, d'ispirazione per gli sviluppi futuri, consentendo un'evoluzione dell'attuale attività di tutoraggio, prevista per il suddetto segmento dei contribuenti dall'art. 27 commi da 9 a 12 del D.L. n. 185/2008 convertito dall'articolo 1 della L. n. 2/2009.

L'obiettivo preliminare dell'iniziativa, che rientra nell'ottica della c.d. *cooperative compliance*, è quello di attivare discussioni sul piano tecnico su una serie di tematiche, quali ad esempio quelle concernenti i sistemi di controllo interno del rischio fiscale.

Un confronto, quindi, utile alla successiva definizione delle caratteristiche che dovranno ispirare il nuovo rapporto caratterizzato, da un lato, dall'impegno del contribuente ad essere trasparente e a fornire, volontariamente o su richiesta, dati e informazioni rilevanti e tempestive su quelle che sono le operazioni che possono

---

<sup>273</sup> Circolare N. 25/E Agenzia delle Entrate, Roma, 31 luglio 2013

<sup>274</sup> Nel suo intervento all'annuale convegno Assolombarda-Assonime, il direttore dell'Agenzia delle Entrate, Attilio Befera, ha affermato che i lavori per la definizione del nuovo regime di adempimento collaborativo da parte del Fisco procedono e al termine di questi l'evoluzione naturale del tutoraggio fiscale porterà alla enunciazione di una *compliance* avanzata per attirare capitali esteri in Italia.

Il sistema fiscale attuale non appare appetibile né agli investitori esteri né a quelli italiani, di qui la necessità di studiare le proposte di collaborazione volontaria già pervenute all'Amministrazione finanziaria per arrivare alla formulazione di un progetto pilota che servirà per *"rispondere alle legittime richieste di certezza e stabilità provenienti dalle aziende"*.

potenzialmente presentare un maggior rischio fiscale<sup>275</sup>, e dall'altro, dall'impegno dell'Agenzia di essere a disposizione soprattutto per consentire la risoluzione anticipata e tempestiva delle questioni fiscali di più ampio rilievo.

L'idea dell'Agenzia è quella di innescare un meccanismo di controllo *ex ante*, con impatti positivi sul livello di *compliance* del contribuente e sulle sue esigenze di certezza e stabilità, nonché a fornire elementi utili per introdurre appositi provvedimenti attuativi del regime.

Al termine della fase di sperimentazione, la successiva implementazione di un "regime di adempimento collaborativo", i cui principi ispiratori si ricollegano a quelli individuati nella legge delega per la riforma del sistema fiscale<sup>276</sup>, darà il vantaggio, per le imprese aderenti, di raggiungere un certo grado di sicurezza "anticipata", in particolare, sulla correttezza delle disposizioni fiscali applicate; per l'Agenzia, di intraprendere con la categoria dei "Grandi Contribuenti" una collaborazione così evoluta da spingere alla *tax compliance* tutte quelle imprese che rappresentano il traino dell'economia nazionale.

In vista dell'introduzione di una forma di "regime di adempimento collaborativo", il progetto pilota rappresenta quindi un passaggio fondamentale che consentirà l'evoluzione dell'attuale "tutoraggio" in un programma più avanzato e coerente con le recenti indicazioni fornite in sede OCSE.

Nell'ambito del progetto pilota, le imprese ammesse, giova ribadirlo, coopereranno con l'Agenzia delle entrate (nella specie con il Settore Grandi Contribuenti della Direzione Centrale Accertamento) nell'ambito di appositi tavoli tecnici all'interno dei quali saranno analizzati diversi aspetti, quali ad esempio: le caratteristiche di modelli interni di gestione del rischio fiscale, gli elementi e le caratteristiche del nuovo

---

<sup>275</sup> Nel sistema attuale, un'operazione aziendale cui sia stato fatto conseguire un effetto fiscale diverso da quello ritenuto corretto da parte degli organi dell'A.F., magari per diversa interpretazione o qualificazione normativa, può comportare:

- maggiori imposte, più sanzioni amministrative ed interessi, con impatto sul risultato d'esercizio;
- invio «notitia criminis» alla procura per apertura indagine circa la possibile commissione di un reato tributario;
- cattiva pubblicità con possibile significativo danno reputazionale;

È infatti noto come la gestione del "rischio fiscale" sia un elemento ormai imprescindibile dell'operatività aziendale, non solo a livello di "*compliance*" ma anche in ambito strategico e finanziario.

