

Cattedra

RELATORE

CORRELATORE

CANDIDATO

Anno Accademico

Il rapporto Fisco-contribuente tra istituti deflattivi del contenzioso e *Cooperative Tax Compliance*.

INDICE

Introduzione.....	3
1. Il Rapporto tra Fisco e Contribuente.....	8
1.1 La Costituzione Italiana e lo Statuto dei diritti del contribuente.....	8
1.2 Il rapporto tra Fisco e Contribuente nel panorama internazionale: il <i>Model Taxpayer Charter</i>	20
1.3 La definizione preventiva delle controversie tributarie.....	29
1.4 Il <i>favor</i> verso una collaborazione <i>ex ante</i> per la corretta definizione della pretesa tributaria: il rapporto tra Fisco e grandi contribuenti.....	36
2. Gli Istituti Deflattivi del Contenzioso Tributario nel rapporto Fisco – contribuente...47	
2.1 <i>Excursus</i> generale sui principali strumenti deflattivi del contenzioso tributario.....	47
2.1.1 L’Autotutela tributaria.....	47
2.1.2 L’Accertamento con Adesione.....	53
2.1.3 Il Reclamo e la Mediazione.....	58
2.2 Novità, criticità e limiti operativi degli Strumenti deflattivi del contenzioso tributario.....	63
3. Il modello di <i>Cooperative Tax Compliance</i>	75
3.1 Normativa di riferimento.....	75
3.2 Requisiti per l’ammissione al regime di adempimento collaborativo.....	85
3.2.1 <i>Excursus</i> : l’interpello preventivo sui nuovi investimenti.....	89
3.2.2 La <i>Cooperative Tax Compliance</i> per i gruppi di imprese.....	92
3.3 L’importanza della gestione del rischio fiscale ed il <i>Tax Control Framework</i>	98
3.3.1 Premessa: il rischio aziendale ed il sistema di controllo interno.....	98
3.3.2 Il rischio fiscale e la <i>tax governance</i> nelle imprese.....	103
3.3.3 Il <i>Tax Control Framework</i>	109
3.4 Profili operativi ed effetti della <i>Cooperative Tax Compliance</i>	119
3.4.1 La presentazione dell’istanza di adesione ed i principali momenti interlocutori tra le parti.....	119
3.4.2 Il comportamento richiesto alle parti nell’implementazione del regime di <i>Cooperative Compliance</i>	126

3.4.3	Gli effetti premiali del regime di adempimento collaborativo.....	129
3.4.4	Cause di esclusione e fuoriuscita dal regime.....	133
3.5	Considerazioni conclusive: prime adesioni al regime di <i>Cooperative Compliance</i> e scenari futuri.....	136
4	Bibliografia.....	139
	L'Elaborato in sintesi.....	147

INTRODUZIONE

Il presente elaborato si pone l'obiettivo di analizzare l'evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente fino ai tempi più recenti operando la distinzione, sempre più rilevante nel nostro panorama nazionale, tra la generalità dei contribuenti ed i così detti "grandi contribuenti".

Partendo dalla Carta Costituzionale, il tema riguardante il rapporto tra le parti di imposta trova la propria ragion d'essere negli articoli 23 e 53 della nostra Costituzione sancendo, rispettivamente, la riserva di legge in materia tributaria ed il principio di capacità contributiva.

Sulla base di questo dettato, si può riconoscere, in capo al contribuente, una sorta di dovere morale, esplicabile attraverso la contribuzione fiscale in favore della crescita umana, che diviene espressione di sovranità e non più di soggezione all'autorità statale.

Alla luce di tale lettura del dettato Costituzionale possiamo affermare che, da un lato, la parte pubblica è legittimata ad avanzare la pretesa tributaria e a riscuotere i tributi, con i limiti imposti dalla Legge, dall'altro, i cittadini sono chiamati ad adempiere il loro inderogabile dovere tributario all'interno di un rapporto collaborativo che trova la sua ragion d'essere nel raggiungimento di un interesse superiore per la collettività.

Come vedremo nel primo capitolo del presente elaborato, il rapporto tra Fisco e contribuente ha conosciuto un'evoluzione storica significativa: partendo da una sostanziale posizione di soggezione all'Amministrazione Finanziaria della parte privata, dapprima con l'introduzione dell'obbligo, per il Fisco, di "richiesta di chiarimenti" in caso di accertamenti induttivi (Legge Visentini ter), passando, poi, per la riforma del procedimento amministrativo (L. 241/1990), siamo arrivati, all'inizio degli anni 2000 alla promulgazione di uno Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000).

Seppur nel nostro ordinamento permanga tutt'oggi un'estrema frammentarietà della normativa tributaria, la Legge 212 del 27 luglio 2000 ha segnato un momento cruciale per l'affermazione di un nuovo ruolo per il contribuente e, soprattutto, per l'istituzione della prima forma di reale tutela della posizione di quest'ultimo.

È, inoltre, interessante vedere come, anche a livello comunitario, i Paesi si sono mossi per arrivare a uno “Statuto europeo dei diritti del contribuente” condiviso e, quindi, valido per tutti gli Stati aderenti. In questo panorama si colloca il *Model Taxpayer Charter*, un Modello di Statuto del contribuente a carattere internazionale, predisposto nel Febbraio 2014 a coronamento di un progetto iniziato nel 2012.

Il Modello presenta un quadro generale dei diritti e degli obblighi del contribuente e linee guida per l'accertamento delle imposte da parte delle Amministrazioni Finanziarie per far sì che i singoli Stati, all'interno dei propri ordinamenti, senza troppi vincoli, dispongano di uno strumento per rendere quanto più chiare e dettagliate le proprie disposizioni al fine di mettere il contribuente nelle condizioni per operare in modo corretto, completo e trasparente.

Anche l'OCSE si è espressa sul tema del rapporto Fisco – contribuente attraverso la pubblicazione di due Report e ponendosi lo scopo di definire le *best practices* sia in materia di fiscalità internazionale, su temi che ancora necessitano di una normativa a livello comunitario, sia rivolgendosi ai singoli Paesi affinché possano avere una direzione omogenea per la propria attività di legiferazione in materia tributaria.

Infine, la Comunità Europea è intervenuta sulla tematica fiscale, sia al fine di contrastare l'evasione con la proposta di Direttiva del 13 marzo 2018, sia sul rapporto collaborativo da instaurare tra Fisco e contribuente, attraverso la pubblicazione della Raccolta: “Orientamento per un modello di Codice Europeo del contribuente”.

Tutto quanto esposto fin qui rappresenta un interessante spunto di analisi della tendenza impressa al rapporto di imposta, seppure a livello di Comunità Europea sia ancora preferito lo strumento della *soft law*, rallentando, così, la realizzazione pratica del processo teorizzato.

Tornando all'analisi del nostro ordinamento tributario, è interessante vedere come il nostro attuale sistema tributario e, con esso, il rapporto di collaborazione tra Fisco e contribuente, si snodi tra due concetti fondamentali: quello del “procedimento partecipativo” e quello del “procedimento contraddittorio”.

Mentre il procedimento partecipativo assume una particolare rilevanza per i “grandi contribuenti”, per la generalità dei soggetti passivi d'imposta sono ancora da tenere bene in considerazione tutti quegli istituti pensati per deflazionare il contenzioso tributario.

Il presente elaborato si pone l'obiettivo di ricercare le ragioni dell'importanza degli strumenti deflattivi del contenzioso dopo una breve analisi dell'evoluzione storica di questi istituti: si è passati da una iniziale apertura del legislatore all'adozione di soluzioni concordate, convertita poi in una radicale chiusura di questa prospettiva negli anni '70 dovuta all'abuso riscontrato nell'utilizzo di questa possibilità. Infine, alla luce degli scarsi risultati che una tale "chiusura" aveva determinato nel corso del tempo, e a seguito dell'introduzione della L. 241/90 riguardante il procedimento amministrativo, quest'ultima capace di ridisegnare radicalmente il rapporto Fisco-contribuente, gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario sono stati reintrodotti e ripensati nelle loro caratteristiche essenziali.

Tra i più importanti istituti deflattivi contemplati dal nostro ordinamento, possiamo menzionare l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, l'autotutela e la più recente configurazione del ravvedimento operoso. Con l'adozione di questi strumenti, diviene ancor più sentita l'esigenza di una fase di contraddittorio, obbligatoriamente prevista, tra Amministrazione e contribuente, nella quale ambo le parti possano avere modo di evidenziare le ragioni a supporto della propria posizione e a contrasto con l'altra. È di tutta evidenza che è per mezzo di questa fase dibattimentale che si apre la strada verso il raggiungimento di una soluzione condivisa sia dall'ufficio che dal contribuente. Tuttavia, sembra che il legislatore, principalmente per stringenti esigenze di cassa, sempre più cerchi di comprimere se non completamente eliminare questa fase, fornendo al contribuente consistenti sconti sulle sanzioni applicate. Nonostante questa direzione venga sempre più frequentemente battuta dal legislatore, non si può negare che il ricorso a questi strumenti sia capace di generare benefici per entrambi gli attori coinvolti: da un lato, l'Amministrazione riscuote il tributo ben più celermente; dall'altro lato, il contribuente, oltre che poter mettere in discussione le ragioni addotte dall'ufficio a sostegno della propria pretesa, sfrutta il favorevole trattamento sanzionatorio.

Il presente elaborato si propone, dopo una trattazione generale delle caratteristiche essenziali dei principali strumenti deflattivi del contenzioso, quali l'autotutela, l'accertamento con adesione, il reclamo e la mediazione, di analizzarne le criticità ed i limiti applicativi che si pongono, anche alla luce delle principali novità introdotte dal D. Lgs n. 156 del 24 settembre 2015, nel perseguire quel rapporto collaborativo tra Fisco e contribuente, ad oggi, come vedremo, solo teorizzato.

Infine, nella sua ultima parte, il presente elaborato si propone di approfondire il regime dell'adempimento collaborativo, introdotto dal D.lgs. n. 128/2015, sempre nell'ambito del nuovo rapporto collaborativo tra Fisco e contribuente.

L'obiettivo del sopra citato istituto, definito anche *Cooperative Tax Compliance*, è quello di fornire certezza del diritto in relazione ai rischi fiscali dell'impresa attraverso l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate. Si tratta di un istituto che, previa adozione di specifici modelli organizzativi da parte, sia dell'Amministrazione finanziaria, sia del contribuente, assicura vantaggi per entrambi i soggetti d'imposta: il contribuente che aderisce al regime dell'adempimento collaborativo ha la possibilità di ottimizzare la gestione dei rischi fiscali, eliminando i dubbi sul loro trattamento tributario, e di evitare eventuali ricadute anche in termini reputazionali; l'Amministrazione finanziaria ha la possibilità di comprendere i fenomeni economico-fiscali in via preventiva, con tempi abbreviati rispetto ai tradizionali controlli *ex-post*. La finalità del regime di adempimento collaborativo è, quindi, di favorire il corretto adempimento fiscale da parte del contribuente senza che sorgano particolari conflittualità con l'Amministrazione finanziaria.

È importante, anche, capire come siamo arrivati all'introduzione, nel nostro ordinamento, del regime di adempimento collaborativo e, per farlo, partiremo dal precedente istituto dell'*enhanced relationship*, così come postulata dal *Forum on Tax Administration* (FTA) dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) nel 2008, che raccomandava l'instaurazione di relazioni rafforzate fondate su un mutamento nelle modalità di svolgimento delle attività da parte dell'Amministrazione finanziaria, chiamata a tenere nella giusta considerazione le ragioni commerciali sottese alle attività poste in essere dalle imprese, intervenendo con imparzialità, attraverso un'efficiente allocazione delle risorse in base alla propensione del rischio dei contribuenti. Successivamente, nel 2013, il sopra menzionato concetto è stato ampliato dall'OCSE che, con il Report "*Cooperative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to Cooperative Compliance*", ha postulato il regime di adempimento collaborativo, i 5 *key pillars* posti a suo fondamento e la predisposizione da parte del contribuente di un efficace *Tax Control Framework* (TCF), idoneo ad assicurare una chiara ed obiettiva verifica dell'abilità e volontà da parte del contribuente di offrire trasparenza e fornire informazioni.

Dopo un breve sguardo all'introduzione del regime di *cooperative compliance* negli ordinamenti di Paesi europei, che hanno preceduto l'Italia nell'implementazione dell'istituto in questione, daremo uno sguardo al Progetto Pilota che l'Agenzia delle Entrate ha promosso, rivolgendosi ai "grandi contribuenti", con il fine di porre le basi per definire uno schema di riferimento per nuove forme di interlocuzione avanzata basate sulla cooperazione, la trasparenza e la fiducia reciproca.

Successivamente, sulla base del Progetto Pilota, promosso dall'Agenzia delle Entrate, il Legislatore ha disciplinato l'adempimento collaborativo nell'ambito della Legge delega 11 marzo 2014, n. 23 attuata, in relazione al regime di *cooperative compliance*, dal D. Lgs. n. 128 del 5 agosto 2015. Tale Decreto Legislativo è stato poi oggetto di chiarimenti, da parte dell'Agenzia delle Entrate, tramite Provvedimenti e Circolari di cui parleremo nel terzo capitolo dell'elaborato quando analizzeremo gli aspetti più pratici ed operativi dell'istituto.

Infine, per concludere, dopo aver sottolineato i punti di forza e di debolezza del regime di *cooperative compliance*, nonché le più recenti novità introdotte in materia, faremo un cenno ai casi reali di implementazione, a mio avviso, significativi.

CAPITOLO I

Il Rapporto tra Fisco e Contribuente

1.1 La Costituzione Italiana e lo Statuto dei diritti del contribuente

Sebbene la materia tributaria sia continuamente oggetto di riforme e cambiamenti, più o meno consistenti, per una sua corretta trattazione non si può prescindere dalla nostra Carta costituzionale che rimane la fonte di rango primario di ogni ordinamento.

Essa, inoltre, detta le regole sulla formazione del diritto in generale e dunque anche sulla produzione del diritto tributario.

Per quello che riguarda la posizione del contribuente privato, che in questa sede è opportuno analizzare, due sono gli articoli fondamentali: art. 23 e art. 53; è infatti in questi suoi punti che la Costituzione italiana inquadra il rapporto tra Fisco e contribuente.

L'art. 23 della Costituzione sancisce il principio di riserva legale in materia di imposte, infatti, *“nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*. L'attribuzione al Parlamento, ossia all'organo titolare della funzione di indirizzo politico rappresentativo anche delle minoranze, del potere di imporre prestazioni mediante la “legge” rende il *corpus* normativo in questione suscettibile di controllo di conformità ai principi costituzionali della Corte Costituzionale.

Il testo costituzionale parla di “prestazione imposta” in quanto stabilita da un atto di autorità a carico di un privato senza che la sua volontà vi abbia concorso e contraddistinto dal fatto che la disciplina delle reciproche prestazioni, essenziali ai bisogni della vita, sia integralmente e inderogabilmente determinata in via unilaterale da una delle parti.

La riserva prescritta dalla Costituzione viene concordemente classificata tra le *riserve relative di legge* in quanto, anche in accordo con l'art.5 che riconosce e promuove le esigenze e le attività degli enti locali, nella legge devono essere riconoscibili gli elementi necessari ad identificare le prestazioni e quindi l' *an debeat*, il presupposto

del tributo ed i soggetti passivi mentre il *quantum debeatur* può essere contenuto in atti diversi dalla legge purché questa ne detti criteri direttivi e limiti.

Alla luce dell'art. 23 è, dunque, solo lo Stato che può imporre una prestazione personale o patrimoniale al contribuente, nel rispetto dei principi fondamentali di equità ed uguaglianza; l'Amministrazione Finanziaria è giuridicamente legittimata alla riscossione del tributo e l'invalidità giuridica della pretesa tributaria può essere riconosciuta solo sulla base di irregolarità formale rinvenuta nella norma impositiva.

L'art. 53 sancisce il principio di capacità contributiva affermando che *“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”* il che rappresenta una sorta di proiezione in campo tributario del principio cardine codificato dall'art. 2 della Costituzione il quale chiama tutti i membri della collettività all'adempimento dei *“doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”* e del principio di uguaglianza di cui all'art. 3.

L'enunciato in questione svolge nell'ordinamento tributario una duplice funzione: solidaristica, chiamando tutti a concorrere alle spese pubbliche necessarie alla sopravvivenza e al progresso dell'intera comunità in base alla forza economica di ciascuno; garantista, vincolando la potestà tributaria a chiamare al concorso solo coloro che hanno un'effettiva capacità di contribuzione, nella misura e nei limiti della stessa.

La progressività dell'imposizione presuppone una maggiore incidenza percentuale del prelievo man mano che aumenta la ricchezza sulla cui base il prelievo è commisurato, in un'ottica redistributiva, in accordo con quanto sancito dall'art. 2 che affida alla Repubblica il compito di rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale i quali, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana.

La Corte Costituzionale non si è mai esposta in modo troppo diretto circa il concetto di *“progressività”* e sua applicazione pratica non vincolando mai troppo, così, il legislatore. Una interessante pronuncia al riguardo è l'Ord. N. 341/2000 con la quale la Corte ha affermato che *“la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria; ma esige invece un indefettibile raccordo con la capacità*

contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà (artt. 2 e 3 della Costituzione)¹. Questo ha fatto sì che nel nostro ordinamento il meccanismo di proporzionalità abbia trovato piena applicazione solo in relazione alle imposte c.d. dirette.

Si prefigura in capo al contribuente un *dovere tributario* che assume i connotati di un compito morale di supporto alla crescita umana e che il prelievo fiscale rende possibile e realizzabile. La funzione fiscale concorre, indirettamente, a dare effettività alla pluralità di diritti civili e sociali il cui soddisfacimento richiede, quale condizione imprescindibile, l'acquisizione di risorse da parte dello Stato ed il principio di uguaglianza sostanziale e di redistribuzione della ricchezza fanno sì che di tali diritti ne possano fruire i cittadini indipendentemente dal *quantum* che sono in grado di conferire alle casse dello Stato.

Questa posizione rende il contribuente non in una posizione di soggezione rispetto all'apparato pubblico ma parte attiva appartenente alla collettività a tal punto che il tributo diventa espressione di sovranità.

Allora è proprio alla luce di questa lettura della Carta Costituzionale che troviamo il fondamento del rapporto collaborativo tra Fisco e contribuente in quanto l'assolvimento da parte dello Stato delle sue funzioni è possibile solo se la collettività adempie il proprio dovere collaborativo nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria e viceversa.

La parte pubblica è legittimata ad avanzare la pretesa tributaria e alla riscossione dei tributi con i limiti imposti dalla Legge ed i cittadini sono chiamati ad adempiere il loro inderogabile dovere tributario all'interno di un rapporto collaborativo che trova la sua ragion d'essere nel raggiungimento di un interesse superiore per la collettività.

Occorre precisare che l'impostazione fin qui esposta non è sempre stata valida. Nell'Ottocento, infatti, la contrapposizione Stato – cittadino era assolutamente

¹ Ord. N. 341/200. Corte Costituzionale. Da giurcost.org.

sbilanciata in favore del primo che deteneva piena sovranità ed il potere impositivo era totale, quasi da poter definire il contribuente “*suddito*”.

Dobbiamo attendere la fine della Seconda Guerra Mondiale e l’offesa alla dignità umana dovuta ai suoi orrori per poter iniziare a parlare di collaborazione tra Stato e cittadino e, in ambito tributario, tra Fisco e Contribuente.

Furono i Padri Costituenti che, ispirandosi alla tradizione liberale e giusnaturalistica, a consacrare il primato dell’uomo sullo Stato.

Con la Carta Costituzionale, dal 1° Gennaio 1948, che l’uomo venne collocato al centro dell’ordinamento e dei valori giuridici. È da questa impostazione che deriva un rapporto di collaborazione e integrazione a tal punto che la Pubblica Amministrazione diventa strumentale per il buon vivere dell’uomo e quindi “*l’individuo è, lo Stato serve*”².

I principi affermati dalla Costituzione vennero trasfusi dal Ministro delle Finanze Ezio Vanoni nella Legge n. 25 dell’11 Gennaio 1951 rinominata “*Perequazione Tributaria*” e, per capire la portata della riforma, più che al contenuto in sé, è significativo guardare al discorso tenuto dallo stesso Ministro in Senato: “*Quando sento in Parlamento che si parla di oppressione fiscale nei confronti di un contribuente in arretrato da anni e anni nel pagamento delle imposte ordinarie [...] io mi rifiuto di pensare che il Parlamento compassioni queste e altre situazioni. Per il futuro non vi proponiamo strade colme di rose, ma [...] noi possiamo risolvere gran parte dei problemi del nostro Paese e li risolveremo nella misura nella quale [...] sapremo chiedere ad ognuno la sua parte di sacrificio, proporzionata alla sua capacità di sopportazione*”³.

A partire dagli anni Settanta, l’Italia conosce una fase di *boom* economico e di conseguente crescita del numero di contribuenti oltre che una proliferazione dei tributi.

È in questo scenario che si inserisce una delle novità più importanti per quanto concerne il rapporto Fisco – contribuente: viene rafforzato il ruolo partecipativo del privato e si afferma il principio di autotassazione in virtù del quale il contribuente viene reso autonomo per quello che attiene il processo di liquidazione delle imposte.

² D. BARBERO, *Diritto e Stato*, Milano, 1947.

³ M. ADDIS, 150 anni Unità d’Italia: Breve viaggio tra Fisco e Storia, da: Sito Web Agenzia delle Entrate

Questo nuovo sistema viene definito “fiscalità di massa” in quanto, per la prima volta, viene postulata la partecipazione attiva dei cittadini e la cooperazione tra gli attori del processo impositivo in luogo della contrapposizione tra ente impositore e contribuenti.

Con la riforma fiscale prevista nella legge delega n. 825 del 9 Ottobre 1971 viene introdotto l’obbligo di dichiarazione periodica dei redditi a carico del contribuente (unito a obblighi ad esso strumentali come la produzione di documentazione, la tenuta della contabilità...) con una modifica decisiva del dovere di informazione a carico dello stesso e uno sbilanciamento dei ruoli nel momento impositivo.

Il contribuente viene investito del dovere di fornire preventivamente ogni informazione, documento o notizia utile alla quantificazione e qualificazione giuridica del presupposto di imposta e, successivamente, del dovere di liquidazione dell’imposta dovuta.

All’Amministrazione Finanziaria, dall’altra parte, sono riconosciuti incisivi poteri di indagine finalizzati all’acquisizione di presupposti di imposta non dichiarati, mezzi istruttori idonei a pervenire ad un provvedimento finale di imposizione comprensivo anche di sanzioni e, infine, poteri di riscossione con la *ratio* di prevenire e contrastare condotte illecite del contribuente e garantire allo Stato un gettito costante e quanto più possibile idoneo alla copertura della spesa pubblica⁴.

Questo nuovo assetto caratterizzato da apparente collaborazione tra le parti in realtà configura la posizione del contribuente come “servente” rispetto all’Amministrazione Finanziaria in quanto prevede la “facoltà dell’Ufficio di invitare il contribuente” e “l’obbligo di quest’ultimo di fornire informazioni”, anche in sede di produzione di prova contraria rispetto alle presunzioni legali del Fisco, quando ammessa. La riforma non riconosce, quindi, alcuna posizione soggettiva specifica a favore del privato, né specifiche ipotesi di collaborazione, né, tanto meno, sancisce un principio generale di partecipazione.

Nel decennio successivo viene introdotta una nuova forma di partecipazione del contribuente al rapporto tributario arricchita anche dall’introduzione di una forma di difesa della posizione giuridica dello stesso.

⁴ G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, G. Giappichelli Editore, 2009.

Con la Legge n. 17 del 1985 “*Visentini ter*” viene introdotta la “richiesta di chiarimenti” ovvero l’*obbligo* per l’Ufficio, prima di emettere un accertamento induttivo, di inoltrare tale richiesta al contribuente. In questo modo viene prevista la cd. “partecipazione difensiva” o “partecipazione in contraddittorio” che si sostanzia nell’ *obbligo* dell’Amministrazione Finanziaria di inoltrare l’invito a comparire al soggetto passivo e nella *facoltà* di questo di fornire elementi difensivi sulla base della sua discrezionalità.

Seppur si tratti di un’importante novità la sua rilevanza va valutata alla luce dell’evoluzione che il rapporto Fisco – contribuente ha avuto in seguito; infatti la Legge Visentini ter trovava la sua applicazione esclusivamente nei confronti di contribuenti che avessero adottato un tipo di contabilità semplificata e Bruno Visentini, in qualità di ministro delle Finanze, ammise l’accertamento induttivo dei ricavi e dei compensi dei soggetti in contabilità semplificata quale provvedimento avente “carattere di emergenza, di straordinarietà e di temporaneità” di fronte alla “drammatica urgenza ed assoluta eccezionalità” dell’evasione⁵.

Quindi occorre sottolineare l’importanza di tale riforma più sul piano teorico che su quello pratico-applicativo. Infatti, è unanimemente riconosciuta come il primo caso di vera e propria tutela del contraddittorio in sede di accertamento e pone le basi per la distinzione tra istituti a carattere collaborativo (e tendenzialmente facoltativi) e quelli a carattere difensivo, il primo dei quali, da rinvenire nella Legge in questione⁶.

Dobbiamo attendere gli anni Novanta per trovare nel nostro ordinamento le prime vere forme di contraddittorio endoprocedimentale⁷ e per riconoscere una spinta verso un

⁵ “Bruno Visentini gli studi e le riforme”, F. Marchetti, Il Sole 24 Ore, 16/11/2014.

⁶ Per spiegare la differenza tra contraddittorio collaborativo e contraddittorio difensivo dobbiamo ricercare le finalità a cui i due istituti rispondono e che sono eterogenee tra di loro. Il termine “contraddittorio” è solitamente usato in termini di partecipazione difensiva del contribuente al procedimento di accertamento. Nell’altro caso si parla di partecipazione – cooperazione per indicare il caso in cui il contribuente è chiamato a fornire documenti e informazioni come ausilio all’attività di indagine dell’Amministrazione Finanziaria. La partecipazione difensiva volta ad istituire un contraddittorio tra le parti è, solitamente, prevista da norme che impongono agli Uffici di chiedere chiarimenti al contribuente ed a quest’ultimo attribuiscono la facoltà di fornirli nelle sedi opportune.