Spesso le cause di rischio maggiori, almeno a livello nazionale, sono rappresentate da:

- adempimenti molto complicati e confusi;
- azione ispettiva dell'Amministrazione Finanziaria penetrante ed assorbente risorse aziendali;
- possibile rilevanza sostanziale di errori in adempimenti «formali»;
- apparato sanzionatorio molto pesante;
- incertezza applicativa di molte norme;
- abuso del diritto;
- difficile relazione con l'Amministrazione Finanziaria;
- poca stabilità del sistema fiscale.

<sup>276</sup> Legge n. 23 dell' 11 marzo 2014

approccio, adempimenti e incentivi che potranno essere posti a carico/beneficio del contribuente, impegni da parte dell’Agenzia delle entrate e così via.

L’agenzia definisce poi quelle che sono le condizioni per la partecipazione al regime.

I soggetti interessati a partecipare al citato progetto hanno potuto, infatti, inoltrare la propria candidatura entro e non oltre il 31 luglio 2013.

La domanda di partecipazione doveva contenere:

- informazioni attestanti il possesso dei requisiti richiesti;
- una breve indicazione delle motivazioni sottese all’adesione del progetto pilota;
- una sintetica descrizione del sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale, laddove presente;
- il numero di telefono e l’indirizzo e-mail di un referente dell’impresa.

Occorre in merito segnalare che il numero di partecipanti è necessariamente stato limitato in ragione di esigenze di efficacia e praticabilità. Pertanto, l’Agenzia delle Entrate ha operato, a proprio insindacabile giudizio, una selezione delle candidature pervenute, in ragione di una serie di requisiti di accesso, che potranno assumere carattere necessario o preferenziale.

In particolare, tra i requisiti si segnalano i seguenti:

**1. Requisiti necessari:**

- rientrare nella qualifica di “Grande contribuente” (aver conseguito, per l’anno d’imposta 2011, un volume d’affari o ricavi non inferiore a 100 milioni di euro);
- aver adottato modelli di organizzazione e di gestione di cui all’articolo 6 del D.lgs. 231/2001 o aver adottato un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. *Tax Control Framework*).

**2. Requisiti preferenziali:**

- essere parte di un gruppo multinazionale ovvero esercitare la propria attività in Italia o all’estero attraverso stabili organizzazioni;
- aver aderito in altri ordinamenti giuridici a forme di *cooperative compliance* ovvero sottoscritto codici di condotta con le proprie amministrazioni finanziarie;
- aver attivato misure rientranti nel concetto di adempimento collaborativo, quali ad esempio *ruling* di standard internazionale o adesione al regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento.

### **3.2.5. LA FUTURA EVOLUZIONE DEL PROGETTO PILOTA**



Alla data del 31 luglio risultano pervenute ben 84<sup>277</sup> candidature riconducibili a 55 gruppi societari, per il 53% italiani, il 32% europei e la restante parte, extra europei.

L'apprezzabile numero di adesioni appare ulteriormente corroborato dalla circostanza che, in termini di fatturato, le imprese che hanno espresso la volontà di aderire al progetto rappresentano circa il 10% del fatturato complessivo ascrivibile ai Grandi contribuenti per l'anno di imposta 2011.

Inoltre, si segnala che molte candidature attestano l'avvenuta sperimentazione di forme di collaborazione con Amministrazioni Finanziarie estere e con l'Agenzia delle entrate in Italia, nella forma di accordi di *ruling* di *standard* internazionale<sup>278</sup> o di adesione al regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento.

Solo con 14 contribuenti, però, si è intrapreso il cammino.

Entro il mese di settembre, il Settore Grandi contribuenti della Direzione Centrale Accertamento ha, quindi, avviato gli opportuni contatti con le imprese per l'apertura dei tavoli tecnici.

Pur in considerazione della genericità ed esiguità delle informazioni complessivamente fornite sino ad oggi dall'Agenzia delle entrate in merito al progetto pilota e, in particolare, alle conseguenze, in termini di obblighi e benefici, derivanti dalla partecipazione dei contribuenti, sembra che lo stesso rappresenti, comunque, un'interessante opportunità per stabilire un rapporto con l'Amministrazione Finanziaria e per discutere con essa le maggiori problematiche che le multinazionali incontrano in relazione alle operazioni svolte in Italia.