⁷ Alcune delle fattispecie rilevanti a titolo esemplificativo sono: art. 36 *bis* e 36 *ter* del D.P.R. n. 600/1973 riguardanti la liquidazione ed il controllo formale delle dichiarazioni i quali prevedono la possibilità per il soggetto passivo di presentare osservazioni laddove siano rilevate irregolarità; art. 16 D.lgs n. 472/1997 che disciplina il procedimento di irrogazione delle sanzioni attribuisce al soggetto passivo un termine per presentare deduzioni difensive avverso l’atto di contestazione notificato; l’obbligo del contraddittorio con il contribuente nel caso di applicazione degli studi di settore ex L. 427/1993, ecc...

rapporto collaborativo tra Fisco e contribuente evidentemente meno sbilanciato a favore della prima parte.

Con la Legge n. 241 del 7 Agosto 1990: “*Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di accesso ai documenti amministrativi*”, si sono definiti i criteri essenziali ai quali deve attenersi l’Amministrazione Finanziaria nell’espletamento dei propri compiti, seppur con ampio margine di discrezionalità, conformandoli al dettato costituzionale.

L’Art. 1 della L. 241/1990 enuncia i principi generali dell’attività amministrativa: “*L’attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza, secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell’ordinamento comunitario*”.

Il criterio dell’*economicità* impone all’Amministrazione Finanziaria la minimizzazione dei costi nei procedimenti posti in essere fermi restando gli obiettivi prefissati e trae la propria ragion d’essere nei principi di efficacia ed efficienza. L’efficacia è da interpretare come un’esplicitazione del principio costituzionale di buon andamento e quindi adeguatezza e funzionalità dell’azione amministrativa; l’efficienza impone la necessità di conseguire il *trade-off* ottimale tra costi e benefici sempre in linea con il principio costituzionale di buon andamento.

Il criterio della *trasparenza* risponde ad esigenze di imparzialità dell’azione amministrativa in accordo con l’art. 97 della Costituzione e con la *ratio* di creare un rapporto con il contribuente improntato sulla correttezza onde evitare, per quanto più possibile, le situazioni di contenzioso. L’attuazione di tale principio è consentita dal riconoscimento al cittadino del diritto di esercitare in prima persona un controllo sull’attività amministrativa e, quindi, di essere messo nelle condizioni di poterlo fare. Fondamentale articolazione del principio di trasparenza in ambito tributario è l’obbligo della motivazione del provvedimento amministrativo⁸.

Importanti novità vengono introdotte anche per quanto concerne il giudizio tributario in quanto si sono susseguiti interventi volti a superare la preesistente rigidità dell’Amministrazione Finanziaria in favore di mezzi di definizione della lite tributaria

⁸ F. TESAURO, “Istituzioni di diritto tributario”, 1- parte generale, 11^a Edizione, UTET

alternativi al giudizio in grado di deflazionare il contenzioso, di cui parleremo nei successivi capitoli.

Gli interventi degli anni Novanta, che hanno significativamente potenziato le fattispecie collaborative postulate in anni precedenti e ne hanno introdotte delle nuove, hanno definitivamente accantonato la posizione “servente” che il contribuente aveva assunto alla luce delle riforme degli anni Settanta per aprire la strada ad un rapporto Fisco – cittadino realmente collaborativo e assolutamente meno rigido.

Tuttavia, mentre il procedimento amministrativo in generale, è stato ripensato dal Legislatore in veste di occasione di confronto e composizione degli interessi pubblici e privati in gioco, e la partecipazione ha assunto un ruolo centrale divenendone il tratto caratteristico, ferme restando le importanti novità fin qui trattate, nel rapporto d’imposta si parla di “istituti partecipativi” facendo riferimento a una partecipazione-collaborazione (forse ancora troppo) limitata ad alcuni momenti o fasi del procedimento tributario.

Occorre sottolineare come la normativa tributaria sia frammentaria nel nostro ordinamento e come le norme e le regole sul procedimento tributario di traggano dalle singole leggi d’imposta: D.P.R n. 600/1973 in materia di accertamento delle imposte sui redditi, D.P.R n. 633/1972 in materia di accertamento dell’imposta sul valore aggiunto, D.P.R n. 602/1973 in materia di riscossione dei tributi...

La mancanza di un “testo unico” che disciplina il procedimento tributario in modo organico rende difficoltoso un inquadramento generale del rapporto Fisco – contribuente facendo nascere un numero indefinito di fattispecie eterogenee tra di loro.

È alla luce di questa difficoltà che il Legislatore ha voluto conferire chiarezza e trasparenza a tutte le disposizioni tributarie con una Legge appositamente pensata per essere una sorta di “Testo Unico” regolatore del rapporto Stato-contribuente.

Con la Legge n. 212 del 27 Luglio 2000 viene approvato lo Statuto dei diritti del contribuente che rappresenta forse la più importante tappa del percorso evolutivo intrapreso dall’Amministrazione Finanziaria verso un rapporto trasparente e collaborativo con i soggetti passivi del prelievo fiscale.

La *ratio* di questo corpus normativo è fornire all’ordinamento una disciplina tributaria articolata per principi, dotata di stabilità temporale, posta in modo trasversale rispetto

alle singole leggi d'imposta, caratterizzata da affidabilità e trasparenza così da renderne quanto più possibile agevole l'interpretazione da parte sia del contribuente sia dell'Amministrazione Finanziaria ed infine pensata per svolgere il ruolo di deterrente alla realizzazione di comportamenti evasivi⁹.

È lo stesso Legislatore che all'art. 1 qualifica lo Statuto dei diritti del contribuente: *“Le disposizioni della presente Legge, in attuazione degli articoli 3,23, 53, 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.”*¹⁰

Il richiamo espresso alla Costituzione sembra voler attribuire alla Legge il connotato costituzionale e ciò è stato confermato dalla sentenza della Corte di Cassazione, sezione tributaria, n. 17576 del 10/12/2002 con la quale è stato affermato che *lo Statuto contiene disposizioni volte ad orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario.*

Infatti tale Legge è stata, fin dalla sua introduzione, applicata dai giudici come legge generale destinata a sopperire all'assenza di un codice tributario, basata sui principi costituzionali di razionalità, uguaglianza, imparzialità, buona fede da applicare non soltanto nell'ottica dell'interesse erariale ma anche in quella degli interessi del contribuente e, come hanno sottolineato varie sentenze della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il dettato dello Statuto del contribuente è idoneo ad assumere rilievo in ogni fase del rapporto tributario, come strumento interpretativo ed integrativo della disciplina, sia in condizioni fisiologiche sia in quelle patologiche¹¹.

In alcuni suoi punti il Legislatore dello Statuto ha ripreso, completato e specificato la già citata Legge n. 241/1990 in materia di processo amministrativo adattandola al rapporto d'imposta. L'art. 7 riproduce quasi letteralmente l'art. 3 della legge predetta imponendo in capo all'Amministrazione Finanziaria l'obbligo di indicare i *“presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione”*.

A differenza della L. n. 241/1990, però, lo Statuto non riconosce al contribuente un diritto generale di partecipazione al procedimento ma, provvede a specificare la

⁹ G. MARONGIU, “Lo statuto del contribuente ed i vincoli al legislatore”, da ilfisco.it

¹⁰ Art. 1 “Principi generali”, comma 1, Legge n. 212/2000.

¹¹ M. CANTILLO, Lo Statuto del contribuente nella giurisprudenza, da associazionetributaristi.it

posizione del soggetto passivo nei vari momenti e nelle varie fasi dei lavori degli Uffici ed allo stesso tempo impone vincoli e obblighi comportamentali agli agenti dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare, gli accessi sono legittimati solo da effettive ragioni di indagine e controllo ed il contribuente deve essere informato sulle ragioni e sull'oggetto della verifica; il privato ha il diritto di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi della giustizia tributaria in tutta la fase di accertamento, di essere ascoltato, di essere messo nelle condizioni di conoscere in modo inequivocabile le conseguenze fiscali di ogni azione posta in essere; viene riconosciuto al cittadino il diritto alla speditezza ed alla tempestività dell'azione fiscale; il diritto a presentare all'Ufficio competente per l'accertamento proprie osservazioni e memorie a seguito della consegna del processo verbale di costatazione; il diritto a rivolgersi al Garante del contribuente qualora la parte pubblica abbia tenuto comportamenti in violazione manifesta dello Statuto o, più in generale, illegittimi.

Alla luce di quanto detto è evidente come il Legislatore abbia preferito procedere per casistiche senza inserire un principio generale di collaborazione tra Fisco e contribuente. Resta ferma, comunque, l'importanza dell'art. 10 dello Statuto il quale sancisce che *“i rapporti tra contribuente e amministrazione sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”*.

L'importanza del dettato dell'art. 10 va rintracciata leggendolo alla luce della clausola di rafforzamento disposta dall'art. 1 in virtù della quale la collaborazione e la buona fede si pongono come principi immanenti nel diritto tributario. A conferma di questa impostazione la sentenza n. 17576 della sezione tributaria della Corte di Cassazione del 10/12/2002 ha espressamente affermato che *“non può esservi dubbio che anche i principi della “collaborazione”, della “buona fede” e dell’“affidamento” nei rapporti tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria, sanciti dai primi due commi dell’art. 10, della L. n. 212 del 2000 – anche perché immediatamente deducibili, rispettivamente, dai principi di “buon andamento” e di “imparzialità” dell’Amministrazione, di “capacità contributiva” e di eguaglianza garantiti dagli artt. 97 comma 1, 53 comma 1, 3 comma 1, della Costituzione – debbono essere annoverati tra quelli “immanenti” nel diritto e nell’ordinamento tributario già prima dell’entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente (prima, cioè, del 1 agosto 2000: cfr. art. 21 della L. n. 212 del 2000)”*.

Parallelamente al principio di collaborazione, lo Statuto pone l'accento su un vero e proprio rapporto cooperativo tra Stato e contribuente e lo fa esplicitamente all'interno del suo art. 12 disponendo che *“nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di costatazione delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare urgenza”*. Con tale dettato il Legislatore ha introdotto un contraddittorio anticipato tra le parti da leggersi sempre alla luce dei principi costituzionali dai quali lo Statuto trae la propria ragion d'essere: uguaglianza, capacità contributiva, imparzialità, buona fede.

È indubbio che con lo Statuto dei diritti del contribuente sia stato fatto un grande passo avanti verso un rapporto tra Fisco e contribuente più equo e collaborativo, ma non è stato veramente risolto il problema della frammentarietà e disomogeneità della normativa tributaria, al quale questa Legge non ha fornito una vera e propria soluzione, anche se la giurisprudenza e la prassi hanno cercato di renderne l'applicazione quanto più trasversale alle singole leggi d'imposta possibile.

Prima dell'entrata in vigore della Legge n. 212/2000, seppur, come visto, si parlasse già di un rapporto collaborativo tra le parti Erario – contribuente, l'ordinamento era molto distante dal presentare norme generali a garanzia della posizione del soggetto passivo d'imposta sia in fase procedimentale sia in fase contenziosa con il risultato che il privato assolvesse ai propri compiti dichiarativi e contributivi con un atteggiamento di totale sfiducia e disinteresse nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria percependo l'operato di quest'ultima come ostile e improntato solo ad una tempestiva riscossione del gettito fiscale in un quadro di rigida burocrazia che, stando alla realtà dei fatti, lasciava ben poco spazio alla collaborazione ed alla tutela del cittadino.

In questa ottica i cambiamenti avvenuti con l'entrata in vigore dello Statuto del contribuente sono stati notevoli e hanno comunque rappresentato un importante progresso verso quello che era stato posto come obiettivo a fondamento di questa Legge, ossia, *“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 ed a diminuire gli alibi del primo*

nel tentare a realizzare un comportamento evasivo”¹² per un “migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva”¹³.

Con la legge cd. Delega fiscale n. 23 del 11 marzo 2014 pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 12 marzo 2014 il Legislatore ha cercato di rafforzare la sistematicità e la generalità della disciplina dei procedimenti di attuazione dei tributi in un’ottica di maggior certezza del diritto e di semplificazione normativa.

È importante richiamare l’art. 1 della sopra citata Legge¹⁴ il quale delega al Governo un coordinamento e una semplificazione degli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti al fine di agevolare i rapporti con l’Amministrazione Finanziaria in un contesto di leale e reciproca collaborazione, prevedendo ulteriori forme di contraddittorio, anche nella fase di indagine, propedeutiche all’emissione degli atti di accertamento dei tributi e subordinando l’adozione degli stessi all’esaurimento del contraddittorio endoprocedimentale.

Procedendo in questa direzione è evidente la volontà del Legislatore di pervenire ad una situazione di equidistanza tra Pubblica Amministrazione e contribuenti attraverso forme di comunicazione e cooperazione rafforzata con l’obiettivo di stimolare l’adempimento spontaneo degli obblighi tributari, strada, per altro, già intrapresa in concreto con riferimento ai cd. “grandi contribuenti” come vedremo meglio nel seguito del presente elaborato.

¹² Relazione della VI Commissione Permanente alla Camera del 20 settembre 1999.

¹³ Sentenza Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 18184 del 29 Luglio 2013 sul principio di collaborazione e buona fede nei rapporti Fisco – Contribuenti sancito dallo Statuto.

¹⁴ LEGGE 11 marzo 2014, n. 23, da gazzettaufficiale.it

1.2. Il rapporto tra Fisco e contribuente nel panorama internazionale: il *Model Taxpayer Charter*.

L'evoluzione verso un nuovo rapporto tra Fisco e contribuente non è tematica solo italiana, altri Stati si sono avviati verso la stessa direzione, ed è sempre più avvertita l'esigenza di definire tale aspetto a livello internazionale.

L'adempimento da parte del contribuente riveste un ruolo fondamentale in qualsiasi strategia di lotta alla frode ed all'evasione fiscale. Al fine di poter implementare un'efficiente *tax compliance*, sia a livello nazionale sia a livello internazionale, è necessario che il contribuente sia adeguatamente informato sulle norme fiscali in vigore nell'Unione Europea e negli Stati in cui decide di esercitare la propria attività.

Lo sviluppo di relazioni tra Amministrazione finanziaria e contribuente, improntate alla trasparenza e alla cooperazione leale, non può prescindere dalla definizione di regole chiare e certe, le quali dovrebbero essere messe a punto nel contesto di uno "*Statuto europeo del contribuente*" e dovrebbero essere consolidate nel concetto di "responsabilità sociale dell'impresa"¹⁵.

In particolare un nuovo approccio da parte degli Stati nel panorama internazionale dovrebbe portare da un lato, le Amministrazioni Finanziarie ad accogliere, nel rapporto con i Contribuenti, un'impostazione basata sul servizio a complemento della "filosofia" basata sul controllo; dall'altro i Contribuenti dovrebbero essere incentivati alla trasparenza da realizzarsi mediante la trasmissione volontaria di informazioni e la correzione spontanea degli errori così da poter parlare di *self-compliance*; i Governi dovrebbero essere disposti a fare un proficuo lavoro sui propri ordinamenti così da garantire ai contribuenti una legislazione tributaria equa, trasparente, basata su disposizioni semplici e chiare e, quanto più possibile, di portata internazionale.

In questo panorama si colloca il *Model Taxpayer Charter*, un Modello di Statuto del contribuente a carattere internazionale, predisposto nel Febbraio 2014 a coronamento di un progetto iniziato nel 2012.

¹⁵ Il rapporto tra Fisco e contribuente, P. Valente, da IPSOA.it

Il documento è stato predisposto da tre associazioni professionali: AOTCA (*Asia-Oceania Tax Cosultants' Association*), CFE (*Confédération Fiscale Européenne*) e STEP (*Society of Trust and Estate Practitioners*), con il fine ultimo di fornire un modello normativo per i singoli stati aderenti disciplinante diritti e doveri a fondamento del rapporto tra Fisco e contribuente.

La redazione del modello si è basata sugli statuti dei diritti di contribuenti adottati dai vari stati che hanno partecipato alla *Survey* con l'intento di estrapolare e condividerne le *best practices* per produrre un documento condiviso da tutti e 37 i Paesi partecipanti che coprono il 70% del PIL mondiale.

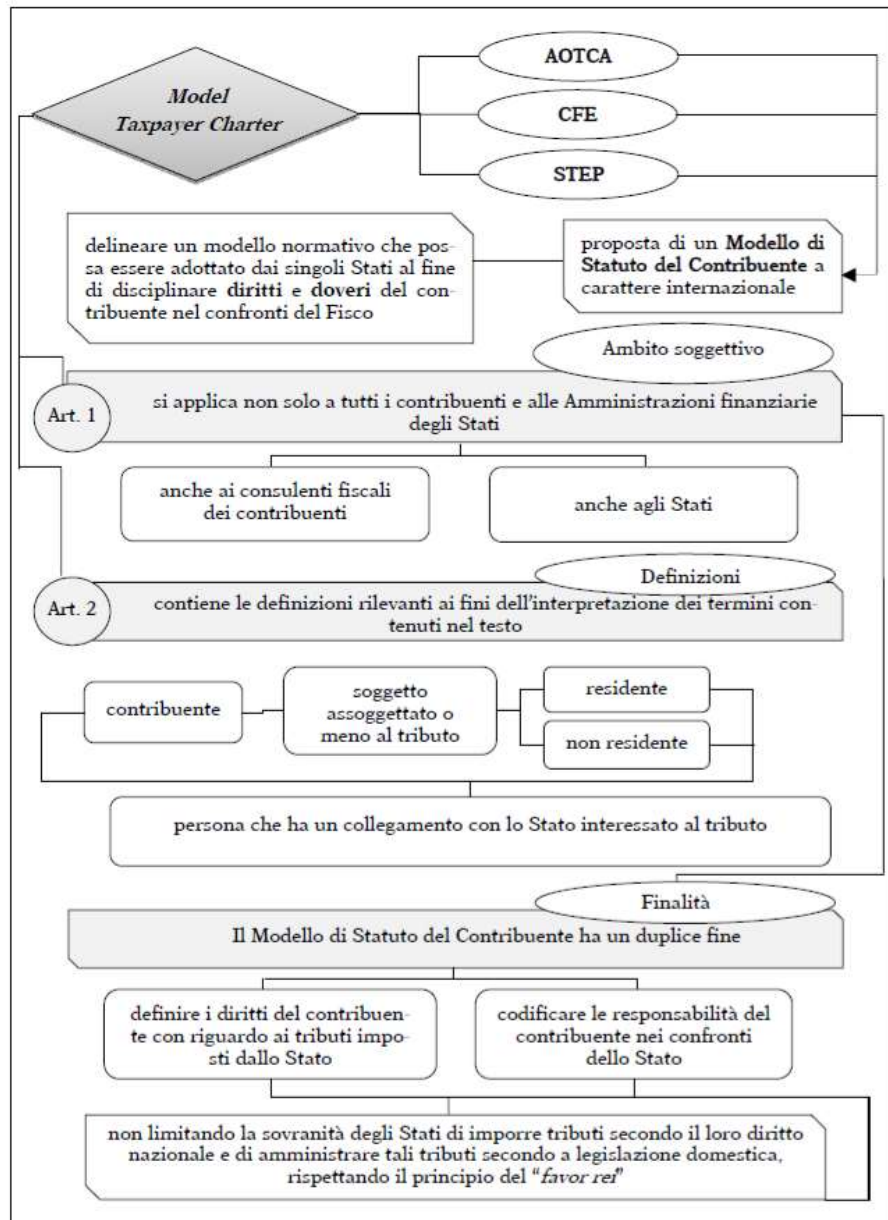
Il *Model Taxpayer Charter* si propone di avere un vasto ambito di applicazione soggettivo: tutti i Contribuenti e le Amministrazioni finanziarie degli Stati nonché gli Stati medesimi ed i loro apparati ai quali spetta il potere impositivo; e un altrettanto importante ambito di applicazione oggettivo: ogni tributo ed ogni pagamento, di qualsiasi natura, che nella sostanza possa essere assimilabile ad un tributo.

Dunque per quanto riguarda il contribuente il modello si pone un obiettivo duplice: da un lato una ridefinizione generale dei suoi diritti da applicarsi in relazione ai tributi nazionali e dall'altro la previsione di una sua responsabilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria auspicando la “trasmissione volontaria delle informazioni” e la “correzione spontanea degli errori”.

Il documento si pone l'obiettivo di definire i diritti del Contribuente e codificarne la responsabilità nei confronti dello Stato senza modificare in senso peggiorativo, rispetto alla legislazione e alla giurisprudenza nazionale o, comunque, alla prassi domestica, la posizione del soggetto privato ma potendo porsi, soltanto, in ottica migliorativa e senza limitare la sovranità dei singoli Stati per quanto riguarda l'imposizione di tributi e l'amministrazione degli stessi.

Il ragionamento alla base della nascita di tale modello è riassunto in modo chiaro dallo schema riportato di seguito (Tavola 1).

Tavola 1 - *Model Taxpayer Charter*: ambito di applicazione



“Il Model Taxpayer Charter Statuto dei diritti e dei doveri del contribuente, cooperazione con il Fisco tra Tax Governance e Tax Compliance” – ilfisco.it

Il *Model Taxpayer Charter* si regge su fondamentali principi accettati in gran parte delle legislazioni nazionali di tutto il mondo, tra i più significativi:

- La presunzione dell'onestà e della veridicità dei comportamenti posti in essere dal Contribuente, fino ad evidenza del contrario¹⁶;
- Il divieto di abuso del diritto in quanto il contribuente non può servirsi del Modello come ostacolo o per ritardare l'azione delle Amministrazioni Finanziarie in esecuzione delle singole normative nazionali;
- Il contribuente risponde nei limiti di quanto è tenuto a corrispondere sulla base della normativa fiscale domestica;
- Il principio di non discriminazione nell'applicazione del tributo;

Il Modello, inoltre, quale applicazione del più generale principio della certezza del diritto, dispone l'irretroattività delle disposizioni tributarie tranne i casi in cui l'applicazione retroattiva della norma si dimostri favorevole per il contribuente.

In materia di doppia imposizione fiscale¹⁷, ferma la disciplina del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, il documento prevede che gli Stati aderenti riconoscano al privato un credito d'imposta ovvero un meccanismo di esenzione del reddito dall'imposizione tributaria¹⁸

Per quanto riguarda interessi e sanzioni il *Model Taxpayer Charter* riconosce il potere delle Amministrazioni Finanziarie di irrogarli nelle fattispecie di accertamento di imposte evase purché il contribuente sia "*treated fairly*".

Il Modello nella trattazione dell'elusione fiscale favorisce l'introduzione di norme in materia di abuso del diritto ma ne pone dei limiti all'operatività al fine di impedire che

¹⁶ "a taxpayer is presumed to be honest and truthful, unless there is evidence to the contrary. Accordingly, information provided by a taxpayer and tax filings are generally presumed to be correct and complete with respect to factual information provided, unless there is reason to believe that the information is incomplete, inaccurate or misleading. This presumption of honesty and truthfulness is important, and represents a privilege afforded to a taxpayer, which can be denied in the event of evidence of the contrary"- Art. 5, Model of Taxpayer Charter, da SitoWeb CFE.

¹⁷ Il fenomeno della doppia imposizione internazionale si realizza sostanzialmente quando il contribuente è esposto all'imposizione fiscale dello Stato della fonte e a quella dello Stato di residenza. In Italia, secondo la regola generale, è riconosciuto un credito d'imposta (*foreign tax credit*) per le imposte assolute all'estero ai contribuenti residenti in Italia mirando a realizzare una neutralità fiscale interna e questo meccanismo si applica separatamente per ciascuno Stato con cui il contribuente ha intrattenuto relazioni (*per country limitation*) e ferme restando le regole ed i rimedi previsti dalle convenzioni internazionali. – F. TESAURO, "Istituzioni di diritto tributario" – parte speciale, UTET, Decima edizione.

¹⁸ "legislation shall provide for relief of double taxation, through an exemption or tax credit mechanism or as may be suitable in the circumstances" – Art. 19, Model of Taxpayer Charter, da SitoWeb CFE.

le Amministrazioni Fiscali possano contestare singole operazioni economiche ogni volta che realizzino un beneficio fiscale.

In accordo con l'impostazione adottata in Italia¹⁹, a livello di Comunità Europea ed in altri Paesi, il Modello riconosce e tutela il risparmio lecito d'imposta e quindi impedisce che il beneficio fiscale ottenuto mediante scelta tra diverse alternative di strutture economiche (*tax mitigation*) possa essere considerato fattispecie elusiva condannando solo quelle operazioni che presentino una struttura giuridica ed economica chiaramente posta in essere al fine di conseguire un risparmio fiscale (*artificial tax avoidance*).

In materia di evasione fiscale il *Model Taxpayer Charter* distingue tra evasione derivante da comportamenti "disonesti e criminosi" nei confronti dello Stato dal risparmio d'imposta conseguito mediante schemi di "*aggressive tax planning*" che dovrà essere trattato su un piano elusivo.

Il Modello presenta un quadro generale dei diritti e degli obblighi del contribuente e linee guida per l'accertamento delle imposte da parte delle Amministrazioni Finanziarie alla luce dei quali i singoli Stati, all'interno dei propri ordinamenti, possano rendere quanto più chiare e dettagliate le proprie disposizioni e il contribuente sia messo nelle condizioni per operare in modo corretto, completo e trasparente.

Un altro punto fondamentale del documento riguarda la certezza del diritto e raccomanda agli Stati un'uniforme interpretazione della normativa fiscale in modo che il privato che eserciti un'attività economica ed all'interno della stessa ponga in essere atti di organizzazione possa conoscerne con certezza e chiarezza gli obblighi fiscali conseguenti imposti dalla legislazione nazionale.

In questo ambito sono visti con favore istituti quali l'interpello (*ruling*), le circolari e/o risoluzioni (*technical interpretations*) fornite dagli Uffici fiscali, nel primo caso, direttamente al contribuente, nel secondo alla generalità dei soggetti passivi i quali possano agevolmente ricondurvi le proprie singole posizioni.

Quasi tutti gli Stati che hanno riconosciuto il *Model Taxpayer Charter* hanno un meccanismo di *ruling* e ricorrono ad interpretazioni tecniche ufficiali; 32 stati su 37 rendono pubblici e disponibili per i contribuenti i documenti interpretativi. Non tutti i

¹⁹ Art. 10 *bis* Statuto dei diritti del Contribuente (L. n. 212/00) in recepimento della Raccomandazione della Commissione Europea del 6 Dicembre 2012.

Paesi permettono di richiedere direttamente all'Amministrazione Finanziaria un'interpretazione sulla normativa fiscale ed alcuni pongono delle limitazioni nell'uso dell'interpello²⁰.

In materia di ripartizione dell'onere di provare i fatti e la corretta applicazione della normativa fiscale nazionale il Modello lo pone a carico del contribuente, avendo questo, alla luce del quadro proposto dallo stesso documento, ogni informazione e strumento per farlo, anche se privo di competenze tecniche specifiche.

In sede di accertamento, invece, è dell'Amministrazione Finanziaria la dimostrazione dei fatti posti alla base dell'atto emanato e l'onere della prova di condotta elusiva posta in essere dal contribuente, seppur, quest'ultimo principio non sia stato recepito da un rilevante numero di Paesi.

Il *Model Taxpayer Charter* rappresenta il *framework* di riferimento per tutti gli Stati interessati. Esso ha come elementi chiave l'equità e l'obiettivo di creare uno scenario di *tax compliance* in cui il contribuente sia posto nella condizione di operare in collaborazione con l'autorità fiscale sulla base di disposizioni tributarie semplici e chiare²¹.

Contestualmente alla presentazione del *Model Taxpayer Charter*, le tre associazioni professionali promotrici hanno chiesto alla Comunità Europea di tenere fede all'intenzione dichiarata di produrre uno "Statuto Europeo dei diritti del contribuente" vincolante per gli stati membri nell'ottica di compiere, in questo modo, un importante passo avanti in favore dell'unificazione e della certezza nel rapporto collaborativo tra Fisco e contribuenti.

L'Unione Europea con il "Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale" del 6 dicembre 2012 ha promulgato due Raccomandazioni in tema di pianificazione fiscale aggressiva e di *good governance* fiscale.

In tema di *good governance* fiscale ha proposto misure di contrasto ai paradisi fiscali con la predisposizione di *black lists* nazionali da parte di tutti i Paesi membri e un adeguato scambio di informazioni; inoltre, ha previsto norme comunitarie di *good*

²⁰ Towards greater fairness in taxation, a Model Taxpayer Charter, Preliminary Report, M. Cadesky, I. Hayes, D. Russel.

²¹ Il Model Taxpayer Charter, Statuto dei Diritti e dei Doveri del Contribuente, cooperazione con il fisco tra tax governance e tax compliance, P. Valente, I. Haynes, D. Barmentlo, da ilfisco.it sezione Approfondimenti.

governance quali trasparenza a concorrenza fiscale leale tra gli Stati e contrasto ai regimi fiscali ritenuti dannosi.

In materia di pianificazione fiscale aggressiva è stato opportuno un intervento comunitario rivolto al contrasto dei comportamenti delle grandi imprese multinazionali, che, mediante operazioni formalmente lecite, hanno iniziato un massiccio movimento di utili imponibili verso Stati con regimi fiscali più favorevoli, al fine di impedire l'erosione della base imponibile e la perdita di entrate fiscali per i singoli Stati.

L'OCSE il 12 Febbraio del 2013 ha pubblicato un documento: Rapporto BEPS (*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*) riguardante quelle materie di portata internazionale in cui l'intervento dei singoli Stati non è sufficiente come: la pianificazione fiscale aggressiva, la trasparenza fiscale e la cooperazione leale tra contribuenti e Amministrazioni Finanziarie e tra Autorità fiscali dei singoli Paesi, la creazione di un portale internet per tasse e imposte, l'istituzione di uno sportello unico per i contribuenti non residenti negli Stati membri per agevolare il rispetto degli obblighi fiscali e la *tax compliance*, il tema dell'abuso del diritto, il *transfer pricing*...

L'OCSE ha dato il via all'implementazione del sopra citato Rapporto attraverso l'*Action Plan BEPS* del 2015 che si è posto l'obiettivo di dotare le Amministrazioni Finanziarie di strumenti idonei ad affrontare il problema dell'evasione fiscale e ad assicurare che i profitti vengano tassati nello stesso luogo dove sono svolte le attività economiche che li generano. Il documento è stato articolato in 15 *Actions*:

Action 1 – Digital economy: affronta le sfide fiscali dell'economia digitale evidenziando le criticità delle norme internazionali esistenti. Il report delinea delle soluzioni per affrontare tali difficoltà, considerando sia imposte dirette che indirette;

Action 2 – Hybrids: fornisce delle raccomandazioni per quanto riguarda la progettazione di una normativa nazionale per neutralizzare gli effetti di strumenti come doppia non imposizione, doppie deduzioni, fiscalità differita;

Action 3 – CFC rules: formula raccomandazioni per rafforzare le norme per la tassazione delle società estere controllate;

Action 4 – Interest deductions: delinea un approccio comune basato sulla prevenzione dell'erosione della base imponibile attraverso l'utilizzo di interessi passivi, per esempio grazie alla deduzione di interessi passivi di parti correlate o di terze parti;

Action 5 – Harmful tax practices: rinnova il lavoro sulle pratiche fiscali dannose, con particolare attenzione al miglioramento della trasparenza e allo scambio obbligatorio di informazioni;

Action 6 – Treaty abuse: Sviluppa disposizioni per prevenire comportamenti di abuso del diritto;

Action 7 – Permanent establishment status: contiene modifiche alla definizione di stabile organizzazione per evitare l'aggiramento delle norme attraverso strutture fittizie e meccanismi che coinvolgono le c.d. "scatole vuote";

Action 8/10 – Transfer pricing: contengono orientamenti sui prezzi di trasferimento, in particolare in merito all'effettivo valore dei beni venduti e dei servizi prestati intercompany;

Action 11 – BEPS data analysis: Stabilisce metodologie e risultati delle Action BEPS e sviluppa nuove raccomandazioni;

Action 12 – Disclosure of aggressive tax planning: contiene raccomandazioni per quanto riguarda la divulgazione obbligatoria dei regimi fiscali ritenuti maggiormente aggressivi;

Action 13 – Transfer pricing documentation: contiene nuovi orientamenti in merito alla TP Doc. e introduce il nuovo strumento del Country by Country Reporting (CBCR);

Action 14 – Dispute resolution: contiene delle raccomandazioni per una più rapida risoluzione delle controversie;

Action 15 – Multilateral instrument: fornisce un'analisi delle questioni operative per favorire lo sviluppo delle 15 azioni riguardanti il progetto BEPS e raccomanda la collaborazione di tutti i 90 paesi partecipanti al Forum.

Per quanto riguarda la pianificazione fiscale aggressiva il 13 Marzo 2018 il Consiglio dell'Unione Europea ha raggiunto un accordo su una proposta di direttiva che introduce nuovi obblighi di segnalazione di politiche potenzialmente aggressive da

parte degli intermediari e di scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie, di cui in questa sede non entriamo nel merito, e che diverranno effettivi a partire dal 2020²².

Con riferimento alle altre materie citate rimane auspicabile l'introduzione di uno "Statuto europeo del contribuente" ispirato alle "*best practice*" degli Stati membri.

Nel 2016 la Commissione Europea ha pubblicato la Raccolta "Orientamento per un modello di Codice Europeo del contribuente" che rappresenta un documento non vincolante da considerarsi un modello da seguire e che può essere modificato e/o integrato dai singoli Stati membri in funzione del contesto e delle esigenze nazionali²³ che ruota intorno alle idee di rapporto collaborativo tra Fisco e contribuente, trasparenza, semplificazione degli obblighi a carico del contribuente, *tax compliance* e proposta di utilizzo di una lingua comune nei rapporti e negli atti tra Amministrazione Finanziaria e privati.

Appare evidente la predilezione da parte della Commissione per l'utilizzo della *soft law* anche in ragione della complessità ed eterogeneità degli ordinamenti tributari nei singoli Stati Membri. La natura non vincolante della *soft law* se da un lato lascia spazio all'iniziativa dei singoli Legislatori, non impone agli stessi l'introduzione di uno Statuto del contribuente aderente alla proposta della Commissione Europea e questo rallenta inevitabilmente il percorso verso un'applicazione concreta, generalizzata ed universale del *Model Taxpayer Chapter*.

²² Elusione fiscale, accordo in Consiglio sugli intermediari fiscali, da assonime.it.

²³ Orientamenti per un modello di Codice Europeo del contribuente, Commissione Europea – direzione generale fiscalità e unione doganale, da [SitoWeb ec.europa.eu](http://SitoWeb.ec.europa.eu)

1.3 La definizione preventiva delle controversie tributarie

Come accennato alle prime pagine di questo elaborato, dagli anni Novanta iniziarono ad essere introdotti nel nostro ordinamento strumenti, istituti e norme che poi si sono rivelati fondamentali in quel processo di rinnovamento e re-inquadramento del rapporto Fisco – contribuente auspicabilmente collaborativo e caratterizzato da un clima di reciproca fiducia in un’ottica di snellimento delle procedure, di deflazionamento del contenzioso tributario e anche di maggiore certezza, stabilità e rapidità nell’acquisizione del tributo da parte dell’Amministrazione Finanziaria, assicurata, non di rado, dal prevalere della volontà e della negoziazione tra le parti sulle stesse disposizioni di legge.

Per poter dare un inquadramento quanto più puntuale e realistico possibile non si può prescindere dal puntualizzare come la disciplina del diritto tributario, ma in generale ogni ordinamento giuridico, nasca e sia continuamente un combinarsi dei due concetti di “autorità” e “consenso”.

Sebbene la posizione dell’Amministrazione Finanziaria sia fondamentale, soprattutto nell’opinione comune, caratterizzata dall’ autorevolezza, forte anche della predominante sovranità che l’ordinamento gli attribuiva fino a tempi non troppo remoti, non mancano nel nostro sistema norme che consentono definizioni consensuali degli accertamenti tributari, accordi riguardanti tempi e modi di pagamento nella fase della riscossione dei tributi, casi di partecipazione del contribuente in contraddittorio per la definizione esatta del contenuto dell’atto di accertamento e situazioni in cui sono riconosciute possibilità di applicazione di regimi fiscali, non convenzionalmente attribuiti dalla legge alla fattispecie, a seguito di procedure di interpello agli Uffici dell’Amministrazione Finanziaria.

Allora, in una pluralità di situazioni e sempre partendo dal dato normativo, si affida al consenso il compito di attuazione della norma da un lato e di temperamento degli interessi in conflitto dall’altro, interessi riconducibili al titolare della pretesa (Amministrazione Finanziaria) e al soggetto titolare della contestazione (privato destinatario del procedimento di accertamento).

L’ordinamento giuridico, nell’ambito del diritto civile, prevede da sempre il potere dell’autonomia privata di regolamentare conflitti giuridici, così come quelli economici, evitando di portare la lite, in ogni caso, davanti al giudice. Anche nella

materia fiscale, nell'ottica di più ampio respiro dell'ambiziosa previsione di un rapporto collaborativo e paritetico tra le parti in causa, si è ritenuto che “istituti di diritto privato” e quindi il raggiungimento di un accordo, già in fase sostanziale, ovvero, in fase processuale ma comunque prima della sentenza, rappresentassero la miglior realizzazione dell'interesse fiscale e la più efficace tutela del contribuente.

Forte di questa convinzione, il nostro attuale sistema tributario e, con esso, il rapporto di collaborazione tra Fisco e contribuente, si snoda tra due concetti fondamentali che sono quello del “procedimento partecipativo” e quello del “procedimento contraddittorio”.

Il procedimento partecipativo prevede la presenza del contribuente e la sua concreta partecipazione alla fase di accertamento e alla formazione dell'atto facendo venire meno la disparità di posizione tra autorità di controllo e contribuente. È in questo contesto che si inserisce il nuovo istituto della *Cooperative Compliance*, della quale tratteremo in seguito, che mira a velocizzare le procedure ed a deflazionare il contenzioso e che si perfeziona prima dell'atto di accertamento ordinario.

Il procedimento contraddittorio si concretizza nella formulazione, da parte della parte privata, di argomentazioni contrastanti con quelle dell'Amministrazione finanziaria, in un momento successivo alla fase dell'accertamento, da valutare in modo preventivo al fine di evitare l'intervento degli organi giurisdizionali.

Gli istituti deflattivi del contenzioso, seppur previsti nel nostro ordinamento sotto la denominazione di “concordato fiscale” già dalla fine dell'Ottocento²⁴, sono stati visti con diffidenza dal Legislatore del secolo scorso nel convincimento che l'eliminazione di qualsivoglia margine di discrezionalità in capo agli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria rappresentasse un efficace rimedio contro episodi di corruzione ed illeciti, *“come se il cambiamento di una legge potesse modificare l'onestà o, se si vuole, la disonestà di una persona: anche privando il funzionario di margini valutativi, estirpando gli istituti di specie, un controllo fiscale comunque si tipizza per ampia discrezionalità in particolari momenti dello stesso, ad esempio, è*

²⁴ L'istituto del concordato fu previsto dal regolamento n. 549 del 23 Dicembre 1897, dopo un susseguirsi di riforme dobbiamo attendere la legge Tremelloni del 1956 istitutiva del Testo Unico delle imposte sul reddito del 1958 per rinvenire nell'ordinamento italiano il primo strumento deflativo del contenzioso nell'accezione odierna: l'accertamento con adesione – “Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela”, B. Patrizi, G. Marini, G. Patrizi, CEDAM Editore.

libera la valutazione del verificatore che lo induce a ritenere più interessante l'analisi di determinati costi o ricavi della realtà aziendale rispetto ad altri”²⁵.

Con l'evoluzione del rapporto collaborativo tra Fisco e Contribuente, improntato sempre più alla trasparenza, al dialogo e al principio del contraddittorio, avutasi negli anni Novanta²⁶ e, poi, ancor di più con l'introduzione nel nostro ordinamento dello Statuto dei Diritti del contribuente il panorama in questo ambito è cambiato restituendo ai suddetti un più ampio margine di applicazione e un'importanza non di poco conto.

Non è stata solo l'impostazione degli organi della legislatura a cambiare rotta nell'applicazione degli strumenti deflativi ma anche l'Agenzia delle Entrate, in anni recenti, ha mostrato il proprio *favor* verso una reale collaborazione tra soggetto pubblico e privato in particolare riconoscendo il diritto di accesso ai documenti amministrativi (salvo alcune casistiche) e la possibilità di concludere accordi, integrativi o sostitutivi del provvedimento, con il contribuente, consapevole che la mancanza di confronto non può che facilitare la creazione di situazioni conflittuali e quindi di contenzioso.

Marco di Capua, in veste di Vice Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in occasione del convegno per il sessantesimo anniversario dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, ha sottolineato la necessità di *“un atteggiamento leale, non capzioso, non contraddittorio e di un rapporto fiscale semplice nei modi di attuazione, trasparente nelle procedure ed ampiamente condiviso, con il compito strategico dell'Amministrazione Finanziaria di assistere l'utenza, ovvero, favorire la tax compliance intesa quale incentivo all'adempimento spontaneo dell'obbligazione tributaria. In questa ottica, dunque, l'attività di accertamento deve essere qualificata, soprattutto, come strumento deterrente preventivo in un contesto in cui l'Amministrazione finanziaria pone al centro della sua attenzione il cittadino nella duplice veste di contribuente e di utente. Il maggiore coinvolgimento dei cittadini da parte dell'Amministrazione finanziaria consente quindi di incentivare il ricorso agli strumenti alternativi di risoluzione in nome dello spirito di collaborazione e buona*

²⁵ “La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario”, G. D. Toma, CEDAM Editore.

²⁶ In particolare, L. n. 241/1990 in materia di processo amministrativo.

fede, nonché, nel rispetto del canone della trasparenza che deve guidare l'attività amministrativa a seguito del processo di riforma avviato con la legge n. 241/90"²⁷.

È evidente come l'applicazione degli strumenti deflattivi del contenzioso potenzialmente faciliti i rapporti tra Autorità fiscale e contribuente rendendo più agevole e tempestiva l'entrata fiscale per l'Erario senza un aggravio di spesa in capo al soggetto privato.

Con il termine strumenti deflattivi del contenzioso tributario si intende *"l'insieme degli strumenti a disposizione del contribuente per comporre le liti sorte con l'Amministrazione finanziaria, prevenirne l'insorgere ovvero accelerarne il decorso [...] Si tratta di strumenti attraverso i quali il principio generale dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria viene sacrificato per potenziare il contraddittorio tra fisco e contribuente e giungere a forme di estinzione concordate delle ragioni erariali"* e rappresentano *"l'unico mezzo idoneo a conciliare al meglio le ragioni delle parti in causa, da un lato, consentendo al Fisco di ridurre drasticamente i tempi e i costi di definizione delle liti in sede contenziosa, e, dall'altro, riconoscendo al contribuente la possibilità di diminuire sostanzialmente le pretese erariali ottenendo un favorevole trattamento sanzionatorio"*²⁸.

Il motivo del *favor* mostrato verso questi istituti e verso la loro applicazione non va, però, ricercato solo nel nuovo rapporto tra Fisco e contribuente di cui fin qui discusso. Nell'ordinamento italiano la giurisdizione tributaria spesso non presenta la richiesta professionalità, infatti, i giudici tributari, che provengono dalla magistratura ordinaria o dalle giurisdizioni speciali, non dispongono di una idonea conoscenza della materia, qui intesa non solo come diritto tributario ma anche come conoscenza del bilancio, delle operazioni societarie, della contrattualistica, del diritto internazionale... questa mancanza è "sanata", in taluni casi, dai giudici non togati appartenenti alle categorie professionali dei dottori commercialisti o degli avvocati i quali, però, frequentemente si ritrovano in posizioni di "incompatibilità".

Inoltre, praticamente sempre nella realtà, il rapporto tra organo di controllo e contribuente appare eccessivamente litigioso a causa della diffidenza reciproca che sfocia in conflitti anche là dove tali situazioni potrebbero essere evitate o

²⁷ "L'evoluzione degli istituti deflattivi del contenzioso nell'esperienza dell'Agenzia delle Entrate", M. Di Capua, tratto da *NeΩtepa* – periodico ufficiale dell'A.N.T.I.

²⁸ "Istituti deflattivi e mini sanzioni: novità", G. Marzo, articolo tratto da *Altalex*.

preventivamente sanate. Questo tratto è accentuato dal livello di evasione che, seppur non esattamente quantificato o quantificabile, pone l'Amministrazione Finanziaria in una posizione di "aggressività" e sfiducia anche nei confronti di coloro che non sono artefici di comportamenti evasivi.

Tra Fisco e contribuente possono nascere controversie la cui risoluzione comporta scelte valutative su cui le parti non pervengono ad un accordo in sede di contraddittorio ed i giudici non sono in possesso delle competenze e della preparazione idonee per dirimerle al meglio. A titolo esemplificativo, casi significativi sono: le controversie sui prezzi di trasferimento *intercompany* e la determinazione del "valore normale", le problematiche inerenti alla residenza dei soggetti passivi, siano essi persone fisiche o giuridiche, l'applicazione del criterio dell'inerenza dei costi, l'inquadramento delle valide ragioni economiche poste a fondamento di scelte potenzialmente elusive.

Infine, i funzionari verificatori ed accertatori operano in regime di sostanziale irresponsabilità o "oggettiva arbitrarietà" e quindi non agiscono con responsabilità sotto il profilo patrimoniale o professionale; questo può portare a comportamenti ingiustificatamente aggressivi e lesivi della posizione del contribuente sottoposto ad accertamento, soprattutto in termini di oneri difensivi, di pianificazione imprenditoriale e per il pagamento di imposte provvisoriamente accertate.²⁹

Alla luce delle ragioni fin qui esposte, gli strumenti deflattivi del contenzioso rappresentano il miglior modo per combinare gli interessi delle parti in causa, evitando situazioni di incertezza e conflittualità che si protrarrebbero per anni, rispondendo alle esigenze di budget dell'Erario, e attribuendo al privato sgravi sul piano sanzionatorio che, spesso, costituisce la parte più cospicua della pretesa tributaria avanzata nell'atto di accertamento.

Infatti, la ragion d'essere di tali istituti si rinviene nell'addivenire delle parti ad una *"transazione bonaria della divergente capacità contributiva accertata dall'Ufficio prevedendo, da una parte, una riduzione della propria pretesa creditoria e, dall'altra, come compensazione, la rinuncia all'impugnazione dell'atto impositivo"*³⁰.

²⁹ "Strumenti deflattivi del contenzioso e adesione ai pvc. Profili critici", P. Valente, R. Betti, da *ilfisco.it* sezione Approfondimenti.

³⁰ Manuale dell'accertamento delle imposte, S. Capolupo, IPSOA, IV Edizione.

Sebbene il dialogo e la collaborazione tra Fisco e contribuente rimanga, in questo terreno, elemento fondamentale, non si può non prendere atto del fatto che spesso il Legislatore ha posto alla base della normativa in questione le esigenze di celerità del procedimento piuttosto che l'importanza del contraddittorio tra le parti. È sicuramente da interpretare in tal senso la possibilità di adesione al contenuto dei processi verbali di costatazione o al contenuto dell'invito al contraddittorio e l'acquiescenza.

La priorità data alle esigenze di cassa dello Stato, comunque, in un'ottica costi – benefici giova, nella più parte dei casi, anche al contribuente in quanto il restringimento del tempo intercorrente tra il momento dell'accertamento e il momento della riscossione viene fatto corrispondere ad una sensibile riduzione della sanzione irrogata e, soprattutto, la soluzione concordataria lo rende estraneo all'incertezza e alla dispendiosità di un eventuale fase contenziosa.

Gli istituti deflativi del contenzioso previsti dal nostro ordinamento sono i seguenti: autotutela, acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo/mediazione, ravvedimento operoso, conciliazione giudiziale; si rinvia la specifica trattazione al prossimo capitolo del presente elaborato.

Tali strumenti, ad esclusione della conciliazione giudiziale, si applicano in sede amministrativa.

È appropriato distinguere tra istituti “bilaterali” che comportano il coinvolgimento del contribuente da parte dell'Amministrazione Finanziaria nella fase procedimentale o processuale: accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione giudiziale, e quelli “unilaterali” quindi attivabili su iniziativa del cittadino e per sua volontà: ravvedimento operoso e acquiescenza.

Fino al 31 Dicembre 2015 il nostro ordinamento prevedeva per il contribuente la possibilità di adesione al contenuto del processo verbale di costatazione³¹ e l'adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio³² ad oggi abrogati.

Con il decreto fiscale n. 119/2018 collegato alla legge di bilancio 2019, che si propone come pace fiscale, è stata prevista la possibilità di definizione agevolata del contenuto integrale dei processi verbali di costatazione, con stralcio di sanzioni e interessi, consegnati entro il 24 Ottobre 2018 presentando una dichiarazione per regolarizzare le

³¹ Ex Art. 5 D. lgs n. 218/1997 abrogato con la L. n. 190/2014 a partire dal 1° gennaio 2016.

³² Ex Art. 5 – bis D. lgs n. 218/1997 abrogato con la L. n. 190/2014 a partire dal 1° gennaio 2016.

violazioni contestate in merito ai periodi d'imposta, per i quali non sono scaduti i termini di decadenza per l'attività di accertamento, entro il 31 maggio 2019³³.

Un ruolo deflattivo deve essere riconosciuto anche all'istituto dell'interpello il quale consente al contribuente, che si ritrovi in una situazione di incertezza circa l'applicazione di una norma tributaria, di venire a conoscenza della posizione tenuta dagli Uffici sull'argomento tramite la presentazione di un'istanza. Dopo di che, attenendosi alle informazioni dettate dall'autorità fiscale, il contribuente non si espone al rischio di una eventuale e futura fase contenziosa.

³³ “Definizione agevolata dei PVC senza sanzioni, né interessi”, S. Capolupo, da Ipsoa.it

1.4 Il favor verso una collaborazione *ex ante* per la corretta definizione della pretesa tributaria: il rapporto tra Fisco e Grandi contribuenti.

Negli ultimi anni il rapporto tra Fisco e contribuente ha conosciuto un'importante e nuova fase chiamata di “*cooperative tax compliance*” che, per una più esaustiva trattazione dell'argomento, questo elaborato si propone di approfondire.

Con la parola *compliance* si intende la conformità delle procedure interne di un'azienda con il sistema normativo e regolamentare. In termini pratici “essere *compliant*” presuppone un costante monitoraggio dell'evoluzione dell'ambiente esterno ed una continua attività preventiva volta ad eliminare il rischio di non conformità attraverso l'attuazione degli adempimenti richiesti.

In ambito tributario, ed in particolare in materia di rapporto tra Fisco e contribuente, il D. Lgs n. 128/2015 ha introdotto un nuovo regime di adempimento collaborativo che consente di individuare, monitorare e, quindi, gestire il rischio di natura fiscale.

La finalità di tale assetto è di favorire il corretto adempimento fiscale da parte del contribuente senza che si generino situazioni di conflittualità con l'Amministrazione Finanziaria.

Prima di approfondire il tema, occorre guardare agli anni precedenti per capire la genesi dell'innovativo rapporto auspicato tra le parti del rapporto tributario.

Nel 2008 i Commissari del *Forum on tax Administration* (FTA)³⁴ coniarono l'espressione *Enhanced Relationship* per inquadrare e definire una relazione basata sulla fiducia e sulla cooperazione tra contribuente ed Amministrazione finanziaria e per dettarne le possibili linee guida di implementazione.

³⁴ Il *Forum on Tax Administration* è un gruppo di lavoro istituito dall'OCSE nel 2002 con la *vision* “*di creare un forum attraverso il quale i Commissari (rappresentanti di 47 Paesi, di cui 35 appartenenti all'OCSE e comunque tutti i membri del G20) possono individuare, discutere e influenzare le relative tendenze globali e sviluppare nuove idee per migliorare l'amministrazione fiscale in tutto il mondo. L'obiettivo fondamentale è quello di migliorare i servizi e gli adempimenti fiscali dei contribuenti per aiutare le amministrazioni fiscali aumentando l'efficienza, l'efficacia e l'equità dell'amministrazione fiscale e riducendo i costi di conformità. Per garantire che i risultati del lavoro siano disponibili al maggior numero di amministrazioni fiscali possibili, vengono pubblicati i risultati degli studi più importanti sotto forma di relazioni e report.*” All'interno del FTA è stato istituito un sottogruppo: il *compliance sub-group*, che si propone di lavorare sui temi della *good tax governance* al fine di implementare la fiducia dei contribuenti nel rapporto con il Fisco. Da www.oecd.org.

Il “contribuente” a cui il gruppo di lavoro fece riferimento fu il “grande contribuente” inteso come gruppo societario dotato di un sistema di controllo interno ai sensi del D.lgs n. 231/2001.

Da tale studio emersero due comportamenti che avrebbero caratterizzato quel rapporto tra parte privata e autorità fiscali che si veniva delineando: da un lato, il dovere dell’Amministrazione Finanziaria di improntare il proprio agire su principi di imparzialità, proporzionalità e responsabilità tenendo conto *in primis* delle vicende commerciali proprie della realtà aziendale e aprendosi alla trasparenza ed alla *disclosure*; dall’altro un comportamento trasparente da parte del contribuente che prevedesse la condivisione con l’autorità di propri dati e proprie informazioni.