Il progetto pilota, ad oggi, prevede lo svolgimento di tre fasi:

1. fino ad aprile 2014, si avranno luogo tavoli tecnici con un numero limitato di imprese;
2. da maggio 2014, ci sarà il coinvolgimento di tutte le imprese che hanno dato la loro adesione;

---

<sup>277</sup> Le 84 candidature sono state tutte promosse dall'Agenzia. Saranno, quindi, tutte coinvolte, in diverse tappe, le imprese che, confermando apprezzamento per le iniziative che contribuiscono a far evolvere il rapporto tributario in forme più moderne basate sulla collaborazione, la trasparenza e la fiducia reciproca, hanno aderito al progetto dell'Agenzia delle Entrate "Regime di adempimento collaborativo".

<sup>278</sup> L'art. 8 del D.L. 30 settembre 2003 n. 269, convertito, con modificazioni, nella Legge 24 novembre 2003, n. 326 ha previsto, per le imprese con attività internazionale, la possibilità di utilizzare una procedura di *ruling* internazionale, con principale riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle royalties, e alla valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, tenuti presenti i criteri previsti dall'articolo 162 del T.u.i.r. nonché dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate all'Italia. La procedura in questione si conclude con la sottoscrizione di un accordo, tra l'Amministrazione finanziaria e l'impresa con attività internazionale, che vincola, entrambe le parti, sulle questioni oggetto di accordo per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo stesso è stato stipulato e per i quattro periodi d'imposta successivi. Le disposizioni per consentire alle imprese con attività internazionale di accedere alla suddetta procedura sono state definite con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004 - pdf. Tale provvedimento individua i requisiti soggettivi ed oggettivi per l'accesso al *ruling* e stabilisce le modalità operative per l'avvio della procedura da parte del contribuente.

### 3. a seguire, una consultazione pubblica.

Per quanto riguarda la prima fase, questa comprende l'analisi dei loro modelli di valutazione del rischio fiscale dei partecipanti.

Una prima constatazione che sorge spontanea è che si assiste, tra le imprese riunite, ad una caratterizzazione di diversità. Non c'è omogeneità nei modelli di valutazione del rischio fiscale ma muta in ragione di svariati fattori (maggiormente in relazione al tipo di business, della dimensioni dei soggetti, della proiezione internazionale ecc...): non c'è, quindi, un solo abito adatto tutti.

Esiste un elemento unificante però nelle diverse esperienze, i TCF<sup>279</sup> hanno come schema di riferimento il modello europeo COSO: c'è, quindi, un fattore comune nell'uso di un modello che tiene conto degli obiettivi, componenti e delle relazioni presenti a livello della struttura organizzativa.

Gli approcci al controllo del rischio fiscale, però, sono diversi a seconda del diverso contesto normativo di riferimento: in quelli di matrice USA sono molto forti le influenze del SOX<sup>280</sup> con finalità che incidono fortemente sull'attendibilità e completezza dell'informazione dei dati contabili; mentre i sistemi con applicazione più nazionale hanno come influenza quella derivante dalla legge n. 262/2005 e dal Codice di autodisciplina borsa italiana<sup>281</sup> e dalla legge n. 231/2001 (in cui, però, non trovano spazio i reati fiscali rivelandosi necessaria una verifica e un incentivo per capire come si possa, attraverso i modelli individuati dalla predetta legge, individuare e presidiare il rischio fiscale).

Un altro fattore influenzante i diversi modelli e atteggiamenti del modello di controllo adottato è la presenza del centro decisionale in Italia o all'estero. Aver sperimentato altre realtà con programmi di *cooperative compliance* fanno molta differenza.

Questi primi esiti ci portano a ragionare in ordine all'impossibilità di definire un modello *standard* di controllo per il presidio del rischio fiscale.

È essenziale, quindi, individuare dei principi a cui si deve ispirare un modello di controllo. Questo discorso, però, deve necessariamente attraversare la realtà interna all'impresa in questione: bisogna avere una ragionevole certezza che ci sia evidenza, in termini di realtà del sistema e atteggiamento del top management, dell'interesse al controllo della variabile fiscale. A volte, infatti, la realizzazione di situazioni di risparmio fiscale non nascono nell'ottica del beneficio fiscale ma sono conseguenze di politiche di natura commerciale della dirigenza. Essenziale risulta quindi l'atteggiamento dei vertici delle aziende e del gruppo e il ruolo delle professioni fiscali presenti nell'azienda.