Per meglio comprendere il concetto di *Enhanced Relationship* è significativa la definizione data dall’ *International Fiscal Association* (IFA) che la inquadra come “*Una relazione specificamente definita, basata su intenzioni mutualmente espresse e non su regole dettagliate, a cui i contribuenti e le autorità fiscali accedono volontariamente andando oltre le loro obbligazioni legali di base. La suddetta relazione si basa su una conoscenza reciproca, rispetto e collaborazione fattiva, e ha quale scopo la gestione delle norme fiscali applicabili all’attività aziendale dei contribuenti nella maniera più efficiente e tempestiva possibile, assumendo una comunicazione riguardante le informazioni fiscalmente rilevanti (incluse le posizioni prese) che sia completa, tempestiva e reciproca e che porti ad una valutazione del corretto ammontare di imposte tenendo in considerazione la ratio e lo scopo della normativa fiscale (invece di tenere in considerazione solo l’interpretazione letterale della norma) rispettando gli obblighi e i diritti di entrambe le parti da un punto di vista procedurale nel caso di disaccordo sul corretto ammontare delle imposte dovute*”³⁵.

Il Report OCSE del 2008 si basava su cinque principi fondamentali cd. *Key pillars* che sono stati posti, poi, alla base della nuova *cooperative compliance*: 1. *Commercial Awareness* secondo cui l’Amministrazione Finanziaria è tenuta a comprendere il business del contribuente, il settore in cui opera e le dinamiche commerciali in cui lo stesso si trova a compiere operazioni economiche in favore della certezza del diritto, riconoscendo preventivamente la lecita pianificazione fiscale ed evitando contenziosi

³⁵ “Study into the role of tax intermediaries”, Report OCSE, 2008.

lunghe ed onerose; 2. *Impartiality* ovvero l'imparzialità dell'Amministrazione Finanziaria ed il suo atteggiamento obiettivo sia in fase procedurale sia nell'eventuale fase contenziosa; 3. *Proportionality* e quindi una efficiente e allocazione delle risorse da parte dell'Autorità fiscale per quanto riguarda le verifiche da compiere, le ricadute sul gettito e la selezione dei contribuenti meno trasparenti e, quindi, meno *compliant* da monitorare; 4. *Openness and responsiveness* nei comportamenti dell'Amministrazione finanziaria che deve garantire rapide e chiare risposte, in un contesto di dialogo con il contribuente, circa operazioni economiche o accadimenti aziendali posti alla sua attenzione, prima della dichiarazione dei redditi del periodo di riferimento o prima del compimento degli stessi; 5. *Disclosure and transparency* da parte del contribuente il quale è tenuto ad adempiere tempestivamente alle richieste di chiarimento da parte dell'Autorità fiscale sia per quanto riguarda operazioni passate sia circa eventi futuri in un'ottica di consultazione preventiva. Anche l'Amministrazione Finanziaria deve assumere comportamenti trasparenti funzionali alla creazione di un sistema fiscale senza incertezze o distorsioni interpretative.

Nel 2013 l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico ha ampliato i principi espressi nello Studio del 2008 pubblicando un Report in cui ha postulato il passaggio da una collaborazione rafforzata (*Enhanced Relationship*) a un rapporto di *cooperative compliance* tra Fisco e contribuente: "*Co-operative compliance: a Framework from Enhanced Relationship to Co-operative compliance*".

In questa prospettiva l'OCSE ha riconosciuto i *key pillars* suddetti ed ha ampliato la portata del concetto di "collaborazione" prevedendo che il contribuente predisponga un efficace *Tax Control Framework*, di cui si rimanda la trattazione al capitolo terzo di questo elaborato, "*che assicuri una chiara ed obiettiva verifica dell'abilità e volontà del contribuente di offrire trasparenza e fornire informazioni*"³⁶.

Tale collaborazione, dunque, presuppone un dialogo costante tra le parti soprattutto in merito ad operazioni potenzialmente idonee a generare controversie fiscali così da favorire l'inquadramento della fattispecie tributaria e quindi la corretta pretesa tributaria, da assolvere nei modi e nei tempi previsti dalla legge. L'aspetto più critico per l'effettiva costruzione di un rapporto di questo tipo tra le parti in causa è, sicuramente, di tipo culturale e comportamentale perché necessita di un cambiamento

³⁶ "Co-operative compliance": relazioni Fisco – Contribuente, la nuova sfida, S.M. Galardo, da Corriere Tributario 36/2016.

radicale di quegli atteggiamenti diffidenti ed ostili che, spesso, nelle fattispecie reali si rivelano essere preponderanti. È, forse soprattutto per questo motivo, che il quadro delineato dall'OCSE per trovare effettiva applicazione nei sistemi tributari dei singoli Stati deve essere affiancato da un sistema di assegnazione di benefici che i contribuenti si aspettano di poter ricevere da questo rapporto di *cooperation* con l'Amministrazione Finanziaria.

Con il concetto di *cooperative compliance* si va oltre l'*Enhanced Relationship* e, soprattutto, si supera completamente la cd. *Basic Relationship*³⁷, almeno per quanto riguarda il rapporto tra Fisco e Grandi contribuenti, in favore di una maggior certezza della pretesa tributaria *ex ante* alla quale corrisponde, inevitabilmente, una riduzione delle contestazioni in sede di verifica e, quindi, *ex post*.

Gli Stati che hanno fatto proprie le linee guida contenute nei Report pubblicati dall'OCSE hanno codificato modelli generali di funzionamento della *cooperative compliance* e hanno previsto la possibilità di accordi individuali tra privato e autorità in modo da renderne possibile l'implementazione.

Possiamo rintracciare dei tratti comuni nell'attuazione del regime di *cooperative compliance* nei vari Paesi tra cui, i più rilevanti: l'esistenza all'interno dell'azienda di un sistema di gestione dei rischi fiscali, cd. *Tax Control Framework*, che garantisca l'affidabilità delle dichiarazioni fiscali; l'applicazione del regime ad una categoria ristretta di contribuenti e cioè a quelli di più grandi dimensioni; la volontarietà di adesione.

Quasi tutti gli Stati aderenti all'OCSE hanno risposto positivamente all'adozione di modelli di *cooperative compliance* anche se la maggioranza di essi ha previsto l'adesione al regime come scelta volontaria del contribuente. L'eccezione è Singapore dove l'adesione non è volontaria ma è la stessa Amministrazione Finanziaria che invita i soggetti dotati dei requisiti determinati sulla base di criteri discrezionali (e, quindi, non codificati) a aderire al modello.

³⁷ La *Basic Relationship* definisce il rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente come una serie di obblighi formali imposti al cittadino in adempimento agli obblighi fiscali previsti *ex lege* ai quali corrispondono poteri ispettivi ed accertativi della parte pubblica in merito alla correttezza nell'assolvimento dei suddetti obblighi, senza la previsione di occasioni di contatto o collaborazione tra le parti.

A partire dal 2008, le Amministrazioni Finanziarie dei Paesi economicamente maggiormente sviluppati³⁸ hanno adottato ed implementato nei propri sistemi fiscali modelli di *Cooperative compliance* per attrarre nuovi investimenti alla luce della trasparenza e della disponibilità offerta ai nuovi operatori e per migliorare l'adempimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti.

La procedura seguita dalla quasi totalità dei Paesi, chi prima chi dopo, ha previsto la predisposizione di un Progetto Pilota da applicare in via sperimentale ad aziende potenzialmente interessate al nuovo modello e, successivamente, l'istituzione vera e propria del regime di *cooperative compliance* tramite la promulgazione di una Legge o di provvedimenti ad essa equiparati.

Irlanda, Paesi Bassi (con l'*Horizontal Monitoring*), Regno Unito, Stati Uniti, Australia e Sud Africa hanno iniziato il percorso di implementazione dell'adempimento collaborativo prima del 2008, seguiti da Singapore (2008), Canada (2010), Giappone (2010), Nuova Zelanda (2010), Slovenia (2010), Spagna (2010), Danimarca (2012), Svezia (2012). Infine, tra 2013 e 2015, anche Austria, Finlandia, Norvegia, Italia, Francia e Russia si sono mosse nello stesso senso.

Il minimo comune multiplo ai modelli di attuazione del regime di *cooperative compliance* di tutti i Paesi è sicuramente l'accordo con l'Amministrazione che, nei Paesi anglosassoni prende il nome di *Annual Compliance Arrangement*, il quale si sostanzia in un accordo scritto nel quale vengono identificati benefici e obblighi in capo al contribuente. Solitamente i tratti fondamentali di questo *agreement* sono: la risoluzione tempestiva di problematiche interpretative; l'individuazione di un piano che fissa modi e tempi nel dialogo Fisco – contribuente; la riduzione di sanzioni e interessi in caso di accertamento di violazioni tributarie; la sospensione dei controlli delle dichiarazioni e delle verifiche ad attività ispettive per il periodo coperto dall'accordo; la riduzione e semplificazione degli adempimenti formali; il principio dell'*early disclosure* e cioè l'obbligo per il contribuente di dare informazioni spontanee e preventive su temi e operazioni a rischio, quali le operazioni straordinarie, i rapporti con i Paesi *black list*, il *transfer pricing*³⁹.

³⁸ i.e Stati Uniti, Irlanda, Regno Unito, Australia.

³⁹ *Tax governance* e cooperazione rafforzata con il Fisco, A. Nuzzolo, P. Valente, da ilfisco.it sezione Approfondimento

In alcuni Paesi, come l’Australia, sono esclusi dall’ammissione al regime di *cooperative compliance* gli *high risk taxpayers* a meno che eventuali contenziosi pendenti o accertamenti non vengano preventivamente risolti.

Per chiarezza di esposizione, di seguito una tabella sintetica (Tavola 2) e riepilogativa dei modelli di *Cooperative Tax Compliance* nei vari Paesi aderenti che, tuttavia, non approfondiremo in questa sede.

Paese	Modello di <i>Co-operative compliance</i>
Australia	Modello formalizzato dal 2001. Al momento è possibile instaurare un accordo annuale, c.d. <i>Annual Compliance Arrangements</i> (ACA), concordando metodi di comunicazione e obiettivi fra Amministrazione e grandi contribuenti.
Austria	Il progetto pilota " <i>Horizontal Monitoring</i> " è stato avviato nel 2011 e ha coinvolto più di 10 grandi gruppi fino al 2014. Soggetti esterni come Camera di Commercio e Industria e consulenti fiscali sono stati coinvolti nel progetto per migliorare ulteriormente la collaborazione.
Canada	Nel 2010 è stato lanciato un progetto di avvicinamento e collaborazione tra le grandi aziende, l'Amministrazione Finanziaria e i consulenti fiscali.
Danimarca	Progetto pilota avviato nel 2008, trasformatosi in un vero e proprio modello di <i>Co-operative Compliance</i> nel 2012.
Finlandia	Progetto pilota avviato nel 2013, ad oggi ancora in corso.
Francia	Progetto pilota emanato nel 2013, ad oggi non ancora trasformatosi in un vero e proprio modello di <i>Co-operative Compliance</i> .

Regno Unito	Nel 2009 l'HMRC (<i>Her Majesty's Revenue and Customs</i>) ha formalizzato un modello di <i>Compliance</i> per i grandi contribuenti basandosi su un modello di <i>Customer Relationship Management</i> .
Russia	Progetto pilota avviato nel 2012, al quale hanno partecipato 4 gruppi societari firmando un accordo di <i>Horizontal Monitoring</i> e scambio di informazioni. Il progetto mira a stabilire un nuovo tipo di rapporto basato su fiducia, trasparenza e collaborazione.
Singapore	Progetto pilota avviato nel 2008, sulla base delle raccomandazioni del rapporto OCSE sull' <i>Enhanced Relationship</i> , previa consultazione della Camera di Commercio di Singapore che gestisce i rapporti con le aziende maggiormente performanti.
Slovenia	Modello formalizzato nel 2010 tramite invito pubblico a partecipare da parte del DURS (<i>Dav na Uprava Republike Slovenje</i>).
Sud Africa	Formalizzazione del modello dal 2005 da parte della <i>South African Revenue Service</i> (SARS).
Spagna	Formalizzazione del modello di <i>Compliance</i> con l'emanazione di un " <i>Code of a good practice</i> " nel 2010 e creazione di un " <i>Companies large forum</i> ".
Svezia	Progetto avviato nel 2006 con continui dialoghi fra le Autorità e le grandi aziende. Nella primavera del 2012 15 grandi compagnie sono state invitate ad unirvi.
Stati Uniti	<i>Compliance Assurance Process</i> (CPI) avviato nel 2005 con un Progetto pilota, divenuto definito nel 2012.

Germania	Nessun modello di <i>Compliance</i> è stato ad oggi formalizzato. Tuttavia, dal 2012 qualche Stato Federale, come ad esempio la Bassa Sassoni, ha adottato dei modelli di collaborazione volontaria che le aziende possono adottare in caso di verifiche fiscali.
Hong Kong	Nessun modello di <i>Co-operative Compliance</i> è stato ad oggi adottato.
Ungheria	Nessun modello di <i>Co-operative Compliance</i> adottato. Tuttavia, dopo le raccomandazioni dello studio OCSE del 2008 la <i>Large Taxpayer's Directorate</i> (LTU) ha adottato sistemi di gestione fiscale che basati sul continuo dialogo tra Amministrazione e contribuenti ed una relazione basata su fiducia e flessibilità.
Irlanda	Modello di <i>Co-operative Compliance</i> formalizzato nel 2005, dopo diversi anni di confronto fra le parti interessate.
Italia	Progetto pilota avviato dall'Agenzia delle Entrate nel 2013, al quale hanno risposto 55 gruppi societari per il 53% italiani, il 32% europei e la restante parte extra-UE. Ad aprile 2016 è stato emanato il provvedimento per l'accesso al regime, istituito con Decreto del 15 giugno 2016 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 148 del 27.06.2016.
Giappone	Modello di <i>Co-operative Compliance</i> adottato dal 2010. Quando le Autorità Fiscali esaminano le operazioni poste in essere dai grandi contribuenti, si concentrano prima di tutto su come sono stati gestiti i rischi fiscali.
Olanda	Modello di <i>Compliance</i> avviato nel 2005 tramite <i>l'Horizontal Monitoring</i> . Continua implementazione del modello basata sul miglioramento delle mappe interni di gestione del rischio fiscale utilizzate dai grandi contribuenti. Nel 2012 un comitato indipendente ha valutato positivamente l'impatto di tale modello.
Nuova Zelanda	Nel 2008 è stato avviato il Progetto pilota, al quale hanno partecipato circa 10 gruppi. La firma del primo accordo è arrivata nel 2010.
Norvegia	Progetto pilota, basato sulle raccomandazioni OCSE del 2008, avviato nel mese di agosto 2011 ed implementato fino al 2013. Il rapporto si basa principalmente sul dialogo tra il top management delle aziende interessate e l'Amministrazione Fiscale.
Portogallo	Nessun modello di <i>Co-operative Compliance</i> formalmente adottato. Tuttavia nel 2012 l'Amministrazione Fiscale ha istituito un ufficio apposito per dialogare con i grandi contribuenti.

Tavola 2: Tabella riepilogativa da “*Co-operative Compliance: a framework from Enhanced Relationship to co-operative compliance*”, Report OCSE 2013.

Per quanto riguarda la situazione italiana, nell’ottica di un miglioramento del rapporto tra Amministrazione Finanziaria e Grandi contribuenti, l’Agenzia delle Entrate, nel 2013, ha avviato un Progetto Pilota con la finalità di dettare uno schema di riferimento per nuove forme collaborative basate sulla fiducia e sulla trasparenza.

Tale iniziativa ha trovato collocazione da un lato, nel programma dal respiro internazionale, di cui sin qui detto: il *cooperative compliance programme* e, dall'altro, nell'attività di riorganizzazione dello stesso apparato dell'Agenzia delle Entrate che ha previsto la suddivisione in macro-categorie dei contribuenti (grandi contribuenti, PMI, lavoratori autonomi, enti non commerciali, persone fisiche) per l'istaurazione di rapporti differenziati con ciascuna di esse, di sistemi di analisi distinti e più realistiche valutazioni del rischio di comportamenti evasivi e/o elusivi.

Il Progetto Pilota di adempimento collaborativo del 2013 ha offerto ai grandi contribuenti, cioè ai soggetti con volume d'affari o ricavi non inferiori ai 100 milioni di Euro, la possibilità di istaurare un rapporto di collaborazione con l'Agenzia delle entrate, vista la loro rilevanza fiscale, per implementare un approccio al controllo *ex ante* a discapito del tradizionale intervento *ex post* da parte dell'autorità fiscale e, in questo modo, riducendo l'incertezza delle posizioni fiscali e con impatti positivi sul livello di *compliance* alla normativa tributaria del contribuente.

Tale progetto ha previsto la collaborazione tra Agenzia dell'entrate e soggetto passivo d'imposta attraverso l'organizzazione di appositi tavoli tecnici per l'analisi dei modelli di gestione del rischio più idonei a garantire la *compliance* fiscale, la definizione degli adempimenti, degli obblighi e dei benefici spettanti ad entrambe le parti, la considerazione preventiva di specifiche operazioni e situazioni in essere o future in relazione alle norme di legge...

L'introduzione vera e propria del regime di *cooperative tax compliance* è avvenuta ad opera del D.lgs n. 128 del 5 Agosto 2015, emanato in attuazione di quanto disposto dalla Legge Delega Fiscale n. 23 del 11 marzo 2014.

Con questo intervento normativo il Legislatore ha voluto postulare un approccio completamente nuovo del Fisco nei confronti del contribuente basato sul passaggio dal controllo *ex post*, spesso causa di contenziosi tributari, ad una collaborazione *ex ante* che consiste nella definizione preventiva della posizione tributaria del soggetto passivo⁴⁰.

Il sistema italiano è basato sull'autodichiarazione e l'autoliquidazione delle imposte e tali adempimenti possono essere oggetto di verifica da parte degli Uffici

⁴⁰ La cooperative compliance: come cambia il rapporto tra fisco e contribuente, A. Germani, F. Mariotti, da www.gdctax.it

dell'Amministrazione Finanziaria nei cinque anni successivi. Eventuali rilievi dell'Autorità fiscale, comprensivi di sanzioni ed interessi, possono rettificare quanto dichiarato e liquidato dal contribuente, anche in modo significativo, non senza generare incertezza.

L'incertezza è dovuta, *in primis*, al ritardo nell'agire dell'Amministrazione Finanziaria, che, a distanza di tempo, si trova a dare un'interpretazione alle operazioni economiche poste in essere dal contribuente praticamente svincolata dalle vicende commerciali in cui le stesse, a suo tempo, avevano trovato la loro ragion d'essere.

Questa situazione genera inevitabilmente conflitto tra le parti e il contribuente, sulla base della propria posizione e degli elementi che ha a disposizione per dimostrare la correttezza dei comportamenti tenuti, anche a distanza di anni, si trova a scegliere tra una fase di contenzioso lunga ed incerta, oppure il ricorso agli strumenti deflattivi per raggiungere un accordo, possibilmente in sede amministrativa, con l'Autorità (primo fra tutti l'accertamento con adesione).

Il problema dei “ tempi e modi” nell'operare dell'Amministrazione Finanziaria è evidentemente amplificato se parliamo di grandi contribuenti, a causa della “velocità” dei loro *business*. Inoltre, sono sempre meno i comportamenti evasivi posti in essere dalle grandi realtà societarie ma crescono le fattispecie suscettibili di generare dubbi circa la loro leicità o, al contrario, la loro elusività ed a queste tematiche è opportuno dare tempestiva, se non preventiva, soluzione in quanto, a distanza di tempo ci sarebbero troppe distorsioni e, probabilmente, risulterebbe troppo difficoltosa una corretta ricostruzione delle operazioni.

In questo scenario trova collocazione il regime dell'adempimento fiscale collaborativo; i contribuenti ammessi a tale regime, dotandosi di un idoneo *Tax Control Framework*, assicurano una corretta gestione dei rischi fiscali e sono in grado di comunicarli e dividerli tempestivamente con l'Autorità Fiscale. L'Agenzia delle Entrate istaura con il soggetto passivo un contatto costante circa le operazioni più significative anticipandone, se necessario, il controllo. Nell'ambito di questo rapporto, quando le parti trovino soluzione concordata alle tematiche fiscali analizzate di concerto, le dichiarazioni fiscali presentate dal contribuente non saranno più oggetto

di nessuna ulteriore verifica. Si passa in questo modo da una situazione di incertezza ad un contesto di certezza⁴¹.

Analizzeremo in dettaglio lo scenario normativo italiano posto a regolamento della *cooperative tax compliance* e la sua implementazione nel seguito di questo elaborato (Capitolo III).

È opportuno, in questa sede, sottolineare come l'Italia sia indietro nell'implementazione del regime rispetto ai Paesi Bassi dove la possibilità di “accordo di adempimento collaborativo” è esteso a tutti i contribuenti, comprese le piccole e medie imprese. Si trova, invece, completamente allineata con la maggior parte degli Stati, che hanno introdotto il Modello nei propri ordinamenti, per quanto riguarda l'adesione del tutto volontaria al regime.

In Paesi quali Canada, Irlanda, Sud Africa, Stati Uniti e Regno Unito, seppur la *Tax Disclosure* sia facoltativa, sono previsti adempimenti obbligatori di *Tax Compliance Risk Management* e di *disclosure* delle operazioni considerate ad alto rischio. La violazione di tali disposizioni comporta sanzioni per il *management* incaricato del monitoraggio e della gestione del rischio fiscale.

Alla luce di queste *practices*, l'evoluzione futura della disciplina di *cooperative compliance* del nostro Paese potrebbe prevedere l'affiancamento al sistema completamente *voluntary* di adempimenti *mandatory*.

⁴¹ Co-operative compliance, le caratteristiche di alcuni regimi adottati in differenti paesi. Da www.pwc.com/it, giugno 2017.

II CAPITOLO

Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario nel rapporto Fisco - contribuente

2.1 *Excursus* generale sui principali strumenti deflattivi del contenzioso tributario

2.1.1 L'Autotutela tributaria

L'autotutela tributaria è uno strumento, messo a disposizione dal Legislatore tributario, per consentire all'Amministrazione Finanziaria di annullare ovvero emendare gli atti impositivi che risultino viziati, in tutto o in parte, alla luce di un preventivo riesame.

L'autotutela privata la si può concepire come l'insieme di azioni o di comportamenti posti in essere al fine di *“mantenere inalterata la situazione esistente e consolidata, ovvero a ripristinare - nei casi consentiti dalla legge - la situazione anteriore alla costituzione di un determinato rapporto obbligatorio”*⁴².

L'istituto dell'autotutela è regolato dall'art. 2 *quater* del Decreto-legge n.564/94 il quale dispone che gli Uffici finanziari sono tenuti ad attivare l'esercizio del potere di annullamento o di revoca degli atti illegittimi o infondati anche in pendenza di giudizio, ovvero in caso di non impugnabilità.⁴³

Il potere di autotutela può essere esercitato d'ufficio, senza necessità di istanza di parte, ma è comunque espressione di un potere latamente discrezionale.⁴⁴

Con il D. M. 37/1997 è stata data attuazione all'autotutela amministrativa e ne sono stati definiti gli aspetti caratterizzanti: organi dell'Amministrazione Finanziaria competenti, criteri di economicità alla base dell'istituto *de quo*...

L'autotutela amministrativa deve essere tempestivamente esercitata laddove l'atto sia riconosciuto illegittimo, ovvero infondato, e, allo stesso tempo, sussista un interesse pubblico specifico, concreto ed attuale all'eliminazione dello stesso.

L'annullamento dell'atto illegittimo o infondato può avvenire su iniziativa dello stesso Ufficio responsabile della sua emanazione, ovvero, in via sostitutiva, della Direzione

⁴² Il riesame degli atti di accertamento. P. Rossi. Giuffrè, Milano.

⁴³ Autotutela. A. Cissello. Guide Eutekne.

⁴⁴ Sentenza della Corte Costituzionale n. 181 del 13 luglio 2017.

Regionale delle Entrate da cui l'Ufficio dipende, del contribuente, con istanza non soggetta al rispetto di forme particolari ovvero, infine, dal Garante del contribuente, in relazione ad atti di accertamento o di riscossione notificati al contribuente⁴⁵.

La domanda di riesame, seppur redatta in carta semplice, deve tassativamente contenere: l'indicazione dell'atto di cui si richiede l'annullamento o la revoca; l'esposizione sintetica dei motivi, di fatto e di diritto, a sostegno della richiesta; idonea documentazione a supporto dell'infondatezza o illegittimità dell'atto; la sottoscrizione del contribuente (o del difensore abilitato a cui il soggetto ha dato mandato).⁴⁶

*“Il potere di annullamento e di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento spetta all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio ovvero in via sostitutiva, in caso di grave inerzia, alla Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'ufficio stesso dipende”*⁴⁷. Lo Statuto dei diritti del Contribuente ha introdotto l'obbligo per l'Amministrazione Finanziaria di indicare, nei propri atti, l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame, anche nel merito, in sede di autotutela⁴⁸. La situazione di grave inerzia si configura nei casi in cui, a fronte di un'istanza di autotutela presentata dal contribuente, l'Ufficio competente non proceda alla disamina della stessa entro un lasso di tempo ragionevole, quantificato in 120 giorni (salvo casi in cui siano necessarie verifiche istruttorie), senza fornire motivazione, ovvero non comunichi l'esito dei controlli alla parte istante⁴⁹. Laddove il contribuente produca un'istanza a denuncia della situazione sopra citata, il procedimento di riesame è rimesso, in via sostitutiva, alla Direzione Regionale.

L'annullamento, ovvero la rinuncia all'imposizione, possono avvenire in ogni caso in cui si riscontri l'illegittimità dell'atto, così, a titolo esemplificativo, nelle situazioni in cui si rinvergono: errori di persona, errore logico o di calcolo, errore sul presupposto dell'imposta, fattispecie di doppia imposizione, mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti, mancanza di documentazione successivamente sanata non oltre i limiti di decadenza, sussistenza di requisiti per fruire di deduzioni o

⁴⁵ Così come disposto dall'art. 13, comma 6, della L. 212/2000, c.d. Statuto dei diritti del contribuente.

⁴⁶ L'istanza di autotutela. A. Cissello. Gli istituti deflattivi del contenzioso, quaderno 123/2015. P. 315-316. Da Eutekne

⁴⁷ Art. 1, "Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria", D. M. n. 37 del 11 febbraio 1997.

⁴⁸ Così come disposto dall'art. 7, comma 6, della L. 212/2000, c.d. Statuto dei diritti del contribuente.

⁴⁹ Il concetto di grave inerzia è stato così definito dalla Direzione Regionale della Lombardia con Circolare n. 11/28093 del 2000.

regimi agevolativi precedentemente negati, errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile all'Amministrazione⁵⁰. Anche l'atto infondato rientra nell'ambito di applicazione dell'istituto dell'autotutela e tale situazione si verifica in presenza di vizi di merito riconducibili a errori nella valutazione dei presupposti e delle circostanze di fatto. Infine, la norma richiede la sussistenza di un interesse pubblico specifico, concreto ed attuale all'eliminazione dell'atto; tale requisito, in ambito tributario, si verifica a fronte della manifesta necessità di assicurare al contribuente una tassazione giusta e conforme alle regole dell'ordinamento, ovvero di eliminare, per tempo, un contenzioso tributario lungo ed oneroso⁵¹.

L'istituto dell'autotutela, pur richiedendo errori materiali riscontrabili nel contenuto degli atti da sottoporre a riesame, quindi, esulando dalle tematiche interpretative della norma e non generando fattispecie di contraddittorio e collaborazione tra le parti del rapporto fiscale al fine di addivenire ad un accordo, riveste particolare importanza in quanto sancisce la tutela della posizione del contribuente a discapito della stabilità delle situazioni giuridiche.

A fronte della presentazione dell'istanza di autotutela, che non è idonea a sospendere i termini perentori per la proposizione del ricorso dinanzi alle Commissioni Tributarie, l'Amministrazione emette un provvedimento in cui sono indicate le ragioni dell'esito del controllo.⁵²

Costituisce esercizio del potere di autotutela "sostitutiva" il ritiro di un atto impositivo e l'emanazione di un nuovo provvedimento con cui vengono sanati i vizi del primo. Tali vizi devono essere di natura formale (i.e. difetto di sottoscrizione, omessa indicazione dell'aliquota, vizi di notifica), mentre non è ammessa la correzione di questioni di merito come, a titolo di esempio, la determinazione dell'imponibile ovvero l'identificazione dei soggetti passivi. Inoltre, mediante il potere di autotutela sostitutiva, l'ente impositore è legittimato ad emettere un nuovo atto sostitutivo del precedente e affetto da un vizio formale, sempre che ciò non rappresenti un'elusione del giudicato e che siano ancora

⁵⁰ Art. 2, comma 1, "Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria", D. M. n. 37 del 11 febbraio 1997.

⁵¹ C. M. n. 195/1997

⁵² Direttive Autotutela. Direttiva Prot. N. 72483/00/T1 del 11 ottobre 2000. Disposizioni in materia di trattazione di istanze di autotutela.

pendenti i termini per l'accertamento. Non è necessario, a tal fine, che sia data comunicazione al contribuente dell'avvenuto annullamento del primo atto, siccome tale accadimento è implicito nella notifica del nuovo atto.⁵³

La Corte di Cassazione, con sentenze n. 1114 del 16 luglio 2003 e n. 1333 del 17 marzo 1989 a Sezioni Unite, ha delimitato l'ambito di esercizio dell'autotutela sostitutiva stabilendo che occorre, tassativamente: la presenza di vizi formali nell'atto sostituito; il rispetto dei termini decadenziali per l'accertamento; il rispetto di quanto statuito dall'eventuale giudicato formatosi; l'annullamento del precedente atto impositivo e la relativa comunicazione al contribuente onde evitare una evidente duplicazione d'imposta.

L'autotutela può intervenire anche quando il processo tributario è già stato instaurato. Se essa è parziale, il contenzioso, senza necessità di istanze particolari, prosegue per la "porzione" di provvedimento ancora in essere⁵⁴. In tal caso, si evidenzia però che, ai sensi dell'art. 2-quater co. 1-sexies del D.L n. 564/94 (introdotto dal D. Lgs. n. 159/2015, in vigore dal 22.10.2015), il contribuente, se rinuncia al ricorso, può fruire degli istituti che consentono la definizione della pretesa, con la conseguenziale riduzione delle sanzioni (si pensi, ad esempio, all'art. 15 del D. Lgs. n. 218/97, che consente la riduzione al terzo delle sanzioni irrogate). Ove, a processo pendente, intervenisse l'annullamento d'ufficio dell'intero atto impugnato, esso sarebbe destinato ad estinguersi per cessazione della materia del contendere (art. 46 del D. Lgs. n. 546/92). Qualora l'autotutela totale fosse disposta dopo la notifica del ricorso ma prima della costituzione in giudizio, non sarebbe necessario provvedere alla medesima, essendo venuto meno l'oggetto del processo. Infine, nel caso in cui sia prodotto un nuovo atto in seguito ad autotutela sostitutiva, questo deve essere impugnato dando vita ad un ulteriore giudizio.⁵⁵

Gli atti annullabili d'ufficio o revocabili in via di autotutela sono tutti quelli che possono incidere negativamente nella sfera giuridica del contribuente, tra i quali: avvisi di accertamento, avvisi di liquidazione, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, ruoli, atti di diniego di agevolazioni fiscali o di rimborso di imposte indebitamente versate, avvisi bonari, atti impositivi di valore non superiore ad Euro 20.000,00 per i quali è obbligatoria la predisposizione del reclamo.

⁵³ Mancato rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni (Cassazione n. 11510 11/05/2018). A. Cissello. Da Eutekne.

⁵⁴ Cass. 23.7.2007 n. 16252 e Cass. 12.7.2006 n. 15825

⁵⁵ Autotutela a processo pendente. A. Cissello. Guide Eutekne.

L'Amministrazione Finanziaria, con la Circolare n. 195/1997, ha chiarito che l'annullamento in via di autotutela di un atto prodromico investe anche tutti quelli allo stesso consequenziali e comporta l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse.

È interessante chiarire il rapporto esistente tra il processo verbale di constatazione,⁵⁶ redatto da militari della Guardia di finanza o funzionari dell'Agenzia delle Entrate, e l'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria; il contribuente non può presentare istanza di autotutela in relazione a un processo verbale di constatazione, atteso che esso costituisce un atto avente valenza istruttoria: soltanto nell'ipotesi in cui i vizi del processo verbale, quali, ad esempio, la descrizione di fatti non veri o non provati, l'errore logico fra fatti appurati e rideterminazione dell'obbligazione tributaria, l'acquisizione illegittima di prove, divengano vizi propri dell'atto di accertamento che li recepisce, gli stessi potranno costituire motivi di ricorso o di domanda di riforma o di annullamento in autotutela del provvedimento.

Qualora, invece, a seguito della ricezione del processo verbale di constatazione, rilevando profili di illegittimità nell'atto, l'Ufficio competente ritenga di non procedere al relativo accertamento, esso realizzerà un comportamento sostanzialmente equiparabile a quello dell'autotutela, anche sostitutiva, fermo restando quanto disposto dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/2008, "*Istruzione sull'attività di verifica*"^{57,58}

Agli Uffici Finanziari è data facoltà di sospendere l'efficacia dell'atto impositivo, oggetto di riesame in via di autotutela, nel caso in cui la procedura di controllo si dovesse protrarre nel tempo al fine di non arrecare un eventuale pregiudizio alla posizione giuridica del contribuente istante. Tali effetti sospensivi si estinguono con la notifica di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso, ovvero con la pubblicazione della sentenza, in caso di giudizio pendente.⁵⁹

⁵⁶ Il PVC è un atto endo-procedimentale che si inquadra nel più ampio procedimento di accertamento, inidoneo a produrre effetti diretti e immediati nella sfera giuridica del contribuente ma prodromico al successivo e consequenziale avviso di accertamento. Esso non costituisce, inoltre, atto autonomamente impugnabile dinanzi agli organi giurisdizionali in quanto non inquadrabile nel "catalogo" di atti del menzionato art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

⁵⁷ Tale circolare ammette solo due ipotesi di "ritorno" dei funzionari incaricati dell'attività di accertamento presso la sede del contribuente, in momenti successivi alla fine delle verifiche: per esaminare le osservazioni e le richieste formulate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni, ovvero "*per specifiche ragioni, previa autorizzazione del Comandante del reparto o dell'ufficiale delegato*". Circolare Agenzia delle Entrate n. 1/2008. Istruzione sull'attività di verifica.

⁵⁸ L'esercizio del potere di autotutela tributaria. A. Nastasia. M. Querqui. Da Ilfisco.it

⁵⁹ Art. 2 *quater*, D. L. 564/1994.

La Corte di Cassazione ha affermato l'impugnabilità del diniego di autotutela da parte del contribuente⁶⁰ ed il relativo giudizio è istaurato dinanzi alla Commissione tributaria. Tuttavia, tale facoltà è circoscritta a peculiari ipotesi e non può essere utilizzata quale espediente per aggirare la perentorietà del termine di impugnazione dell'avviso di accertamento.⁶¹ Infatti, *“nel giudizio istaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato soltanto sulla legittimità del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria”*⁶². L'unica eccezione, sebbene il sindacato giudiziale possa concernere solo la legittimità del diniego, si verifica *“ove l'atto di rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, e tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'Amministrazione Finanziaria dovrà adeguarsi a tale pronuncia”*⁵⁹.

È stata, invece, ritenuta infondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2-quater co. 1 del D.L. n. 564/94 e 19 del D. Lgs. 546/92, che sanciscono, rispettivamente, il non obbligo per l'ente impositore di rispondere in via espressa a seguito di istanza di autotutela di un atto ormai divenuto definitivo, e che la non legittimità del contribuente a impugnare il silenzio-rifiuto opposto.

Anche in materia fiscale, infatti, l'istituto dell'autotutela, da un lato, non risponde ad esigenze giustizialiste, dall'altro, è espressione di un potere latamente discrezionale.

Non esiste quindi un obbligo, per l'Amministrazione finanziaria, di pronunciarsi sulla richiesta di autotutela una volta spirati i termini per ricorrere, né è sostenibile che il ricorso possa essere presentato avverso il silenzio-rifiuto, istituto peraltro non previsto in tema di autotutela.

Il contribuente può, del resto, beneficiare della tutela giudiziale impugnando l'atto nei termini previsti dall'art. 21 del DLgs. 546/92⁶³.

Per concludere, occorre sottolineare che attraverso il potere di riesame, il legislatore ha inteso attribuire all'Amministrazione finanziaria il compito di assicurare equità e trasparenza alla propria azione, rinunciando a controversie nelle quali appare certa, o anche probabile, la propria soccombenza. In tale ottica, gli Uffici devono mostrare la massima disponibilità a tutelare sia la propria azione che la posizione del

⁶⁰ Cass. SS.UU n. 9669 del 23 aprile 2007.

⁶¹ Gli istituti deflattivi del contenzioso. A. Cissello. Quaderno n. 123/2015. P. 291-300. Da Eutekne.

⁶² Cass. SS.UU n. 9669 del 23 aprile 2007.

⁶³ Silenzio rifiuto – impugnabilità – questione di legittimità costituzionale – infondatezza (Corte Cost. 13/07/2017 n. 181). Rassegna di giurisprudenza, 13/07/2017. Da Eutekne.

contribuente, attraverso il riconoscimento, anche d’iniziativa, dei propri errori e la conseguente adozione di provvedimenti di rimozione degli atti viziati. A tal fine la piena collaborazione Fisco-contribuente non può essere rinviata in sede di emissione dell’atto di accertamento, ma deve ispirare l’azione di chiunque, anche nel quadro di attività endo-procedimentali, ravvisi l’esistenza di elementi che inducano a ritenere necessaria e urgente la “correzione del tiro”. L’Amministrazione finanziaria deve tutelare l’interesse

collettivo e il buon andamento nella gestione della *res publica* attraverso una condotta che - dando piena attuazione ai principi di collaborazione e buona fede – accresca concretamente la partecipazione del contribuente al procedimento, rendendo il suo rapporto con il Fisco sempre più maturo e consapevole. La piena collaborazione Fisco-contribuente e il perseguimento dell’interesse pubblico non possono essere rinviati in sede di emissione dell’atto di accertamento, ma devono ispirare l’azione di chiunque, anche nel quadro di attività endo-procedimentali, ravvisi l’esistenza di elementi che inducano a ritenere necessaria e urgente una inversione di rotta.⁶⁴

2.1.2 L’accertamento con adesione

L’accertamento con adesione si concretizza in un accordo stipulato, dal contribuente, con l’Agenzia delle Entrate, prima che venga istaurato il contenzioso. Questo istituto consente di negoziare la pretesa e di ottenere la riduzione delle sanzioni al terzo del minimo, quand’anche nell’accertamento siano irrogate nella misura massima. Esso può riguardare tutte le tipologie di reddito, è esteso a qualsiasi fattispecie accertativa, dunque, può concernere accertamenti analitici, antielusivi, sintetici, presuntivi, induttivi e di valore, e può essere conveniente in tutti gli accertamenti che, per loro natura, risultano caratterizzati da margini valutativi⁶⁵.

La negoziazione in contraddittorio con l’Agenzia delle Entrate che prende il nome, appunto, di accertamento con adesione è disciplinata dal Decreto Legislativo n. 218/97.

La procedura dell’accertamento con adesione trova applicazione in materia di accertamenti riguardanti le imposte dirette (IRPEF e relative addizionali, IRES, IRAP

⁶⁴ L’esercizio del potere di autotutela tributaria. A. Nastasia. M. Querqui. Da Ilfisco.it

⁶⁵ Accertamento con adesione. A. Cissello. Accertamento e Sanzioni- Guide Eutekne.

e le imposte sostitutive sui redditi), nonché le principali imposte indirette (IVA⁶⁶, imposta di registro, imposta ipotecaria e catastale, imposta sulle successioni e donazioni)⁶⁷.

Non possono essere oggetto di accertamento con adesione gli avvisi bonari emessi a seguito della liquidazione automatica delle imposte e dei controlli formali *ex artt. 36 bis, 36 ter* del D.P.R. n. 600/1973 e *54 bis* del D.P.R. n. 633/1972.

L'esito del contraddittorio è suscettibile d'incidere sulla pretesa fiscale, come formalizzata nell'invito a comparire ovvero nell'avviso di accertamento notificati dall'Ufficio, solo qualora siano adottati dal contribuente, in sede di contraddittorio, nuovi elementi di valutazione rispetto a quelli già conosciuti e quindi valutabili dall'Ufficio, in dipendenza dell'istruttoria svolta. Risulta in particolare opportuno un accurato esame critico degli elementi di ripresa fiscale risultanti dai processi verbali di constatazione redatti a seguito di verifica, tenendo anche conto delle eventuali osservazioni già verbalizzate dal contribuente con riferimento a specifici aspetti giuridici e tecnici, il cui approfondimento, qualora necessario, dovrà essere svolto dall'Ufficio in sede istruttoria con i poteri tipici di tale fase del procedimento di accertamento.

Non devono pertanto costituire oggetto di contraddittorio eventuali rilievi privi di fondatezza, la cui insussistenza sia valutabile dall'Ufficio sulla base degli elementi di conoscenza già in suo possesso ovvero acquisibili attraverso un'ulteriore attività istruttoria finalizzata ad una più certa delineazione dell'esistenza o meno dei presupposti impositivi. L'eventuale abbandono di rilievi presenti nei processi verbali dovrà essere adeguatamente motivato con apposito atto interno e la successiva instaurazione del contraddittorio avrà esclusivo riguardo ai residui rilievi eventualmente presenti nel processo verbale o comunque scaturiti dall'ulteriore attività istruttoria svolta dall'Ufficio.

È inoltre opportuno che l'Ufficio attivi il procedimento possibilmente per tutti i periodi d'imposta interessati da rilievi suscettibili di contraddittorio con il contribuente, non

⁶⁶ “La definizione delle imposte sui redditi ha effetto anche per l'imposta sul valore aggiunto, relativamente alle fattispecie per essa rilevanti. In tal caso l'imposta sul valore aggiunto è liquidata applicando, sui maggiori componenti positivi di reddito rilevanti ai fini della stessa, l'aliquota media risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili e di quella considerata detraibile forfettariamente in relazione ai singoli regimi speciali adottati, e il volume d'affari incrementato delle operazioni non soggette ad imposta e di quelle per le quali non sussiste l'obbligo di dichiarazione. Possono formare oggetto della definizione anche le fattispecie rilevanti ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto”. Art. 2, comma 1, D. Lgs. N. 218/1997.

⁶⁷ Art. 1, D. Lgs n. 218/1997.

essendo compatibile con la ratio dell'istituto la diluizione nel tempo della completa definizione del contesto.⁶⁸

Ai sensi dell'art. 6 del D. Lgs n. 218/1997, il contribuente può presentare domanda di adesione, a seguito della ricezione di un avviso di accertamento, nella misura in cui, in precedenza, non sia stato notificato l'invito a comparire di cui all'art. 5 dello stesso testo normativo. La notifica della domanda di adesione, redatta in carta libera ma sorretta da una reale volontà di addivenire ad un accordo con l'autorità fiscale, produce, quale principale effetto, la sospensione, per un periodo di novanta giorni, del termine perentorio per proporre ricorso contro l'atto di accertamento e dello stesso termine per il pagamento delle somme richieste. La sospensione del termine si interrompe quando, in occasione degli incontri finalizzati all'adesione, il contribuente dichiara di rinunciare alla stessa⁶⁹ ma non viene meno nella situazione in cui le parti non abbiano formalizzato l'accordo entro il termine dei novanta giorni⁷⁰.

Ove il contribuente abbia proposto istanza di adesione, l'Ufficio, entro quindici giorni dalla ricezione della stessa, “*anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire*”⁷¹, tuttavia, la mancata convocazione del contribuente non comporta la nullità dell'atto impositivo⁷². La presentazione del ricorso comporta la rinuncia all'istanza di adesione, se presentata.

Nel momento in cui il contribuente presenta istanza di adesione, non può, in caso di esito negativo del contraddittorio, ricorrere all'istituto dell'acquiescenza⁷³ ma può ricorrere alla definizione agevolata delle sanzioni.⁷⁴

La procedura di accertamento con adesione può scaturire sia da una proposta dell'Ufficio sia da un'istanza presentata dal contribuente. Nel secondo caso, la domanda può essere prodotta sia prima, sia dopo la ricezione dell'avviso di accertamento salvo il caso in cui non si sia già ricevuto l'invito a comparire.

⁶⁸ Accertamento con adesione - Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 - Approfondimenti di aspetti concernenti la gestione dei procedimenti. Circolare dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento n. 65 del 28 giugno 2001.

⁶⁹ Sentenza Cass. N. 17439 del 12 ottobre 2012.

⁷⁰ Circolare Agenzia delle Entrate n. 65/2015

⁷¹ Art. 6, comma 4, D. Lgs n. 218/1997.

⁷² Sentenza Cass. N. 11438 del 1 giugno 2016.

⁷³ L'acquiescenza all'accertamento, ex art. 15 del D. Lgs n. 218/1997, consiste nell'accettazione, da parte del contribuente, delle pretese erariali, con conseguente rinuncia a impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione, ovvero a presentare istanza di accertamento con adesione. L'istituto *de quo* consente al destinatario di un atto impositivo, fondato su elementi probatori difficilmente confutabili, di definirne il contenuto in cambio di vantaggi economici sul *quantum* delle sanzioni e delle pene accessorie.

⁷⁴ La definizione degli atti di accertamento con adesione. A. Cissello. Quaderno n. 147. Da Eutekne

Per ogni incontro “di contraddittorio” viene redatto un verbale riportante la documentazione prodotta dal contribuente e le motivazioni addotte a favore della propria posizione. Spesso, la fase di adesione è preceduta da atti istruttori degli Uffici, consistenti nella notifica di questionari o di inviti a comparire; i dati non forniti a fronte di queste richieste, non possono essere utilizzati in momenti procedurali successivi.

Il contraddittorio può concludersi con l'accordo, il cui contenuto è riprodotto nell'atto di adesione, con l'archiviazione del processo verbale di costatazione, ovvero dell'avviso di accertamento, a seguito del totale accoglimento delle prove addotte dal contribuente oppure con la notifica dell'avviso di accertamento, ovvero la conferma dello stesso.

L'accertamento con adesione si perfeziona con il versamento delle somme pattuite, ovvero della prima rata, entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'atto di adesione. L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 65/2001, ha chiarito che, in caso di mancato pagamento nel termine perentorio di venti giorni dalla sigla dell'accordo, e salva l'ipotesi di lieve ritardo, l'Ufficio è legittimato alla notifica dell'avviso di accertamento, qualora non ancora emesso, e al recupero delle somme, a titolo provvisorio o definitivo, degli importi scaturenti dall'atto notificato⁷⁵.

L'intervenuta definizione comporta: la perdita di efficacia dell'avviso di accertamento o di rettifica notificato al contribuente; la riduzione a un terzo del minimo edittale delle sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione, ricalcolate sulla base dell'imposta concordata (non si producono effetti sulle sanzioni scaturenti dalla liquidazione automatica della dichiarazione *ex artt.* 36 *bis* D.P.R. n. 600/1973 e 60 D.P.R. n. 633/1972); la cancellazione delle sanzioni tributarie accessorie di cui all'art. 21 del D. Lgs n. 472/1997; la riduzione delle sanzioni penali pecuniarie fino a un terzo la disapplicazione delle pene accessorie; la rideterminazione della base imponibile dei contributi previdenziali e assistenziali correlati agli imponibili tributari, senza l'applicazione di sanzioni e interessi. L'accordo, inoltre, inibisce gli effetti della recidiva, salvi i casi tassativamente previsti dall'art. 2, comma 4, del D. Lgs n. 218/1997 quali: che l'Ufficio venga a conoscenza di nuovi elementi che consentano di accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito, e comunque non inferiore a Euro 74.468,53; che la definizione riguardi accertamenti

⁷⁵ Accertamento con adesione - Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 - Approfondimenti di aspetti concernenti la gestione dei procedimenti. Circolare dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento n. 65 del 28 giugno 2001.

parziali; che la definizione riguardi redditi derivanti da partecipazioni in società o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR o in aziende coniugali non gestite in forma societaria; che l'azione accertatrice venga esercitata nei confronti delle associazioni o società o dell'azienda coniugale di cui sopra, alle quali partecipa il contribuente che ha effettuato l'adesione⁷⁶.

L'art. 5 *ter* del D. Lgs n. 218/97, contemplato dal Decreto-legge n. 34/ 2019 convertito, ha introdotto la necessità di un contraddittorio preventivo in caso di procedure accertative in tema di imposte sui redditi, IVA e IRAP, da instaurarsi nella fase di accertamento con adesione stabilendo che *“l'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento”*⁷⁷.

Con questa disposizione il Legislatore italiano sembra essersi mosso verso un riconoscimento della sussistenza di un generalizzato obbligo di contraddittorio preventivo per i tributi italiani, anche non armonizzati.

⁷⁶ Verifica, accertamento, riscossioni e azioni a tutela del contribuente G. Napoli. S. Rocchi. Caucci Editore I Edizione 2013.

⁷⁷ Art. 5 *ter*, D. Lgs n. 218/1997 aggiunto dal dall'art. 4 *octies*, comma 1, let b) del D. L. n. 34/2019 (c.d. Decreto crescita), convertito con modifiche dalla Legge n. 58/2019.

A decorrere dagli accertamenti emessi dal 1° luglio 2020, prima di notificare l'accertamento, e salvi i casi di particolare urgenza, l'Ufficio dovrà notificare al contribuente l'invito a comparire, ex art. 5, strumentale alla definizione della vertenza mediante adesione. Se l'adesione non sarà perfezionata, l'accertamento dovrà essere motivato specificamente in relazione ai chiarimenti e ai documenti prodotti dal contribuente, e potrà essere dichiarato nullo se quest'ultimo dimostra le ragioni che avrebbe potuto far valere.

Questa novità rappresenta sicuramente una importante evoluzione nel rapporto tra Fisco e contribuente in favore della speditezza delle procedure, della tempestiva risoluzione delle controversie e a scapito della lunghezza e onerosità dei processi in contenzioso. Tuttavia, questa forma di contraddittorio preventivo risulta estremamente limitata, basti pensare che tale obbligo di confronto non troverà applicazione per gli accertamenti parziali, ex artt. 41 *bis* del D.P.R n. 600/73 e 54 del D.P.R n. 633/72, che, nella pratica, rappresentano la quasi totalità degli accertamenti in materia di imposte sui redditi e IVA.

Inoltre, dal nuovo istituto giuridico, rimangono esclusi tutti i tributi indiretti ed i tributi locali. Si applica, invece, in materia di IRAP.⁷⁸

2.1.3 Il reclamo e la mediazione

Il reclamo, introdotto dall'art. 39, comma 9, del Decreto-legge n. 98/2011, convertito, con modificazioni, in Legge n. 111/2011, con riferimento agli atti notificati dal 1 aprile 2012, è l'istituto deflattivo del contenzioso attraverso il quale è possibile constatare, in sede amministrativa, la fondatezza dei motivi del ricorso e, al contempo, valutare la possibilità di giungere ad un accordo di mediazione.⁷⁹

La procedura di reclamo/mediazione è obbligatoria, nell'ambito del processo tributario, qualora il contribuente intenda contestare in via giudiziale un atto di valore non superiore a Euro 50.000,00.⁸⁰

⁷⁸ Considerazioni “a caldo” circa l’obbligo di invito al contraddittorio introdotto dal Decreto crescita. F. Farri. Rivista di diritto tributario – 4 luglio 2019.

⁷⁹ Il Reclamo e la Mediazione. A. Cissello. Quaderno n. 123. Da Eutekne.

⁸⁰ Reclamo/mediazione tributaria – Modifiche apportate dall’articolo 10 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 – Chiarimenti e istruzioni operative. Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 30/E del 22 dicembre 2017. Da www.agenziaentrate.gov.it.

Inizialmente la normativa prevedeva una soglia pari a Euro 20.000,00. Con il D. L. n. 50/2017 (c.d. Manovrina), pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 24 Aprile 2017, per gli avvisi di accertamento notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018, ovvero per i rifiuti taciti per i quali, alla data del 1° gennaio 2018, non sia interamente decorso il termine di novanta giorni dalla presentazione della domanda di restituzione, il valore della controversia, al di sotto del quale è obbligatoria la procedura di reclamo, è stato portato a Euro 50.000,00, ampliando, così, notevolmente l'ambito di applicazione dell'istituto. Il valore della controversia è inteso quale *“importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste”*⁸¹.

Ove il contribuente, ricevuto un atto impositivo di valore inferiore a Euro 50.000,00, intenda adire le vie legali, è tenuto a presentare il reclamo quale condizione di ammissibilità del successivo ricorso. Questo obbligo è incondizionato, sussiste anche nel caso in cui il contribuente non abbia intenzione di fruire della mediazione ovvero abbia già tentato la via dell'accertamento con adesione o dell'autotutela, oppure, infine se l'atto risulti palesemente infondato e quindi l'unica soluzione corretta sarebbe quella del suo annullamento.