---

<sup>279</sup> Tax control framework

<sup>280</sup> Sarbanes Oxley Act

<sup>281</sup> Redatto dal Comitato per la *corporate governance* delle società quotate, Borsa italiana S.p.a., aggiornata al mese di dicembre 2011.

La problematica fiscale non si può fermare alla semplice richiesta di come operare per porre in essere una determinata operazione tramite, ad esempio, l'istituto dell'interpello. Le operazioni hanno, infatti, una determinata durata temporale e sono poste in essere con atti gestori in momenti particolari per tempi e modalità dell'azienda: dove non esiste un monitoraggio dell'attività gestoria delle operazioni, dall'investimento alle operazioni commerciali, si perde la tensione alla problematica fiscale. L'operazione nata corretta può presentare criticità nella gestione ed è perciò nodale capire come sono usate le professionalità fiscali nell'azienda ed il modo in cui sono coinvolte nel sistema di controllo.

*«Ad ogni modo – ha sottolineato Alessandro Caridi, Partner di PwC – una corretta gestione e controllo del rischio fiscale trova la sua ragione d'essere a prescindere da forme di cooperazione rafforzata ed interessa tutte le società secondo un approccio graduale. Oggi è fondamentale che la funzione fiscale sia coinvolta nelle scelte aziendali in tempo reale. Allo stesso tempo il business e gli organi apicali devono essere informati delle conseguenze fiscali delle loro scelte manageriali».*

Il modello di controllo deve essere adeguato a fare emergere le situazioni di rischio e i presidi presenti devono consentire il passaggio ad un monitoraggio sul sistema di controllo e non sul comportamento a posteriori<sup>282</sup>

Conclusa questa fase seguirà, nei prossimi mesi una consultazione pubblica che sarà il punto di partenza per stendere il decreto delegato previsto dalla legge delega<sup>283</sup>.

---

<sup>282</sup> Considerazioni tratte dalla partecipazione del vice direttore dell'Agenzia delle Entrate al Convegno del 16 aprile 2014 a Milano, organizzato dal Sole 24 in collaborazione con la PwC, sul tema della "Futura gestione del rischio fiscale alla luce della legge delega".

<sup>283</sup> Legge n. 23 dell' 11 marzo 2014

## CONCLUSIONI

A conclusione di questa panoramica sul contesto nazionale ed europeo, in riferimento alle necessità di monitoraggio del rischio fiscale, non possono non essere svolte alcune considerazioni conclusive.

Una prima riflessione è che, al di là di adeguamenti a comportamenti adottati al di fuori del nostro paese, non può sfuggire l'inadeguatezza di un sistema di rapporto generalizzato tra l'amministrazione e la totalità dei contribuenti, che non distingue in ragione delle diversità strutturali e organizzative e delle possibilità di comportamenti non *compliant* di ognuno.

Un rapporto fermo su una tipologia di c.d. *basic relationship* che vede, da una parte, un soggetto che pone in essere adempimenti a forte valenza formale e molteplici obblighi, e dall'altra, un'amministrazione che, con un *delay* temporale, procederà al controllo, spesso in un contesto di riferimento completamente diverso per i soggetti che operano al di fuori del territorio nazionale, genera molteplici diseconomie. Infatti, il rischio fiscale per le imprese, oltre al costo generato per l'adempimento, incide sotto il profilo del danno reputazionale che, a prescindere dall'esito della fase contenziosa, è immediato.

Ma anche per amministrazione si prospettano aspetti di rischio sotto il medesimo profilo.

Ecco che quindi deve cambiare, in un'ottica *win win*, il rapporto tra il mondo degli adempimenti e del controllo in ragione delle differenze dei soggetti coinvolti.

È proprio al raggiungimento di questo obiettivo che sono finalizzati, il tutoraggio prima, e l'adempimento collaborativo poi, in modo tale da poter instaurare rapporti circostanziati e tagliati su misura rispetto alle qualità del contribuente in questione.