Originariamente il reclamo era previsto soltanto per gli atti impugnabili emessi dall'Agenzia delle Entrate; Il D. Lgs 156/2015 ne ha ampliato l'ambito applicativo assoggettando alla disciplina anche: gli atti emanati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli; gli atti emessi dagli Enti locali; gli atti emessi dagli Agenti e dai concessionari della riscossione; gli atti riguardanti le controversie in materia catastale. Rimangono esclusi dall'ambito di applicazione gli atti impositivi di valore superiore a Euro 50.000,00, gli atti aventi ad oggetto “sanzioni accessorie”, gli atti riguardanti istanze di ipoteca e sequestro conservativo⁸².

Il reclamo deve essere notificato, a pena di inammissibilità, entro il termine di sessanta giorni decorrenti dalla data di notifica dell'atto impositivo e la sua presentazione sospende i termini per la proposizione del ricorso per un periodo di novanta giorni, ovvero per un lasso di tempo inferiore nel caso in cui l'Agenzia adotti il provvedimento di accoglimento o di rigetto del reclamo in un minor tempo, e sospende anche

⁸¹ Art. 12, comma 2, D. Lgs n. 546/1992

⁸² Reclamo/ mediazione: dal 2018 soglia elevata a 50.000 euro. Redazione IPSOA. Da IPSOA.it

l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio di un terzo dei tributi oggetto della contestazione.

L'istanza di reclamo è presentata, dal contribuente, alla Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate di riferimento, ovvero, per i grandi contribuenti, alla Direzione Regionale delle Entrate.

Per garantire terzietà e indipendenza, l'Agenzia ha predisposto Uffici terzi, rispetto a quelli che si occupano della fase istruttoria, incaricati di dirimere le questioni relative ai reclami e a eventuali proposte di mediazione.

L'atto di reclamo deve essere conforme a quanto prescritto dall'art. 18 del D. Lgs n. 546/1992⁸³, che disciplina il ricorso, in quanto, in caso di esito negativo della procedura, la domanda presentata produce automaticamente gli effetti del ricorso giurisdizionale.

L'istanza può contenere la richiesta di annullamento, totale o parziale, dell'atto, ovvero una proposta di mediazione diretta al ridimensionamento della pretesa impositiva.⁸⁴

È importante sottolineare che l'atto di reclamo se da un lato può contenere sia i motivi di ricorso (ovvero di annullamento dell'atto), sia la proposta di mediazione, aspetto che potrebbe ledere la difesa del contribuente, dall'altro nessun dubbio può essere avanzato circa la circostanza che la richiesta, contenuta nell'atto di reclamo e rivolta all'ente impositore, di annullamento parziale del provvedimento impositivo, *ex art. 17 bis*, comma 6, del D. Lgs n. 546/1992, o di mediazione, non comporta mai acquiescenza su determinate parti dell'atto, posto che a tal fine dovrebbe sussistere una volontà espressa del ricorrente di rinunciare alla contestazione giudiziale e non amministrativa⁸⁵.

Laddove le motivazioni, addotte dal contribuente nell'atto di reclamo, giustificano l'annullamento in via di autotutela dell'atto impositivo, gli Uffici comunicano al contribuente il provvedimento di accoglimento del reclamo, con conseguente chiusura della procedura amministrativa.

In altro caso, una volta verificata l'impossibilità di procedere all'annullamento, totale o parziale, dell'atto impugnato, l'Ufficio delle Entrate competente valuta l'eventuale

⁸³ "Il ricorso deve contenere l'indicazione: a) della commissione tributaria cui è diretto; b) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata; c) dell'ufficio (...) nei cui confronti il ricorso è proposto; d) dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda (*petitum*); e) dei motivi (*causa petendi*)"

⁸⁴ Contenuto e perfezionamento dell'accordo di mediazione. A. Ginex. Da Euroconference News

⁸⁵ "Il Reclamo e la Mediazione". Quaderno 123, Biblioteca Eutekne.

proposta di mediazione avanzata dal contribuente, completa della rideterminazione della pretesa tributaria. In mancanza della proposta ovvero in mancanza dei presupposti per l'accoglimento di quella presentata, l'Agenzia comunica al contribuente una propria proposta motivata di mediazione, tenendo conto dell'eventuale incertezza delle questioni controverse, del grado di sostenibilità della pretesa e del principio di economicità dell'azione amministrativa sulla base di una valutazione costi/benefici⁸⁶.

Qualora il contribuente intenda aderire alla mediazione, l'adesione deve risultare da verbale contenente anche la motivazione dell'accordo raggiunto. Tale documento, che costituisce titolo di riscossione, deve esprimere la chiara ed univoca volontà delle parti di accettare il contenuto della proposta e non deve contenere elementi ulteriori rispetto a quanto concordato. Gli atti relativi all'esito della mediazione non sono impugnabili, in quanto, il contribuente può decidere di non stipulare l'accordo e costituirsi in giudizio.

In presenza di specifiche ragioni è ammessa la mediazione "parziale" ed è fatta salva la facoltà del contribuente di costituirsi in giudizio per la parte "non mediata".

Una volta sottoscritto l'accordo, il contribuente è tenuto al versamento, della totalità della somma pattuita ovvero della prima rata, entro venti giorni dalla firma del verbale di mediazione. In questo caso le sanzioni sono ridotte al trentacinque per cento del minimo edittale irrogabile per ogni tributo risultante dalla mediazione.

È ammessa la "mediazione zero" nel caso in cui non ci sia margine per la diminuzione della pretesa e l'accordo risulti strumentale all'abbattimento delle sanzioni, comunque in misura non inferiore rispetto alla riduzione perseguibile con gli altri strumenti contemplati dall'ordinamento.⁸⁷

Se la fase di mediazione non si chiude con la sottoscrizione di un accordo tra le parti, il contribuente può costituirsi in giudizio, entro trenta giorni dallo spirare dei novanta giorni decorrenti dalla notifica del reclamo, depositando ricorso conforme all'atto di reclamo e iscrizione a ruolo presso la Segreteria della Commissione Tributaria Provinciale. Una volta incardinato il giudizio, l'organo giudicante procede all'esame della controversia, secondo le regole proprie del processo tributario, fatta salva la possibilità di conciliazione giudiziale che il Legislatore, per motivi di ordine

⁸⁶ Art. 17 *bis*, comma 8, D. Lgs. N. 546/92.

⁸⁷ Il Reclamo e la Mediazione. A. Cissello. Gli istituti deflattivi del contenzioso p. 195 -248. Da Eutekne.

sistematico, ha inibito, alla luce del fatto che gli benefici potevano essere ottenuti in sede di mediazione⁸⁸.

⁸⁸ Mediazione Obbligatoria. G. Spina. Altalex – 25 luglio 2019.

2.2 Novità, criticità e limiti operativi degli Strumenti deflattivi del contenzioso tributario

Nello scenario di cambiamento nel quale viene collocato, in tempi odierni, il rapporto tra Fisco e Contribuente, la Legge di stabilità 2015 ed il relativo Decreto attuativo n. 157/2015, riguardante l'organizzazione delle Agenzie fiscali, ha proposto un approccio basato sulla *compliance*, con la riduzione al minimo dell'invasività nel tessuto produttivo grazie a un'attività di analisi del rischio di evasione e all'incremento del livello di adempimento spontaneo, per la generalità dei contribuenti.

Con l'introduzione del regime di *cooperative compliance*, di cui si dirà nel prossimo capitolo del presente elaborato, il sistema tributario italiano si è allineato con gli *standard* internazionali introducendo un istituto in grado di rendere fattivamente collaborativo il rapporto in essere tra Fisco e "grandi imprese"; la stessa cosa non può essere affermata con sicurezza parlando della platea dei contribuenti nei confronti dei quali la reale posizione dell'Amministrazione Finanziaria appare ancora dubbia.

In primo luogo, seppur la delega fiscale avesse raccomandato un rafforzamento della fase istruttoria e la subordinazione dell'avviso di accertamento alla conclusione del momento di confronto, il sistema normativo tributario si è limitato alla rivisitazione della disciplina dei vari strumenti deflattivi del contenzioso senza mai pronunciarsi in favore di un definitivo obbligo al contraddittorio e, anzi, la Suprema Corte con sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015 ha ribadito che nel nostro ordinamento non vige un generale obbligo al contraddittorio ma questo è limitato, nella pratica, alla sfera dei tributi armonizzati. Inoltre, le novità riguardanti gli istituti deflattivi si sostanziano in correzione di strumenti vecchi, con l'obiettivo di renderli adeguati al nuovo clima di *compliance*, verso cui l'Amministrazione Finanziaria tende, senza chiarezza e senza una reale possibilità del contribuente di un confronto diretto con la stessa per capirne le posizioni.

Nel D. Lgs n. 157/2015, che si proponeva di disciplinare la riorganizzazione delle Agenzie Fiscali finalizzata al contenimento delle spese di funzionamento ed al riassetto dei servizi di assistenza, consulenza e controllo, con l'obiettivo di facilitare gli adempimenti tributari, anche grazie all'impiego di nuove, e più avanzate, forme di comunicazione con il contribuente, il Legislatore ha previsto una riduzione dell'invasività dei controlli e dei connessi adempimenti da parte dell'autorità fiscale con la missione prioritaria di facilitare e promuovere l'assolvimento degli obblighi

tributari, anche prevedendo programmi di formazione e sviluppo del personale, sviluppare l'attrattività degli investimenti in Italia e rendere tempestivi i servizi resi al contribuente, quali, ad esempio, l'esecuzione dei provvedimenti di rimborso e di sgravio.

In particolare, gli obiettivi dettati dal sopra citato Decreto si fondano sull'incremento del livello di adempimento spontaneo degli obblighi tributari, del livello di efficacia dell'azione di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, delle frodi e degli illeciti, ed il suo art 1 dispone: *“Al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti. Il contribuente può segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti. Per le medesime finalità di cui al comma 634 l'Agenzia delle entrate mette, altresì, a disposizione del contribuente ovvero del suo intermediario gli elementi e le informazioni utili a quest'ultimo per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari e valore della produzione nonché relativi alla stima dei predetti elementi, anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuate le modalità con cui gli elementi e le informazioni di cui ai commi 634 e 635 sono messi a disposizione del contribuente e della Guardia di finanza. Il provvedimento di cui al primo periodo indica, in particolare, le fonti informative, la tipologia di informazioni da fornire al contribuente e le modalità di comunicazione tra quest'ultimo e l'amministrazione, assicurate anche a distanza mediante l'utilizzo delle nuove tecnologie, i livelli di*

assistenza e i rimedi per la rimozione delle eventuali omissioni e per la correzione degli eventuali errori commessi”⁸⁹.

Non c'è dubbio che un sistema basato su un rapporto costante e collaborativo tra Fisco e contribuente e su “indicatori di *compliance*”, unito a un concreto meccanismo di incentivazione, potrebbe portare molti benefici ma per la sua effettiva implementazione, nei confronti della generalità dei contribuenti, sarebbe auspicabile, a mio avviso, il coinvolgimento del Garante del Contribuente, quale organo capace di dialogare sia con l'Amministrazione Finanziaria sia con il contribuente, per definire gli aspetti più operativi del nuovo concetto di *compliance* fiscale, finora troppo astratto.

Inoltre, proprio in virtù della portata generale del riordino nel sistema dell'Agenzia delle Entrate e della conseguente chiamata in causa di tutti i contribuenti, dovrebbe essere definita la posizione del professionista, che ha un ruolo centrale nel rapporto tra le parti, sia in fase procedurale sia nella successiva ed eventuale fase contenziosa.

Il comma 634 dell'art. 1 della La Legge di Stabilità del 2015 ha introdotto una parte delle norme sulla *tax compliance* prescritte dalla Delega Fiscale, al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale. In particolare, ha previsto che l'Agenzia delle Entrate fornisca al contribuente gli elementi e le informazioni in suo possesso, anche relativi a ricavi o compensi, a redditi, al volume d'affari e al valore della produzione a lui imputabili, nonché alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni e ai crediti d'imposta.

Il nuovo scambio di informazioni si pone come obiettivo anche quello di indurre i contribuenti a correggere eventuali errori e omissioni commessi attraverso l'utilizzo dello strumento del ravvedimento operoso, ciò alla luce di particolari anomalie riscontrate nei dati dei dichiarativi, nonché anomalie evidenziate dall'incrocio dei dati presenti in anagrafe tributaria al fine di valutare, da parte del contribuente, l'esattezza dei ricavi, o compensi, dichiarati.

Lo strumento del ravvedimento operoso, disciplinato dall' art. 13 del D. Lgs n. 472/1997, in sintonia con la nuova era del controllo “cambio –verso”, nasce per incentivare l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari, spostando in capo al contribuente una sorta di autovalutazione preventiva della propria posizione fiscale. La Legge di stabilità 2015 ha rivisto l'istituto in questione, alla luce del nuovo rapporto

⁸⁹ Art. 1, comm. 634,635,636, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015). L. n. 190 del 23 dicembre 2014.

tra contribuente e Amministrazione Finanziaria, in cui questo può giocare un ruolo rilevante. Nello specifico, la norma ha previsto l'ampliamento dell'ambito temporale entro il quale il contribuente può beneficiare della riduzione delle sanzioni per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate che si estende fino alla scadenza dei termini di accertamento, l'introduzione della nuova formula di "Ravvedimento al Processo verbale di costatazione" in sostituzione dell'adesione agli inviti al contraddittorio, dell'adesione ai P.V.C. nonché dell'acquiescenza rinforzata, la possibilità di ricorrere allo strumento deflattivo, per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, anche nel caso di avvio di accessi, ispezioni e verifiche o altre attività amministrative di accertamento, permanendo la preclusione solo nel caso di notifica di atti di liquidazione o accertamento o comunicazioni di irregolarità e, infine, la rimodulazione della riduzione delle sanzioni in funzione della tempestività della regolarizzazione;

La Legge n. 58/2019 di conversione del Decreto Crescita ha introdotto, nel D.lgs. n. 472/1997, il nuovo art. 13 *bis* prevedendo la possibilità di utilizzo del ravvedimento operoso parziale, ovvero frazionato. La nuova disposizione normativa ha effetto retroattivo (in quanto norma di interpretazione autentica che di fatto recepisce dei precedenti di prassi ministeriali si veda RM n. 67/E del 23 giugno 2011) ed è applicabile solamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate (quindi, rimangono escluse, ad esempio, le violazioni dei versamenti delle imposte locali, quali l'IMU e la TASI, ecc.); nel dettaglio, la disposizione normativa prevede che si considera perfezionato il ravvedimento operoso anche di una sola parte dell'imposta dovuta, sempre che siano stati corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente. Il limite all'effettuazione di tali ravvedimenti "frazionati" è rappresentato dall'intervento di controlli fiscali nei confronti del contribuente ovvero dallo scadere del termine per il ravvedimento. La riduzione da applicare da coloro che intendono avvalersi del ravvedimento parziale/frazionato deve essere individuata nel momento in cui si procede al perfezionamento della regolarizzazione e gli interessi sono dovuti per l'intero periodo di ritardo.⁹⁰

La previsione, nella gestione delle informazioni presenti in Anagrafe tributaria, di un maggior coinvolgimento del contribuente, diretto interessato nonché destinatario di

⁹⁰ Ravvedimento operoso: Vademecum operativo. S. Setti. Altalex – 30 luglio 2019.

eventuali provvedimenti, è, sicuramente da accogliere con favore ma, nel concreto, l'ampliamento del nuovo istituto deflattivo rende più complessa e articolata l'attività di consulenza fiscale svolta dal professionista, sia perché colui che interpreta la normativa fiscale applicandola alla fattispecie concreta, sia perché tale normativa si caratterizza per l'assoluta incertezza senza possibilità, il più delle volte, di un concreto e tempestivo confronto con la controparte pubblica.

Ulteriori problemi legati all'applicazione dell'istituto *de quo* riguardano l'impossibilità di accedere al beneficio della rateazione che può rappresentare un ostacolo alla fruizione dello strumento in mancanza immediata di liquidità del contribuente; a tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha proposto una soluzione pratica al problema che sembrerebbe quella di ricorrere al "ravvedimento frazionato", cioè effettuare più ravvedimenti parziali e corrispondere di volta in volta interessi e sanzioni commisurati alla parte del debito di imposta regolarizzato; tuttavia, tale soluzione, a differenza di una rateazione autorizzata, espone il contribuente al rischio di ricevere in qualsiasi momento la notifica dell'avviso di accertamento che precluderebbe la possibilità di effettuare gli ulteriori ravvedimenti e, quindi, di poter continuare con il versamento dilazionato con le sanzioni ridotte.

La determinazione delle esatte sanzioni rappresenta un ulteriore limite all'utilizzo dello strumento. La complessità dell'impianto sanzionatorio rende molto rischioso uno strumento di autodeterminazione come quello del ravvedimento operoso, che potrebbe svanire per meri errori nel calcolo delle sanzioni o nell'individuazione della corretta fattispecie o della ragnatela delle violazioni prodromiche.

Inoltre, non sempre i P.V.C. contengono indicazioni precise e non sempre tali indicazioni risultano esatte.

Sarebbe pertanto necessaria la formalizzazione di una procedura, che permetta, in via facoltativa, al contribuente la condivisione del "progetto di ravvedimento" con l'Amministrazione Finanziaria in un determinato arco temporale, per ben individuare fattispecie caratterizzate da elevata complessità. Trattandosi di un percorso di vero confronto, dovrebbe essere parimenti eliminata la proroga dei termini di decadenza all'attività di accertamento, avendo in questo caso l'Agenzia dell'Entrate già analizzato la posizione ravveduta.

Tra le disposizioni che rendono profondamente "incerta" l'applicazione del ravvedimento operoso, inoltre, vi è la previsione secondo la quale i particolari effetti dilatori sui termini di decadenza per la notifica della cartella di pagamento e

dell'avviso di accertamento, decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa “limitatamente agli elementi oggetto di rettifiche”.

Tale previsione può rappresentare, per l'Amministrazione Finanziaria, un mezzo per riaprire i controlli sull'intera posizione del contribuente, concetto in palese contrasto con l'art. 3, comma 3, dello Statuto del contribuente; inoltre, bisogna ricordare che non si tratta di invio di nuovi dati, ma di correzioni su una posizione i cui dettagli sono già stati comunicati all'Amministrazione;⁹¹

Per quanto concerne la previsione di ravvedimento al Processo verbale di constatazione, le Sezioni Unite con sentenza del 9 dicembre 2015 n. 24823, hanno ribadito, che *“l'ambito di applicazione dell'art. 12, comma 7, l. 212/2000 è circoscritto, secondo testuale indicazione, agli accertamenti conseguenti ad “accessi”, “ispezioni” e “verifiche” fiscali nei locali del contribuente e che l'ordinamento tributario non offre spunti positivi di sorta per postulare l'esistenza di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale”*.

Il mancato rilascio del processo verbale di constatazione non configura una semplice violazione del contraddittorio, ancorché le SS.UU. non ne riconoscano un'applicazione generalizzata, ma comporta delle conseguenze pratiche, poiché preclude al contribuente la possibilità di definire parzialmente le contestazioni con il nuovo ravvedimento operoso che è l'unico strumento deflattivo del contenzioso che ne permette una definizione parziale.

Dunque, se si aderisce alla posizione assunta dalle SS.UU., sposando la tesi di assenza di un principio generale del contraddittorio se non per i tributi armonizzati e nei casi esclusivamente previsti dalla norma interna, allora potrebbe non esserci un atto precedente all'accertamento, quindi il ravvedimento non potrebbe essere attivato da tutti, ma solo da “alcuni” contribuenti; in altro caso, pur volendo soffermarsi sulla precisazione delle SS.UU., che il vero punto in questione per l'applicazione del ravvedimento al P.V.C. è il termine dilatorio dei 60 gg, e non il P.V.C. (che sarebbe atto prodromico), solo i contribuenti che ricevono verifiche presso di loro, potrebbero contare su almeno 60 gg per effettuare il ravvedimento.

In materia di interpelli, il Decreto Legislativo n. 156 del 24 settembre 2015, si è proposto di garantire una maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela

⁹¹ Il dialogo tra gli uffici ed i professionisti a tutela del contribuente: prove tecniche di collaborazione. Pagg. 13 – 19. Unione nazionale giovani dottori commercialisti e esperti contabili. VII Forum dei giovani professionisti.

giurisdizionale, di assicurare una maggiore tempestività nella redazione dei pareri, di procedere all'eliminazione delle forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per l'amministrazione; infatti, la struttura dell'istituto aveva raggiunto soglie di irrazionalità a causa di profili procedurali poco omogenei e del contrasto nato sull'impugnabilità o meno delle risposte dell'Amministrazione.

In merito all'obbligatorietà dell'istituto, questa è riconosciuta solo in caso di interpello disapplicativo (destinato alla disapplicazione di norme tributarie nate per contrastare comportamenti elusivi), mentre, in tutti gli altri casi, prevale la natura di parere preventivo dell'istituto e quindi la mera facoltà per il contribuente alla sua presentazione.

Per quanto riguarda i tempi di risposta che l'Agenzia delle Entrate è tenuta a rispettare permangono le differenze tra le varie tipologie: 90 giorni nel caso di interpello ordinario, 120 giorni negli altri casi.⁹² Si tratta di tempistiche ancora molto lunghe, specie se la parte istante è una realtà aziendale che non può attendere periodi così lunghi per la realizzazione delle operazioni sociali; uniformare i tempi a 60 giorni avrebbe meglio risposto alle esigenze di certezza dei contribuenti, soprattutto delle imprese. Nel caso di integrazione documentale (che potrebbe giungere anche allo spirare dei 120/90 gg), la risposta sarà data entro ulteriori 60 giorni dalla ricezione della documentazione. Sarebbe, pertanto, opportuno prevedere una sospensione dei tempi di risposta in luogo di un allungamento degli stessi.

La risposta, scritta e motivata, alle istanze di interpello, vincola ogni organo dell'Amministrazione Finanziaria, con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente. Nel caso non venga rispettato il termine, il silenzio vale assenso alla soluzione prospettata dal contribuente. Gli atti - anche a contenuto impositivo o sanzionatorio - difformi dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli.

L'efficacia delle risposte si estende anche ai comportamenti successivi del contribuente, riconducibili alla fattispecie oggetto d'interpello, con possibilità di rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'Amministrazione, con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri.

⁹² Commento alle novità del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 recante revisione della disciplina degli interpelli. Circolare Agenzia delle Entrate n. 9E del 1° aprile 2016. Da www.agenziaentrate.gov.it

Inoltre, ai sensi dell'art. 11 dello Statuto dei Diritti del Contribuente così come da ultima modifica, l'Amministrazione provvede alla pubblicazione delle risposte rese mediante circolari nei casi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro, il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali, siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli Uffici ovvero si ritenga di interesse generale il chiarimento fornito⁹³.

A tal proposito, occorre ricordare che lo Statuto dei diritti del contribuente, art. 5, prescrive che *“l'Amministrazione finanziaria deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria”*; tale attività persegue un intento divulgativo riferito tanto agli atti normativi e di prassi quanto ad ogni altra informazione che agevola la promozione della conoscenza delle modalità di adempimento dell'obbligazione tributaria, favorendo così la semplificazione e l'accessibilità al sistema tributario. Alla luce di ciò sarebbe necessaria la pubblicazione di tutte le istanze di interpello a cui l'Agenzia fornisce risposta per contribuire a diminuire le “condizioni di obiettiva incertezza” sia per la parte pubblica che per quella privata. Il passaggio successivo è l'introduzione di un procedimento di regolarizzazione degli interpelli che forniscono posizioni contrastanti sulla stessa fattispecie, anche su istanza esterna all'Amministrazione Finanziaria. Solo così si contribuirebbe a costruire l'efficienza dello strumento.

Con riferimento ai soggetti legittimati, l'articolo 2 del Decreto Legislativo n. 156/2015 stabilisce che possono presentare istanza d'interpello i contribuenti, anche non residenti, i sostituti e i responsabili d'imposta e l'istanza deve essere presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari.

Il successivo articolo 3 dispone che l'istanza deve espressamente fare riferimento alle disposizioni che disciplinano il diritto di interpello e deve contenere gli elementi

⁹³ Nuova disciplina degli interpelli: il vademecum dell'Agenzia delle Entrate. Redazione IPSOA. Da IPSOA.it

tassativamente indicati dalla norma⁹⁴, alcuni dei quali a pena di inammissibilità⁹⁵, altri con possibilità di regolarizzazione²².

Nei casi in cui non risulti possibile fornire una risposta, sulla base dei dati forniti dal contribuente, l'Amministrazione ha facoltà di chiedere, una volta soltanto, l'integrazione della documentazione presentata. In tal caso, e per tutti le tipologie di istanza il parere è reso entro sessanta giorni dal ricevimento della documentazione integrativa.

L'art. 6 stabilisce che le risposte alle istanze d'interpello non sono impugnabili, salvo le risposte relative all'interpello disapplicativo, avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo.

⁹⁴ “L'istanza deve espressamente fare riferimento alle disposizioni che disciplinano il diritto di interpello e deve contenere: a) i dati identificativi dell'istante e eventualmente del suo legale rappresentante, compreso il codice fiscale; b) l'indicazione del tipo di istanza fra quelle di cui alle diverse lettere del comma 1 e al comma 2, dell'articolo 11, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente; c) la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie; d) le specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione; e) l'esposizione, in modo chiaro ed univoco, della soluzione proposta; f) l'indicazione del domicilio e dei recapiti anche telematici dell'istante o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'amministrazione e deve essere comunicata la risposta; g) la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. In questo ultimo caso, se la procura non è contenuta in calce o a margine dell'atto, essa deve essere allegata allo stesso. All'istanza di interpello è allegata copia della documentazione, non in possesso dell'amministrazione procedente o di altre amministrazioni pubbliche indicate dall'istante, rilevante ai fini della risposta. Nei casi in cui la risposta presupponga accertamenti di natura tecnica, non di competenza dell'amministrazione procedente, alle istanze devono essere allegati altresì i pareri resi dall'ufficio competente. Nei casi in cui le istanze siano carenti dei requisiti di cui

alle lettere b), d), e), f) e g) del comma 1, l'amministrazione invita il contribuente alla loro regolarizzazione entro il termine di 30 giorni. I termini per la risposta iniziano a decorrere dal giorno in cui la regolarizzazione è stata effettuata”. Art. 3, Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23. D. Lgs n. 156 del 24 settembre 2015. Da www.gazzettaufficiale.it

⁹⁵ “Le istanze di cui all'articolo 2 sono inammissibili se: a) sono prive dei requisiti di cui alle lettere a) e c) dell'articolo 3, comma 1; b) non sono presentate preventivamente ai sensi dell'articolo 2 comma 2; c) non ricorrono le obiettive condizioni di incertezza ai sensi dell'articolo 11, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente; d) hanno ad oggetto la medesima questione sulla quale il contribuente ha già ottenuto un parere, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto non rappresentati precedentemente; e) vertono su materie oggetto delle procedure di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 1 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, e della procedura di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128; f) vertono su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza; g) il contribuente, invitato a integrare i dati che si assumono carenti ai sensi del comma 3 dell'articolo 3, non provvede alla regolarizzazione nei termini previsti.”. Art. 5, Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23. D. Lgs n. 156 del 24 settembre 2015. Da www.gazzettaufficiale.it

La recente rivisitazione della disciplina dell'interpello nasce dalla necessità di rendere tale istituto uno strumento simbolo della *compliance*, depurandolo di interferenze tipiche della fase di controllo, al fine di renderlo concretamente fruibile.

Un ultimo spunto di riflessione può essere rappresentato dalla natura solo preventiva delle istanze. Sarebbe importante fornire, al contribuente, la possibilità di avere un parere su un comportamento tenuto soprattutto alla luce del potere, in capo all'Amministrazione Finanziaria, di rettificare successivamente il contenuto delle proprie risposte. È indubitabile che l'evoluzione del sistema economico – normativo, che nel caso dell'ordinamento tributario si contraddistingue per poca chiarezza, potrebbe far nascere dubbi su comportamenti ritenuti in precedenza corretti. Le modifiche legislative, infatti, possono rendere del tutto differente lo scenario e incerta l'applicazione e l'interpretazione delle norme. Sarebbe auspicabile prevedere che il contribuente possa ottenere un parere dell'Amministrazione anche in seguito: permetterebbe allo stesso, in caso di risposta negativa, di ravvedersi e all'Amministrazione di acquisire maggiore informativa sulle condotte, anche passate⁹⁶.

Il regime dell'adempimento collaborativo, di cui si dirà, in modo approfondito nel prossimo capitolo del presente elaborato, con i suoi vantaggi, come risulta evidente, è destinato ad un numero ristrettissimo di contribuenti di maggiori dimensioni.

Sarebbe interessante pensare di trasferire le novità su un piano più generale.

A fronte di riconoscimenti, anche in termini di minor adempimenti, si è assistito, da subito, nella maggior parte dei casi, ad un prezzo da pagare da parte dei contribuenti in termini di un maggior flusso di informazioni da “concedere” all'Amministrazione Finanziaria, spesso con maggiori oneri a carico degli stessi.

Con riferimento alla generalità dei contribuenti, l'Amministrazione Finanziaria dovrebbe ricercare nuovi strumenti che permettano lo sviluppo ed il riconoscimento del “contribuente virtuoso” ovviamente prevedendo il coinvolgimento dei professionisti, conoscitori del contesto sociale, per sopperire alle carenze “strutturali” dei contribuenti “minori”. L'istituto degli Indici Sintetici di Affidabilità Fiscale, in vigore a partire dal *Fiscal Year* 2018, istituisce una sorta di “curriculum fiscale” del contribuente prevedendo una serie di premialità in presenza di comportamenti virtuosi.

⁹⁶ Il dialogo tra gli uffici ed i professionisti a tutela del contribuente: prove tecniche di collaborazione. Pagg. 20 – 27. Unione nazionale giovani dottori commercialisti e esperti contabili. VII Forum dei giovani professionisti.

Seppur con gravi lacune in sede di prima applicazione, di cui in questa sede non entriamo nel merito, questo istituto potrebbe rappresentare una novità nel percorso intrapreso dall'Amministrazione Finanziaria diretto verso una situazione di *compliance* fiscale e, nell'ambito della stessa, potrebbero essere individuati benefici da riconoscere a quei contribuenti che dimostrano una maggiore fedeltà fiscale, secondo criteri che potrebbero "ispirarsi" alla cooperative compliance, alla cui determinazione si potrebbe comunque arrivare attraverso un lavoro di concertazione tra Agenzia delle Entrate e categorie professionali. A fronte di ciò, sarebbe, allo stesso tempo, indispensabile, riconoscere ai professionisti, il diritto di poter tutelare le proprie posizioni nel rispetto deontologico del proprio ruolo di consulenti, attraverso l'attivazione di canali di confronto rafforzati con l'Amministrazione Finanziaria, data la complessità dell'attività svolta, nonché l'incertezza e i rischi connessi allo svolgimento dell'incarico professionale.

Infatti, a fronte di una auspicabile e graduale riduzione delle fattispecie portate in contenzioso, con l'utilizzo degli strumenti deflattivi previsti dall'ordinamento tributario, i professionisti si ritrovano a svolgere il ruolo di "ausiliari del giudice"; tale ruolo, complice la complessità del panorama normativo e i continui interventi legislativi, manifesta, sempre più spesso, la necessità di canali dedicati di scambio d'informazioni e di forme specifiche di "cooperazione rafforzata" che permettano di affrontare tempestivamente le particolari esigenze legate a situazioni straordinarie. Sarebbe opportuno poter creare vere e proprie forme di *ruling* interno, soprattutto quando il professionista incaricato si trovi a dover compiere scelte gestionali per le aziende in crisi che possano sottoporlo a particolari responsabilità anche penali.

E', pertanto, quanto mai necessario istituire un percorso in cui l'Amministrazione Finanziaria sviluppi una maggiore cooperazione anche con gli ordini professionali con la duplice finalità di poter giungere a protocolli volti a individuare le aree di maggiore criticità e le conseguenti soluzioni nella gestione del rischio fiscale inteso sia come responsabilità dei professionisti nell'esercizio della propria attività sia quali intermediari qualificati nella gestione del rapporto fisco – contribuente.

Per concludere, alla luce delle novità in materia di deflazione del contenzioso tributario e del ripensamento del rapporto tra Fisco e contribuente proposto dall'Amministrazione Finanziaria, è opportuno ribadire l'importanza del contraddittorio e la necessità di renderlo obbligatorio per tutte le fattispecie tributarie.

Infatti, il contraddittorio con l'Amministrazione Finanziaria è da ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa in quanto consente, grazie al confronto con il contribuente, di poter adeguare la "norma" alla reale capacità contributiva e, ad oggi, non vi è una norma generale che sancisca l'obbligo del contraddittorio.

L'attuazione di un contraddittorio effettivo, in molti casi, permetterebbe l'emissione di un atto impositivo "giusto", reale fotografia della realtà contributiva del singolo contribuente. Tale obbligo dovrebbe essere, pertanto, sancito in modo chiaro da una norma di legge che ne regoli puntualmente il procedimento; e tale intervento normativo potrebbe essere inserito all'interno dello Statuto del Contribuente, rafforzando, anche all'atto pratico, la sua funzione di testo unico in materia tributaria.⁹⁷

⁹⁷ Il dialogo tra gli uffici ed i professionisti a tutela del contribuente: prove tecniche di collaborazione. Pagg. 26 – 31. Unione nazionale giovani dottori commercialisti e esperti contabili. VII Forum dei giovani professionisti.

CAPITOLO III

Il Modello di *Cooperative Tax Compliance*

3.1 Normativa di riferimento

Come spiegato nel capitolo I del presente elaborato, il sistema tributario italiano ha mosso i primi passi verso l'implementazione di un regime di *Cooperative Tax Compliance* con il Progetto Pilota dell'Agenzia delle Entrate del 2013.

Prima di parlare di regime di adempimento collaborativo, però, occorre citare gli istituti che l'Agenzia delle Entrate aveva già introdotto nell'ottica di una collaborazione con i contribuenti, pur senza un modello generale che inquadrasse il rapporto tra le parti, e tra questi i più significativi: gli strumenti di certificazione circa la corretta applicazione delle norme tributarie⁹⁸ che spostano l'attività ispettiva inerente al campo di applicazione di determinate norme, di norma spettante all'Amministrazione Finanziaria, in capo a professionisti abilitati così limitando l'invasività dei controlli *ex post* e le relative sanzioni, pur senza escluderli completamente; gli interpelli ed il *ruling* internazionale che escludono l'assoggettamento delle questioni oggetto dell'istanza a controlli e sanzioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria⁹⁹; la documentazione fornita all'Amministrazione finanziaria in materia di *transfer pricing*, riguardante tutte le operazioni infra – gruppo, che, se ritenuta corretta, esonera il contribuente dall'irrogazione delle sanzioni ma non dall'eventuale ricalcolo dell'imposta dovuta; il *risk rating* per valutare *ex ante* la "pericolosità" fiscale dei contribuenti di grandi dimensioni attraverso un sistema di tutoraggio (*ex art. 27 del D.L. n. 185/2008*) che prevede specifiche analisi di rischio concernenti il settore produttivo di appartenenza dell'impresa, l'impresa stessa presa individualmente, le operazioni da questa poste in essere con imprese correlate ovvero i suoi precedenti fiscali. In questo senso si istaura un monitoraggio continuo dell'impresa al fine di valutarne il rischio di evasione e le più appropriate attività

⁹⁸ Tra questi rientrano il visto di conformità relativo alla correttezza formale della dichiarazione fiscale e la dichiarazione attestante la completezza e l'idoneità degli elementi contabili ed extracontabili forniti per l'applicazione degli studi di settore (*ex art. 35 D.lgs n. 241/1997*)

⁹⁹ Con riferimento alle sanzioni amministrative. La legge tace circa le sanzioni penali ad eccezione della causa di non punibilità sancita con riferimento all'interpello antielusivo.

istruttorie da utilizzare ai fini del controllo con la *ratio*, non solo di recupero di imponibili sottratti a tassazione, ma anche di induzione alla *compliance*¹⁰⁰.

Alla luce di questi interventi che hanno avuto il ruolo di “precursori”, l’Agenzia delle Entrate nel “Progetto Pilota del Regime di adempimento collaborativo” del 25 giugno 2013 ha recepito le linee guida, riguardanti la costruzione di un rapporto collaborativo tra Fisco e grandi contribuenti improntato alla trasparenza ed alla fiducia reciproca, dettate a livello europeo (Report OCSE di cui si è trattato al Capitolo I del presente elaborato).

L’obiettivo del progetto pilota è stato quello di individuare concretamente, in collaborazione con i contribuenti, elementi utili che, unitamente alle indicazioni OCSE, avrebbero contraddistinto il successivo rapporto di *cooperative compliance* introdotto nel nostro ordinamento quale evoluzione del “tutoraggio” sopra citato e riguardante la solita platea di “grandi contribuenti”.

Con il Progetto Pilota, attraverso un comunicato stampa, l’Agenzia delle Entrate ha invitato i grandi contribuenti a presentare la propria richiesta di adesione al progetto, entro il 31 luglio 2013, da un lato per misurare l’apprezzamento dell’iniziativa e dall’altro per avviare tavoli tecnici, in collaborazione con gli stessi soggetti, per addivenire ad una definizione concreta della posizione di entrambe le parti nel nuovo rapporto auspicato.

In tali occasioni sono state definite le caratteristiche dei modelli interni di gestione del rischio fiscale, gli adempimenti a carico del contribuente ed i correlati benefici, nonché gli impegni dell’Agenzia delle Entrate.

Per essere ammessi al Progetto l’Amministrazione Finanziaria poneva alcuni requisiti assolutamente necessari quali: rientrare nella qualifica di “grande contribuente” e, quindi, aver conseguito nell’anno di imposta 2011 un volume d’affari o di ricavi non inferiore a 100 milioni di Euro; aver adottato modelli di organizzazione e gestione di cui all’Art. 6 del D. lgs n. 231/2001 oppure essere dotati di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale, cd. *Tax Control Framework*.

Inoltre, erano previsti requisiti preferenziali ai fini dell’ammissione: essere parte di un gruppo multinazionale ovvero svolgere la propria attività, in Italia o all’estero,

¹⁰⁰ *Tax governance* e cooperazione rafforzata con il Fisco. A. Nuzzolo, P. Valente, da ilfisco.it, sezione Approfondimenti

attraverso stabili organizzazioni, aver aderito in altri ordinamenti a forme di *cooperative compliance* ovvero aver sottoscritto codici di condotta con le Amministrazioni Finanziarie degli stessi ordinamenti; aver attivato misure rientranti nel concetto di adempimento collaborativo quali, a titolo esemplificativo, *ruling* internazionale o produzione di documentazione inerente al *transfer pricing*¹⁰¹.

Alla data di scadenza per presentare la propria richiesta di adesione al Progetto, sono state 84 le aziende che si sono proposte, a copertura del 10% del fatturato relativo alla categoria dei “grandi contribuenti” operanti in Italia.

Le 84 candidature ricevute erano riconducibili a 55 gruppi societari di cui: il 53% italiani, il 32% europei, il 15% extraeuropei.

Molte di queste realtà erano in possesso anche dei requisiti preferenziali in quanto presentavano esperienze di collaborazione con l’Amministrazione Finanziaria per quanto riguarda il *ruling* internazionale e la presentazione di documentazione relativa al *transfer pricing*¹⁰².

Il Progetto Pilota si è articolato in 3 fasi susseguenti: la prima, terminata nell’Aprile 2014, ha previsto l’organizzazione di tavoli tecnici in collaborazione con un numero limitato di realtà societarie di grandi dimensioni; successivamente sono stati coinvolti tutti i contribuenti che avevano presentato la propria richiesta di adesione all’iniziativa, infine, sulla base di una consultazione pubblica, sono state individuate le imprese per la concreta implementazione del Piano che sono state solo 14.

Il Progetto Pilota non ha attraversato tutti i momenti inizialmente previsti, fermandosi alla “mappatura” dei processi interni delle aziende aderenti. Con la Legge delega fiscale n. 23/2014 il Governo ha provveduto a sopperire ai dubbi interpretativi ed alle carenze normative in tema di abuso del diritto, di realizzare un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, di normare il regime di *cooperative compliance* inserendolo, a tutti gli effetti, nell’ordinamento italiano¹⁰³ e più in generale di “*adottare (...) decreti legislativi recanti la revisione del sistema fiscale. I decreti*

¹⁰¹ “Fisco e grandi contribuenti: il progetto pilota "regime di adempimento collaborativo". F. Aramini, M. Pellecchia, in *Diritto24*, SitoWeb Il Sole 24 Ore.

¹⁰² Regime adempimento collaborativo: ok primi passi del Progetto Pilota. Da rivista online Agenzia delle Entrate, www.fiscooggi.it.

¹⁰³ Grandi contribuenti: al via il progetto pilota. S. Mattia. Da IPSOA.it

*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.*¹⁰⁴

È significativo riportare i commi 1 e 2 dell'art. 6 della sopra citata Legge in materia di gestione del rischio fiscale, governance aziendale, tutoraggio, rateizzazione dei debiti tributari e revisione della disciplina degli interpelli:

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 abbreviata¹⁰⁵.

Con questo dettato il Legislatore ha sancito chiaramente l'importanza della comunicazione rafforzata tra contribuenti e Amministrazione Finanziaria, soprattutto in termini preventivi, e la necessità di una chiara posizione da riservare al monitoraggio e alla gestione del rischio fiscale all'interno del sistema di controllo interno delle aziende. Infine, quale punto cruciale, è stato dato spazio alla previsione di un sistema

¹⁰⁴ Art. 1, comma 1, LEGGE 11 marzo 2014, n. 23, Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita (GU Serie Generale n.59 del 12-03-2014). Da www.gazzettaufficiale.it.

¹⁰⁵ LEGGE 11 marzo 2014, n. 23, Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita (GU Serie Generale n.59 del 12-03-2014). Da www.gazzettaufficiale.it.

premiale per gli aderenti al nuovo regime collaborativo e di disincentivi alle politiche fiscali aggressive. Solo così, infatti, si è potuto pensare ad un concreto rapporto di dialogo e fiducia reciproca tra i soggetti del rapporto d'imposta abbandonando la conflittualità.

Il Governo, in attuazione della Legge delega fiscale, ha approvato, in data 5 agosto 2015 il Decreto Legislativo n. 128 “*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente*”, entrato in vigore il 2 settembre 2015.

Il Decreto legislativo, pubblicato in Gazzetta Ufficiale in data 8 agosto 2015, ha recepito gli artt. 5,6 e 8 della Legge Delega fiscale n.23 del 2014 articolandosi in 3 titoli: il primo dispone in materia di abuso del diritto, il secondo riguarda il raddoppio dei termini dell'accertamento, infine il terzo, qui di nostro interesse, istituisce “*il regime dell'adempimento collaborativo tra l'Agenzia delle Entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norma di natura tributaria, ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario*” (artt. da 3 a 7).

Questo regime di *cooperative compliance* è stato pensato per dare avvio a forme di comunicazione e collaborazione rafforzata tra contribuenti e Amministrazione Finanziaria, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali; per i contribuenti di maggiori dimensioni si poneva l'obiettivo di codificare da un lato, sistemi aziendali strutturati di gestione e controllo del rischio fiscale e dall'altro sistemi *ad hoc*, ai fini di una costante comunicazione con le imprese, per l'amministrazione finanziaria.

Il Legislatore del D. lgs n.128/2015 si è mosso sul terreno tracciato dalle raccomandazioni OCSE, così come accaduto in molti altri Paesi, nella consapevolezza che, per il contribuente, dotarsi di un sistema di controllo del rischio fiscale risponde innanzitutto ad esigenze di controllo dei rischi patrimoniali e reputazionali connessi al corretto adempimento degli obblighi fiscali; ma offre anche alle autorità fiscali, una volta instauratosi un rapporto di collaborazione basato sulla trasparenza e la fiducia reciproca, un primo presidio circa la correttezza degli adempimenti fiscali del contribuente, in questo modo potendosi ottenere un vantaggio per ambo le parti

consistente in un sollecito e preventivo esame dei casi dubbi e nella correlata riduzione dei controlli successivi nonché dell'eventuale contenzioso¹⁰⁶.

All'art. 3, il D. lgs n. 128/2015 indica le finalità e l'oggetto della procedura richiamando quel regime collaborativo che l'IFA (*International Fiscal Association*) aveva definito come una “*relazione istituzionale specificatamente definita, basata su intenzioni mutualmente espresse e non su regole dettagliate, a cui i contribuenti e le autorità fiscali accedono volontariamente andando oltre le loro obbligazioni legali di base, la suddetta relazione si basa su una consapevolezza reciproca, rispetto e cooperazione fattiva, e ha quale scopo la gestione delle norme fiscali applicabili all'attività aziendale dai contribuenti nella maniera più efficiente e tempestiva possibile, assumendo una comunicazione riguardante le informazioni fiscalmente rilevanti (incluse le posizioni prese) che sia completa, tempestiva e reciproca e che porti ad una valutazione del corretto ammontare di imposte tenendo in considerazione la ratio e lo scopo della normativa fiscale (invece di tenere in considerazione solo l'interpretazione letterale della norma) rispettando gli obblighi e i diritti di entrambe le parti da un punto di vista procedurale nel caso di disaccordo sul corretto ammontare delle imposte dovute*”¹⁰⁷.

Tra gli elementi fondamentali del regime istituito ritroviamo i *five key pillars* postulati dall'OCSE nel Report del 2008 “*Study into the role of tax intermediaries*”: comprensione dei *driver* commerciali per evitare fraintendimenti circa la natura delle operazioni e/o transazioni e, di conseguenza, per scongiurare controversie potenzialmente lunghe e dispendiose; imparzialità di comportamento dell'Amministrazione Finanziaria intesa come coerenza e obiettività nel rapporto con il contribuente; proporzionalità nella gestione delle risorse da parte dell'Autorità fiscale affinché selezioni i contribuenti da monitorare, le dichiarazioni dei redditi da controllare e le questioni fiscali da concordare in ragione delle conseguenze sui rendimenti puntando alla realizzazione di una efficiente allocazione delle risorse; collaborazione e reattività da ambo le parti; comunicazione e trasparenza da parte del contribuente sia nel rispetto del dato normativo per gli aspetti esplicitamente codificati sia nella sfera degli adempimenti volontari e/o concordati direttamente con l' Autorità

¹⁰⁶ Relazione Illustrativa al D. lgs n. 128/2015, da documenti.camera.it

¹⁰⁷ Initiative on the Enhanced Relationship, Documento IFA, 2012.

Fiscali dei quali sarebbe impossibile una previsione normativa puntuale ed esaustiva ma che sono espressamente previsti dal regime stesso.

L'art. 4 del Decreto legislativo qui analizzato, riguardante i requisiti per l'ammissione al regime di adempimento collaborativo, stabilisce che il nuovo sistema, seppur preveda ampia autonomia riguardo alle scelte organizzative del contribuente, deve assicurare una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi organi aziendali coinvolti in relazione ai rischi fiscali, una efficace procedura di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali garantita a tutti i livelli aziendali ed adeguate procedure correttive da attivare in caso di carenze riscontrate nel sistema posto in essere. Con cadenza almeno annuale le funzioni preposte al corretto funzionamento del regime implementato devono inviare agli organi di gestione una relazione che ne consenta una valutazione *in toto*. In tale relazione devono essere esposti: adempimenti tributari, verifiche effettuate e risultati emersi, eventuali carenze rilevate e le attività pianificate.

Successivamente, all'art. 5, sono indicati i doveri in capo, rispettivamente, all'Amministrazione Finanziaria e al contribuente. In particolare, l'Agenzia delle Entrate, in forza dell'adozione del regime di *cooperative compliance*, è tenuta a:

a) valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità del sistema di controllo adottato, con eventuale proposta degli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione e della permanenza nel regime e per il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1;

b) pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva;

c) promozione di relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza;

d) realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime;

e) esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile;

f) debita considerazione degli esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione, sulla base della relazione di cui all'articolo 4, comma 2, delle risultanze delle attività dei soggetti incaricati, presso ciascun contribuente, della revisione contabile, nonché di quella dei loro collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza.

Per quanto riguarda il contribuente, il regime dell'adempimento collaborativo comporta taluni doveri quali:

a) istituzione e mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, per garantire il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1, nonché attuazione delle modifiche del sistema adottato eventualmente ritenute necessarie dalla Agenzia delle entrate;

b) comportamento collaborativo e trasparente, mediante comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva;

c) risposta alle richieste della Agenzia delle entrate nel più breve tempo possibile;

d) promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali¹⁰⁸.

L'art. 6 è dedicato agli effetti del regime di *Cooperative compliance*; chiarisce il concetto di "confronto *ex ante*" tra le parti mediante forme di interlocuzione preventiva tra le quali, di particolare rilievo, una forma particolare di interpello preventivo per casi specifici che obbliga l'Amministrazione Finanziaria a fornire una risposta entro quarantacinque giorni dal ricevimento dell'istanza.

Infine, l'art. 7 sancisce la competenza esclusiva dell'Agenzia delle Entrate, per il tramite della Direzione Centrale Accertamento, per quanto riguarda i controlli e le attività dei contribuenti ammessi al regime; regola le modalità di accesso al regime e prevede esclusioni su provvedimento motivato dell'autorità¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Art. 5, D. lgs n. 128, 5 agosto 2015, "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23", da www.gazzettaufficiale.it

¹⁰⁹ La *cooperative compliance*: come cambia il rapporto tra fisco e contribuente. A. Germani, F. Mariotti. Da "La gestione straordinaria delle imprese 6/2016".

Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 54237 del 14 aprile 2016, “Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli artt. 3 e seguenti del Decreto legislativo n. 128 del 5 agosto 2015”, sono stati fissati i requisiti soggettivi e oggettivi di accesso al regime di adempimento collaborativo, le caratteristiche del sistema di controllo interno a presidio del rischio fiscale, le modalità di presentazione dell’istanza di adesione, gli effetti premiali e il procedimento di fuoriuscita dal regime; temi che saranno oggetto di approfondimento nelle parti a seguire del presente elaborato.

A tale provvedimento ha fatto seguito il Decreto dell’Economia e delle Finanze del 15 giugno 2016, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 27 giugno 2016.

L’Agenzia delle Entrate, in occasione del convegno “*Adempimento collaborativo: nuova frontiera della compliance*”, tenutosi a Roma presso la Direzione Centrale Accertamento il 16 e 17 giugno 2016, ha fornito chiarimenti, soluzioni interpretative e prospettiva futura del nuovo regime, nell’ambito di un confronto diretto con il mondo delle imprese, dei professionisti e delle associazioni di categoria. Tali chiarimenti e soluzioni interpretative, oltre a quanto disposto nel provvedimento n. 54237 del 14 aprile 2016, sono confluiti nella circolare n. 38/E del 16 settembre 2016 con l’intento di dare, nell’ambito normativo nazionale, una trattazione quanto più possibile esaustiva al regime di *cooperative compliance*.

Infine, l’Agenzia delle Entrate con il provvedimento n. 101573 del 26 maggio 2017 ha ulteriormente precisato le disposizioni attuative del regime di adempimento collaborativo. In particolare, al Capo II del sopra citato documento, denominato “Svolgimento della procedura”, l’autorità si è espressa riguardo a:

- interlocuzioni costanti e preventive, attribuendo agli Uffici il dovere di invitare l’impresa ammessa al regime a comparire per l’incontro di apertura. In tale sede il contribuente indica uno o più referenti incaricati di gestire l’interazione con l’Ufficio, l’Agenzia assegna almeno due funzionari di riferimento e si stabiliscono le soglie di materialità quantitativa e qualitativa sotto le quali vengono meno gli obblighi di collaborazione e trasparenza;
- formalizzazione delle posizioni assunte dall’Ufficio che, a seguito degli approfondimenti effettuati dall’autorità, devono essere comunicate all’impresa mediante processo verbale e la stessa deve essere invitata per pervenire ad un accordo di adempimento collaborativo vincolante per il periodo di imposta corrente e per quelli

- successivi, salvo mutamenti nelle condizioni di fatto o di diritto rilevanti per la comune valutazione;
- adempimenti di chiusura del periodo d'imposta da adempiersi in sede di incontro di chiusura della procedura ed entro il termine per la presentazione delle dichiarazioni fiscali da parte dei rappresentanti del contribuente e dei funzionari di riferimento dell'Agenzia delle Entrate;
 - modifica delle posizioni assunte nel corso delle interlocuzioni preventive: l'Ufficio, in caso di mutamenti delle condizioni di fatto o di diritto su cui si basa una delle risposte rese, invita il contribuente per un nuovo accordo e quello originario si considera improduttivo di effetti.¹¹⁰

Alla luce di questo quadro normativo dobbiamo riconoscere la svolta che il nuovo regime di adempimento collaborativo ha impresso, almeno teoricamente, nel rapporto tra Fisco e contribuente imponendosi nel nostro ordinamento, non solo come prassi, ma come normativa regolatrice di una partecipazione attiva del contribuente a scapito dell'azione repressiva tipica dell'autorità fiscale.