Un passaggio tra relazioni più strette a un'attività di collaborazione vera e propria, per il raggiungimento dell'esigenza di certezza, è funzionale anche in un'ottica di incremento dell'attrattività del nostro Paese per le imprese estere.

Infatti, il principale motivo dei mancati investimenti stranieri nel nostro Paese, non è l'alta pressione fiscale, quanto piuttosto la necessità di certezza e affidabilità, del dialogo con una controparte competente e attendibile.

L'esperienza italiana non è comunque tutta nuova alla prospettiva della fiscalità dialogata che non parte dal progetto pilota o dalla legge delega, ma era già insita, ad esempio, nell'istituto dell'interpello. Quest'ultimo, però, era ed è improntato ad un profilo squisitamente giuridico: manca quindi la conoscenza della realtà del *business* e della struttura di chi ne richiede l'utilizzo.

Un altro passo, dal 2003, è stato l'istituzione dell'istituto del c.d. *ruling* di *standard* internazionale, che ha avuto notevoli incrementi per una maggiore applicazione finalizzata all'incentivo degli investimenti stranieri in Italia.

Ma, guardando alle esperienze estere, più mature e avvezze a sistemi di dialogo tra contribuenti ed amministrazione, basati su TCF e controllo del rischio fiscale, non si può non notare come si stia andando sempre di più e sempre più velocemente nell'ottica della *cooperative compliance*, anche tramite incentivi che riducano le sanzioni penali in cambio di trasparenza. Negli Stati Uniti, ad esempio, a valle di una determinata attività di controllo, individuata la responsabilità della società, le ipotesi sanzionatorie si sono sostanziate nell'obbligo di predisporre un piano di investimenti e interventi di sviluppo che hanno portato, inoltre, ad un incremento occupazionale.

Questo mutamento di prospettiva, da un rapporto autoritativo ed imperativo, a uno che abbia a cuore lo sviluppo e il raggiungimento di utilità reciproche tra i soggetti dialoganti (nel caso di specie Fisco e contribuenti), seppur non porterà nel breve termine, nel nostro Paese, a esperienze quali quella americana appena menzionata, sarà un tassello fondamentale e significativo per arrivare all'istaurazione di rapporto reciprocamente vantaggioso.

Anche un'amministrazione matura, che deve operare in un mondo di risorse finite, non può che operare con strategie che ne consentano un uso più efficiente ed efficace ed esaltare questo rapporto collaborativo.

La stessa legge delega<sup>284</sup> prevede uno sviluppo degli istituti orientati alla collaborazione, in modo da rendere più consapevole anche il momento della stesura dei futuri decreti applicativi.

Nonostante tutte le questioni di principio e le buone intenzioni del Legislatore del nostro Paese, però, la delega fiscale, volta a rendere attuali i cambiamenti necessari e appena prospettati, ha un carattere fortemente eterogeneo quanto ai criteri utilizzati e, almeno in larga parte, le regole dei decreti delegati non potranno che innestarsi nell'ambito della normativa attualmente vigente, apportando delle novità, ma sicuramente continuando a basarsi sulla struttura che sorregge attualmente la definizione e l'applicazione dei singoli tributi.

L'univocità di intenti e l'omogeneità dei criteri previsti dalla delega, inoltre, contrastano anche con la tempistica di emanazione dei decreti attuativi che sarà caratterizzata da un ampio frazionamento.

Il cambiamento e il raggiungimento degli obiettivi procedurali dichiarati dovrà, poi, necessariamente passare attraverso un cambiamento delle regole del gioco nei

---

<sup>284</sup> Legge n. 23, 11 marzo 2014, in vigore al 27 marzo 2014, "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita".

rapporti tra Fisco ed imprese, ossia attraverso una ridefinizione dei concetti di comportamento fiscale lecito ed insindacabilità delle scelte imprenditoriali.

Questo obiettivo preliminare, al cui raggiungimento è posta la previsione della legge delega di una miglior definizione del concetto di abuso del diritto, è essenziale per riuscire a contemperare le esigenze di certezza, controllo e raccolta di gettito, con la possibilità di porre liberamente in essere le diverse strategie imprenditoriali senza sopprimere eventuali esigenze di delocalizzazione dell'attività e l'ineludibile libertà dell'imprenditore di scegliere come programmare la propria attività economica.

Tuttavia per dare un giudizio definitivo circa l'impatto e le novità generate dalla legge delega, si dovrà, necessariamente, aspettare l'emanazione di uno o più decreti attuativi in modo tale da verificarne e valutarne l'efficacia e la potenzialità di miglioramento e mutamento nell'odierno panorama fiscale che le sfide europee e internazionali sottopongono a una forte esigenza di cambiamento.

## RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- Agenzia delle entrate, *“Comunicato Stampa: le Entrate sperimentano il regime di “adempimento collaborativo”. Dialogo avanzato con i Grandi Contribuenti”*, Roma, 25 Giu. 2013;
- Agenzia delle Entrate, DR Liguria – Ufficio Controlli Fiscali, *“L’attività di tutoraggio dei Grandi Contribuenti”*, Genova, 16 Apr. 2009;
- Agenzia delle Entrate, *Circolare n. 13/E*, Roma, 09 Apr. 2009;
- Agenzia delle Entrate, *Circolare n. 58/E*, Roma, 15 Dic. 2010;
- Agenzia delle Entrate, *Protocollo 137654*, Roma, 2010;
- Antonacchio F. (2013), *“Tax governance e gestione dei rischi fiscali”*, Gruppo 24 Ore, Milano;
- Aramini F., Pellicchia M., *“Fisco e grandi contribuenti: il progetto pilota. regime di adempimento collaborativo”*, *Diritto* 24, 5 Lug. 2013;
- Bakker A., Kloosterhof S. (2009), *“Tax Risk Management”*, IBFD;
- Banca d’Italia, *Circolare n. 263*, Roma, 27 Dic. 2006;
- Basilavecchia M. (2009), *“Funzione impositiva e forme di tutela”*, Giappichelli Editore, Torino;
- Basilavecchia M., *“Semplificazione ed efficienza dei controlli nella delega fiscale”*, in *Corriere Tributario*, n. 16 del 2014, pp. 1211 – 1213;
- Carbone M., Bosco M., Petese L. (2014), *“La geografia dei paradisi fiscali”*, IPSOA, Milano;
- Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration, *“Tax supervision – Made to measure”*, Giu. 2012;
- Confindustria, *“Il transfert pricing”*, Trento, relazione del 23 Feb. 2011;
- Corsini A., *“La manovra salva Italia”*, in *Guida Normativa il Sole 24 Ore*, n. 1 del 2011, pp. 67 – 68;
- Corso P., *“Valido il sequestro preventivo sui beni dell’ente anche in assenza di responsabilità amministrativa”*, in *Corriere Tributario*, n. 39/201;
- De Roest G.A., Janssen S. Peters W.T.B., Van den Brink M.R., *“Establishing a Tax Control Framework: The utility and necessity of IT”*, *Compact Magazine*, 2013;
- Deloitte, *“Tax accounting disclosure”*, 2009;

- Demaio D., Testoni G., *“Crescono i Grandi contribuenti. Soglia d’ingresso ridotta a 200 mln”*, *FiscoOggi*, 18 Dic. 2009;
- Di Capua M., *“La gestione del rischio fiscale nella dialettica tra Amministrazione finanziaria ed impresa: sfide, rischi ed opportunità”*, Convegno annuale Gruppo 24 Ore *“La futura gestione del rischio fiscale alla luce della legge Delega”*, Milano, 2014;
- Di Muro G., *“Fatca: firmato oggi a Roma l’accordo tra Italia e Stati Uniti”*, *Fisco Oggi*, 10 Gen. 2014;
- Ernest & Young, *“Il rischio fiscale ed il regime di adempimento collaborativo”*, Roma, 2014;
- European Commission, *“Compliance Risk Management Guide for tax administrations”*, European Union, 2010;
- Fantozzi A. (2012), *“Diritto Tributario”*, UTET Giuridica, Milano;
- Gentile A., Giannini S. (2012), *“Evasione fiscale e “tax compliance””*, il Mulino, Bologna;
- KPMG, *“Tax Dispute Resolution and Controversy Update. The Evolution of Horizontal Monitoring”*, KPMG International, 2014;
- Lattanzi G. (2010), *“Reati e responsabilità degli enti”*, Giuffrè Editore, Milano;
- Lembo M., *“Ue: operativa nuova direttiva sullo scambio informazioni”*, *Fisco Oggi*, 17 Giu. 2011;
- Longoni M., *“La manovra fiscale di Monti”*, in *Italia Oggi*, n. 27 del 2011, pp. 84 – 87;
- Lucano P.P., *“Grandi contribuenti: dal tutoraggio al progetto Cooperative compliance”*, *Fisco Oggi*, 25 Giu. 2013;
- Lupi R. (2003), *“Trattato di diritto amministrativo, Diritto amministrativo speciale”*, Tomo terzo: *I servizi pubblici. Finanza pubblica e privata*, a cura di Sabino Cassese, pp. 2653 – 2655;
- Lupi R. (2005), *“Diritto tributario parte generale”*, Giuffrè editore, p. 57;
- Lupi R. (2005), *“Società, diritto e tributi”*, Il Sole 24 Ore, Milano;
- Lupi R. (2012), *“Manuale giuridico di scienza delle finanze”*, DIKE Giuridica Editore, Roma;
- Manzitti A., Fanni M., *“Abuso ed elusione nell’attuazione della delega fiscale: un appello perché prevalgano le ragioni e il diritto”*, in *Corriere Tributario*, n. 15 del 2014, pp. 1140 – 1145;
- Migliorini B., *“Ue dati fiscali a tutto campo”*, in *Italia Oggi*, 21 Feb. 2014, p. 24;
- Migliorini B., *“Delega fiscale, per i decreti gruppo ad hoc”*, *Italia Oggi*, 12 Apr. 2014;



National Supervisory Authority's Central Compliance Office / team Horizontal Monitoring (CCO/HM), *"Guide to horizontal monitoring within the SME segment"*, Olanda, Nov. 2010;

OECD (2013), *"Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced relationship to co-operative compliance"*;

OECD (2010), *"Model Tax Convention on Income and on Capital"*;

Petrillo F., *"Il controverso rapporto tra la disciplina 231 e i reati tributari"*, *Filodiritto*, 24 aprile 2014;

Pirrello L., Stevanato D., Lupi R., *"Il diniego di autotutela e la giurisdizione tributaria"*, in *Dialoghi di diritto tributario*, CIC edizioni, n. 2 del 2006, p. 165.

Poolen T., *"Horizontal Monitoring"*, *presentation for Dutch Tax and Customs Administration (DTCA)*, Gen. 2009;

Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento della funzione pubblica – Servizio studi e consulenza trattamento del personale, *"Piano nazionale anticorruzione"*, Roma, report del 6 Nov. 2012;

Rinaldi M., *"La delega apre alla gestione attiva del rischio fiscale"*, *Il Sole 24 Ore*, sez. Norme e Tributi, 12 Nov. 2012;

Scafati I. (2013), *"Reati tributari e doganali"*, Giuffrè Editore, Milano;

Servizio Studi del Senato, *"Dossier sull'A.S. n. 1058"*, n. 63, Ott. 2013;

Tesoro F. (2012), *"Istituzioni di diritto tributario"*, UTET Giuridica, Milano;

Unindustria, *"Adempimento collaborativo per i grandi contribuenti: al via il progetto pilota"*, 2 Giu. 2013;

Vacca I., *"L'abuso e la certezza del diritto"*, in *Corriere Tributario*, n. 14 del 2014, pp. 1127 – 1139;

Villani M., Rizzelli A., *"Società e reati fiscali: confisca limitata ai beni collegati direttamente al reato"*, *Filodiritto*, 20 febbraio 2014.

## **GIURISPRUDENZA**

Cass. SS.UU. Penali 19 gennaio 2011, n. 1235;

Cass. Sez. III, 19 luglio, 2011, n. 28731.

Cass. SS. UU. Penali, 5 marzo 2014, n. 10561

## **SITOGRAFIA**

[www.altalex.com](http://www.altalex.com)

[www.bancaditalita.it](http://www.bancaditalita.it)

[www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it)

[www.ilsole24ore.com](http://www.ilsole24ore.com)

[www.un-industria.it](http://www.un-industria.it)

[www.italiaoggi.it](http://www.italiaoggi.it)

[www.normattiva.it](http://www.normattiva.it)

[www.rivista.ssef.it](http://www.rivista.ssef.it)

[www.filodiritto.com](http://www.filodiritto.com)

[www.dirittopenalecontemporaneo.com](http://www.dirittopenalecontemporaneo.com)