Allo stesso tempo, è opportuno costatare come il dettato normativo rimetta il buon esito dell'implementazione del regime al comportamento dei contribuenti che dovranno dimostrarsi realmente *cooperative* e trasparenti in tutti i momenti previsti dalla nuova procedura che, di seguito, il presente elaborato si propone di analizzare. Dall'altra parte, l'Amministrazione Finanziaria dovrà assumere il ruolo di consulente istituzionale dell'impresa, superando quello di "controllore", per mettere il contribuente nella posizione, già consolidata nei Paesi del Nord -Europa, di "cliente".

¹¹⁰ Co-operative compliance, le caratteristiche di alcuni regimi adottati in differenti paesi. Da www.pwc.com/it.

3.2 Requisiti per l'ammissione al regime di adempimento collaborativo

Un punto chiave del nuovo regime di adempimento collaborativo è sicuramente rappresentato dai requisiti soggettivi richiesti per l'ammissione.

Come già sottolineato, il sistema di *cooperative compliance* nel panorama italiano è stato, sin dalla sua introduzione, riservato ai cd. "grandi contribuenti" per un duplice ordine di ragioni; da un lato, vista la portata innovativa del regime, il confronto posto alla base della definizione delle sue linee guida istaurato nell'ambito del Progetto Pilota in occasione di tavoli tecnici appositamente organizzati, la necessità di un accordo bilaterale tra le parti d'imposta, gli adempimenti richiesti al contribuente e all'Amministrazione Finanziaria ma, soprattutto, il cambiamento radicale nella percezione del rapporto intercorrente tra i due soggetti che si è reso necessario, è stato ritenuto opportuno focalizzare l'*iter* di introduzione del nuovo regime di adempimento collaborativo su una platea ristretta di contribuenti che fosse rappresentativa, però, di una fetta importante dell'economia italiana; dall'altro lato, come requisito per l'implementazione del regime, in risposta alle esigenze di trasparenza, tempestività nelle comunicazioni e monitoraggio preventivo delle situazioni ad alto rischio fiscale, è necessario che le imprese siano dotate di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale inserito nel sistema di *governance* aziendale e di controllo interno ai sensi del D. lgs 231/2001 (cd. *Tax control framework*). Evidentemente le realtà societarie che soddisfano tale requisito sono quelle di più grandi dimensioni con una propria struttura ben articolata e codificata. Infine, è opportuno precisare che il regime di *cooperative compliance* trova la sua corretta applicazione in realtà a basso, se non nullo, rischio di evasione fiscale, che si riscontra, invece, nei piccoli contribuenti. Tale sistema è pensato per assicurare preventiva e tempestiva soluzione a tematiche "rischiose" o non chiare in materia di abuso del diritto e/o di pianificazione fiscale aggressiva, frequenti nei grandi gruppi aziendali che operano in contesti internazionali.

Il comma 4 dell'art. 7 del D. lgs 128/2015 aveva stabilito che, in fase di prima applicazione, il regime di adempimento collaborativo fosse riservato ai contribuenti di maggiori dimensioni con volume d'affari o ricavi non inferiori a 10 miliardi di Euro ed ai contribuenti che avessero presentato istanza di adesione al Progetto Pilota di adempimento collaborativo di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013, pubblicato sul sito ufficiale dell'Agenzi delle Entrate, dotati di un sistema di controllo interno per

la gestione del rischio fiscale e con volume d'affari o ricavi non inferiori a un miliardo di Euro¹¹¹.

Successivamente, con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 54237 del 14 Aprile 2016: "Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128" l'Autorità ha precisato che, in fase di prima applicazione, potessero presentare domanda di ammissione al regime di *cooperative compliance*:

- a) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume d'affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro (par. 2.1 del Provvedimento);
- b) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume d'affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota (par. 2.1 del Provvedimento);
- c) le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti, di cui all'art. 2 del D. lgs n. 147/2015¹¹², indipendentemente dal volume d'affari o di ricavi (par. 2.1 del Provvedimento).

¹¹¹ Art. 7, D. lgs n. 128, 5 agosto 2015, "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23", da www.gazzettaufficiale.it.

¹¹² "Le imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore a trenta milioni di euro e che abbiano ricadute occupazionali significative in relazione all'attività in cui avviene l'investimento e durature possono presentare all'Agenzia delle entrate un'istanza di interpello in merito al trattamento fiscale del loro piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che si ipotizzano per la sua realizzazione, ivi inclusa, ove necessaria, la valutazione circa l'esistenza o meno di un'azienda. Possono formare oggetto dell'istanza anche la valutazione preventiva circa l'eventuale assenza di abuso del diritto fiscale o di elusione, la sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive e l'accesso ad eventuali regimi o istituti previsti dall'ordinamento tributario. Con riferimento ai tributi non di competenza dell'Agenzia delle entrate, quest'ultima provvede ad inoltrare la richiesta dell'investitore agli enti di competenza che rendono autonomamente la risposta.

La risposta scritta e motivata dell'Agenzia delle entrate è resa entro centoventi giorni, prorogabili, nel caso sia necessario acquisire ulteriori informazioni, di ulteriori novanta giorni decorrenti dalla data di acquisizione di dette informazioni ed è basata sul piano di investimento e su tutti gli ulteriori elementi informativi forniti dall'investitore, anche su richiesta dell'Agenzia delle entrate, a seguito di interlocuzioni con la parte interessata. Ove necessario, l'Agenzia delle entrate può accedere, previa intesa con il contribuente, presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa, in tempi concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini istruttori. Qualora la risposta non pervenga al contribuente entro i predetti termini, si intende che l'Amministrazione finanziaria concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente.

Il contenuto della risposta, anche se desunta ai sensi del terzo periodo del comma 2, vincola l'Amministrazione finanziaria e resta valido finché restano invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali è stata resa o desunta la risposta, con conseguente nullità di ogni atto di qualsiasi genere,

I requisiti dimensionali dettati alle lettere a) e b) devono essere verificati su un lasso di tempo triennale. Infatti, il paragrafo 2.2 del Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate specifica che *“i requisiti dimensionali di cui alle lettere a) e b) del punto 2.1 sono valutati assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i ricavi indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio relativo all’esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori e il volume di affari indicato nella dichiarazione ai fini dell’imposta sul valore aggiunto relativa all’anno solare precedente e ai due anni solari anteriori”*¹¹³

Per l’ammissione, dunque, è necessario che i parametri fissati dal Provvedimento, o ricavi o volume d’affari, siano soddisfatti in almeno uno dei tre periodi di osservazione.

Il documento, per quanto concerne i ricavi, dispone che questi debbano essere indicati *“secondo corretti principi contabili”*, non distinguendo tra imprese *“OIC adopter”* e imprese *“IAS adopter”*. Con la successiva circolare n. 38/E l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che per i primi soggetti assumono rilevanza le voci da A1 a A5 del valore della produzione ad esclusione delle variazioni dei lavori in corso su ordinazione; per i secondi, in accordo con il principio contabile IAS 11, devono essere considerati anche i ricavi relativi ai lavori su commessa.

Al paragrafo 2.3, il Provvedimento dispone che nel caso in cui l’istanza di ammissione al regime di adempimento collaborativo sia presentata successivamente alla chiusura del periodo d’imposta e prima della scadenza dei termini di deposito del bilancio ovvero della presentazione della dichiarazione IVA, il contribuente deve *“pre –*

anche di carattere impositivo o sanzionatorio, emanato dall’Amministrazione finanziaria in difformità a detto contenuto. Il contribuente che dà esecuzione alla risposta, a prescindere dall’ammontare del suo volume d’affari o dei suoi ricavi, può accedere all’istituto dell’adempimento collaborativo al ricorrere degli altri requisiti previsti.

L’Agenzia delle entrate può verificare l’assenza di mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini del rilascio della risposta e la corretta applicazione delle indicazioni date nella stessa mediante l’utilizzo degli ordinari poteri istruttori. Resta fermo l’esercizio degli ordinari poteri di controllo dell’Amministrazione finanziaria esclusivamente in relazione a questioni diverse da quelle oggetto del parere.

L’Agenzia delle entrate pubblica annualmente la sintesi delle posizioni interpretative rese ai sensi del presente articolo che possano avere generale interesse”. Art. 2, D. lgs n. 147 del 14 settembre 2015, Disposizioni recanti misure per la crescita e l’internazionalizzazione delle imprese. Da www.gazzettaufficiale.it.

¹¹³ Par. 2.2 Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate Prot. N. 54237 del 14 Aprile 2016. Da www.agenziaentrate.gov.it.

dichiarare” i requisiti per l’ammissione che vengono sottoposti a valutazione e verifica dell’Ufficio. In questa situazione i termini per la comunicazione dell’ammissione o della non ammissione al regime, fissati dall’art. 7 del D. lgs n. 128/2015 in centoventi giorni, sono prorogati fino al decimo giorno successivo la data di comunicazione all’Ufficio competente per la valutazione dei requisiti di ammissibilità dell’avvenuto deposito del bilancio o dell’avvenuta presentazione della dichiarazione ai fini IVA.

Tale proroga, a mio avviso, non sarebbe necessaria nell’ipotesi in cui il possesso dei requisiti richiesti per l’ammissione al regime sia inequivocabilmente verificabile sulla base delle evidenze dei bilanci dei due esercizi anteriori ovvero dalle dichiarazioni ai fini IVA.

La previsione di un periodo di osservazione pari ad un triennio per la verifica della sussistenza dei requisiti strumentali all’accesso al regime di adempimento collaborativo assume particolare rilevanza per le realtà societarie che operano in mercati caratterizzati da forte volatilità dei prezzi di beni e servizi; in questo modo, infatti, viene evitata la loro penalizzazione, con l’esclusione dal regime, nel caso in cui la presentazione dell’istanza faccia riferimento ad un esercizio durante il quale i ricavi siano stati inferiori a quelli richiesti, a causa di dinamiche estranee all’effettiva dimensione aziendale.

Per quanto riguarda i soggetti non residenti, l’Agenzia delle Entrate dispone che i requisiti di cui alle lettere a) e b) debbano essere riscontrati in capo alla stabile organizzazione¹¹⁴ operante nel territorio dello Stato¹¹⁵ secondo le stesse verifiche previste per le imprese residenti.

¹¹⁴ Nel nostro ordinamento la Stabile organizzazione è inquadrata dall’art. 162 del TUIR il quale la definisce come *“una sede fissa di affari per mezzo della quale l’impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato”*.

¹¹⁵ *“Per i soggetti non residenti i requisiti dimensionali di cui al punto 2.1 vengono riscontrati in capo alla stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato, facendo riferimento, per i ricavi, a quanto indicato nel rendiconto economico e patrimoniale relativo all’esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda o ai due esercizi anteriori e per il volume di affari, a quanto indicato nella dichiarazione ai fini dell’imposta sul valore aggiunto relativa all’anno solare precedente o ai due anni solari anteriori”*. Par. 2.4, Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate Prot. N. 54237 del 14 Aprile 2016. Da www.agenziaentrate.gov.it.

3.2.1 Excursus: l'interpello preventivo sui nuovi investimenti

Al sopra indicato punto c), il D. lgs 147 del 2015 dispone l'ammissione al regime di adempimento collaborativo anche di quelle imprese che intendano “*dare esecuzione alla risposta dell’Agenzia delle entrate fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti, di cui all’art. 2 del D. lgs n. 147/2015, indipendentemente dal volume d’affari o di ricavi*”.

Grazie all’istituto dell’interpello sui nuovi investimenti il contribuente, residente o non residente, può definire tutti gli aspetti fiscali degli investimenti che è intenzionato a fare, nel territorio dello Stato italiano, in sede di contraddittorio preventivo. Tale strumento assume valore anche relativamente a operazioni suscettibili di configurare abuso del diritto/elusione fiscale ovvero a situazioni in cui è opportuno richiedere una disapplicazione della norma antielusiva o l'ammissione a particolari regimi fiscali previsti dall’ordinamento tributario italiano.

La *ratio* dell’istituto in questione è supportare la crescita economica, la competitività e l'internazionalizzazione del nostro Paese e rendere il nostro scenario economico più appetibile per gli investitori grazie alla possibilità per questi ultimi di conoscere, preventivamente, le conseguenze fiscali dei propri piani d’investimento in modo tempestivo, chiaro e trasparente.

Con la Circolare n. 25/E del 1° giugno 2016 l’Agenzia delle Entrate ha chiarito l’ambito di applicazione dell’interpello sui nuovi investimenti precisandone: ambito di applicazione soggettivo ed oggettivo, tipologia degli investimenti per i quali è possibile presentare l’istanza e modalità/contenuto della stessa.

I soggetti ammessi alla presentazione dell’istanza di interpello sui nuovi investimenti sono: gli imprenditori individuali; le società di capitali; gli enti residenti, nonché i *trust*, che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale; gli enti residenti, nonché i *trust*, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale, relativamente all’attività commerciale eventualmente esercitata; le società di persone, escluse le società semplici, e gli altri soggetti residenti ad esse equiparati ai sensi dell’art. 5, comma 1, del TUIR; le società e gli enti di ogni tipo non residenti, nonché i *trust*, indipendentemente dalla circostanza

che abbiano o meno una stabile organizzazione nel territorio dello Stato¹¹⁶. Sono, inoltre, nella possibilità di presentare l'istanza di interpello: i soggetti non esercenti attività commerciali purché effettuino un investimento a creazione di una nuova attività imprenditoriale, oppure ai fini della partecipazione al patrimonio di un'impresa localizzata nel territorio dello Stato; i gruppi di società ed i raggruppamenti di imprese, tra cui: reti di imprese, consorzi, distretti, *joint ventures*, associazioni temporanee di impresa e il Gruppo europeo di interesse economico¹¹⁷.

Con riferimento al progetto di investimento portato all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate, devono sussistere tre requisiti imprescindibili: 1. l'investimento deve realizzarsi nel territorio dello Stato; 2. deve avere ricadute occupazionali significative e durature; 3. l'ammontare investito deve non essere inferiore a 30 milioni¹¹⁸.

La circolare chiarisce che la tipologia d'investimento a cui guarda il nuovo istituto deve risultare idonea ad includere sia i progetti diretti alla realizzazione di una nuova iniziativa economica avente carattere duraturo, prevedendo quindi l'immissione di nuova liquidità, sia le operazioni che comportano il reimpiego di risorse finanziarie al fine di ristrutturare e/o riorganizzare in un'ottica di maggiore efficienza un complesso aziendale. Non manca un riferimento alle imprese in crisi per le quali la valutazione dell'impatto positivo dell'investimento sul piano dell'occupazione deve tener conto, non soltanto dell'incremento dei livelli occupazionali, ma anche del mantenimento di quelli esistenti laddove il piano di risanamento eviti licenziamenti, mobilità, cassa integrazione...¹¹⁹

L'ambito oggettivo di applicazione del nuovo istituto è molto vasto e trasversale rispetto alle tipologie di interpello già previste dal nostro ordinamento¹²⁰.

¹¹⁶ Par. 1.1 "Articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, (cd. Decreto Internazionalizzazione). Chiarimenti sull'ambito applicativo e sulle modalità di presentazione dell'interpello sui nuovi investimenti". Circolare dell'Agenzia delle Entrate N. 25/E del 1 giugno 2016. Da www.agenziaentrate.gov.it.

¹¹⁷ Par. 1.2 e par. 1.3 "Articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, (cd. Decreto Internazionalizzazione). Chiarimenti sull'ambito applicativo e sulle modalità di presentazione dell'interpello sui nuovi investimenti". Circolare dell'Agenzia delle Entrate N. 25/E del 1 giugno 2016. Da www.agenziaentrate.gov.it.

¹¹⁸ Per le istanze presentate a partire dal 1 gennaio 2019 la soglia è stata abbassata a 20 milioni.

¹¹⁹ Interpello sui nuovi investimenti: le istruzioni delle Entrate. Da Altalex.it.

¹²⁰ Le tipologie di interpello previste dall'ordinamento tributario italiano, così come classificate nel D. lgs n. 156/2015 "Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli artt. 6, comma 6 e 10, comma 1 lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014 n. 23", sono:

L'istanza può riguardare tutti gli aspetti fiscali delle operazioni necessarie per l'implementazione del piano di investimento e gli Uffici sono tenuti a dirimerle nell'ambito di un'unica ed esaustiva risposta. In questo modo le conseguenze fiscali dell'investimento considerato in *toto* risultano chiare per l'investitore il quale vedrà abbattersi i costi di *compliance* che, soprattutto in casi di operazioni straordinarie o, ad ogni modo, complesse, rappresentano una parte importante della spesa per il perfezionamento delle fattispecie.

All'interno del documento di presentazione dell'interpello, oltre alle generalità del proponente, deve essere riportata una dettagliata descrizione del piano di investimento ed in particolare: l'ammontare, il *timing* e le modalità di realizzazione, le ricadute occupazionali ed, infine, l'impatto sul sistema fiscale italiano. Inoltre, devono essere indicate le eventuali disposizioni di cui si richiede l'interpretazione e/o la disapplicazione e le singole operazioni "a rischio" perché potenzialmente generatrici di situazioni abusive. Infine, l'istanza deve riportare la soluzione prospettata dal contribuente alle singole fattispecie portate all'attenzione dell'Ufficio, la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante ed è redatta in carta libera, presentata alla Direzione Centrale Normativa, Ufficio Interpelli Nuovi Investimenti dell'Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia è tenuta a rispondere all'istanza del contribuente entro centoventi giorni, prorogabili di ulteriori novanta in caso di richiesta di integrazione della documentazione. Nelle analisi propedeutiche al rilascio del parere finale l'autorità è dotata di poteri istruttori, quali, a titolo esemplificativo, l'accesso presso la sede della società previo accordo con il contribuente.

Se, decorsi i termini stabiliti *ex lege*, l'Ufficio non fa pervenire risposta al soggetto istante, la posizione dell'autorità si intende concorde con la situazione prospettata dal contribuente: vale il principio del silenzio – assenso.

-
- Interpello ordinario che ha l'obiettivo di chiarire le disposizioni applicative di una norma tributaria circa una fattispecie concreta oppure circa la qualificazione tributaria di una data situazione;
 - Interpello probatorio per chiarimenti circa requisiti ed idoneità per l'accesso a determinati regimi fiscali;
 - Interpello antiabuso per richiedere un parere sull'abusività di un'operazione;
 - Interpello disapplicativo per la disapplicazione di determinate norme anti elusive fornendo la dimostrazione che la fattispecie elusiva non è verificabile.

La risposta, espressa o tacita, vincola l’Agenzia delle Entrate nei confronti di tutti i soggetti coinvolti nel piano di investimento ed è valida fino ad eventuale mutamento nelle circostanze di fatto o di diritto sulla base delle quali è stata fornita. Per il contribuente, invece, ha valenza di parere.

L’Amministrazione Finanziaria, annualmente, è tenuta a pubblicare le sintesi delle posizioni interpretative fornite ai contribuenti che possano avere rilevanza ed utilità generale.

Questa nuova disciplina assume particolare importanza alla luce dei requisiti di accesso al regime di *cooperative compliance*; infatti, le realtà societarie, che abbiano fatto ricorso all’interpello sui nuovi investimenti, possono essere ammesse al sistema di adempimento collaborativo a prescindere dal loro volume di affari o di ricavi, purché dotate di un adeguato *framework* per il monitoraggio, il controllo e la gestione del rischio fiscale.

L’effettiva e successiva esecuzione del piano d’investimento così come prescritto nella risposta all’interpello dell’Ufficio sarà oggetto di verifica e requisito necessario per la permanenza nel regime di *cooperative compliance*.

In data 28 novembre 2018 il Senato ha approvato il Disegno di Legge di conversione del DL fiscale 119/2018. In questa sede, con l’emendamento 01.1, è stata proposta la modifica dell’art. 2, D. lgs n. 147/2015, per abbassare l’ammontare dell’investimento ai fini della possibilità di presentare istanza di interpello sui nuovi investimenti. Tale modifica, da applicarsi agli interpelli proposti a decorrere dal 1 gennaio 2019, prevede un ammontare minimo dell’operazione portata all’attenzione dell’Agenzia delle Entrate di 20 milioni di Euro, ferme restando le altre condizioni¹²¹.

3.2.2 La Cooperative Tax Compliance per i gruppi di imprese

Nel sopra citato provvedimento del 16 Aprile 2016, riguardante i requisiti di ammissione al regime di *cooperative compliance*, l’Amministrazione Finanziaria ha dedicato particolare attenzione alle realtà societarie strutturate in gruppi di imprese, seppur tali soggetti non siano stati inclusi direttamente tra i destinatari di tale istituto

¹²¹ Interpello sui nuovi investimenti: abbassata la soglia. 30/11/2018, fiscoetasse.com

in quanto regime pensato per le imprese, in possesso di requisiti tassativamente elencati, singolarmente considerate.

L’Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 38/E del 16 settembre 2016, ha chiarito il concetto di gruppo definendolo come *“le società residenti, ovvero non residenti con stabile organizzazione in Italia, inserite nell’area di consolidamento civilistico o comunque soggette a direzione e coordinamento da parte del medesimo soggetto, incluse le stabili organizzazioni di tali soggetti non residenti”*.

Nell’ambito del gruppo di imprese è stata prevista l’estensione “per trascinamento” del regime collaborativo alle imprese che svolgono funzioni di direzione e coordinamento, seppur non in possesso dei requisiti dimensionali previsti per l’adesione, purché l’inclusione sia ritenuta necessaria ai fini di una completa rappresentazione dei processi aziendali.

In particolare, il provvedimento del 16 aprile 2016 ha consentito l’ingresso “per trascinamento”, da parte dei soggetti in possesso dei requisiti elencati dall’Amministrazione Finanziaria, dell’impresa residente o non residente con stabile organizzazione in Italia che svolge “funzioni di indirizzo” sul sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, anche non in possesso dei requisiti dimensionali¹²². Dunque, un soggetto che soddisfa i requisiti dimensionali di ammissione al regime consente l’accesso anche alla società che su di lui esercita funzioni di indirizzo.

È importante sottolineare che l’espressione “funzioni di indirizzo” non richiama il concetto di “direzione e coordinamento” ex art. 2497 del Codice Civile ma, pur rimanendo volutamente vaga e potenzialmente di ampia applicazione, come spiegato dall’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 38/E del 16 settembre 2016, presuppone *“la sussistenza di una relazione organizzativa in forza della quale un soggetto ha il potere di emanare direttive in ordine alle linee di indirizzo del sistema di controllo interno, verificando che esso sia coerente con gli indirizzi strategici e la propensione*

¹²² *“Al fine di fornire all’Amministrazione Finanziaria un sistema di controllo del rischio fiscale idoneo al conseguimento delle finalità di cui all’art. 3, comma 1, del Decreto (n. decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128) i soggetti residenti e non residenti in possesso dei requisiti di cui alle lettere a) e b) del punto 2.1 possono, in sede di presentazione della domanda, chiedere l’ammissione al regime anche dell’impresa residente o non residente con stabile organizzazione nel territorio dello Stato che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, ove tale inclusione sia ritenuta necessaria ai fini di una completa rappresentazione dei processi aziendali”*, Paragrafo 2.5, Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, da www.agenziaentrate.gov.it

al rischio dell'impresa, e coordinare l'attuazione delle citate direttive. Tale soggetto può anche essere diverso da quello che definisce e approva gli indirizzi strategici, in tale ipotesi l'ingresso "per trascinamento" riguarderà sia il primo che il secondo soggetto."¹²³ Alla luce di questo chiarimento è evidente come l'Agenzia delle Entrate abbia voluto rendere ampia la platea dei soggetti potenzialmente idonei all'ammissione "per trascinamento" non limitandosi alla *holding*, ma considerando anche le società che, all'interno di un gruppo, rivestano un ruolo fondamentale nella gestione del rischio fiscale.

Sarebbe stato auspicabile considerare i requisiti dimensionali di accesso al regime a livello di gruppo di imprese considerato nel suo complesso anziché in relazione alla singola impresa e, "per trascinamento", alla società che su di essa esercita funzione di indirizzo. Infatti, nella realtà, di norma è la capogruppo che, a livello centralizzato, gestisce la fiscalità del gruppo e delle singole società che ne fanno parte (come accade, a titolo esemplificativo, con l'istituto del consolidato fiscale). D'altro canto, un approccio di questo tipo amplierebbe in modo consistente la platea dei soggetti plausibili di ammissione al regime confliggendo con la scarsità di mezzi finanziari e risorse dell'Amministrazione Finanziaria. Non è, comunque, irrealistico pensare che questa impostazione potrebbe rappresentare la futura evoluzione dell'istituto dell'adempimento collaborativo anche alla luce del fatto che a partire da gennaio 2020 è previsto già un abbassamento delle soglie dimensionali per l'ammissione al regime.

Il provvedimento dell'Agenzia del 14 aprile 2016 ha inoltre previsto che, qualora la società con funzioni di indirizzo avesse presentato domanda per il progetto pilota e non fosse in possesso dei requisiti dimensionali, le imprese appartenenti al gruppo potessero accedere al regime con il limite dimensionale del miliardo e "trascinare" la società che avesse presentato la domanda¹²⁴.

¹²³ Par. 1 "Requisiti Soggettivi", Circolare n. 38/E del 16 settembre 2016, chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo. Da www.agenziaentrate.gov.it.

¹²⁴ "Per le medesime finalità di cui al punto precedente è consentito l'accesso al regime ai soggetti che realizzano un volume d'affari o di ricavi non inferiori a un miliardo di Euro, se la domanda per il Progetto Pilota sia stata presentata dall'impresa del gruppo che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, anche non in possesso dei requisiti dimensionali. Tali soggetti possono avvalersi della facoltà prevista al punto 2.5". Paragrafo 2.6, Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, da www.agenziaentrate.gov.it.

Questo punto del provvedimento assume importanza alla luce dei requisiti richiesti per l'ammissione al Progetto Pilota, il quale si rivolgeva ai "grandi contribuenti" che avessero conseguito per l'anno di imposta 2011 un volume di affari o di ricavi non inferiore a 100 milioni di euro. Si è, così, verificata la situazione in cui società con funzioni di indirizzo che avevano presentato domanda di ammissione al Progetto Pilota, successivamente, con l'introduzione dei nuovi, e più stringenti, requisiti imposti dalla normativa, si sono ritrovate "non idonee" per l'ammissione al regime ex Decreto del MEF n. 128 del 5 agosto 2015. Tale problematica è stata risolta dall'Agenzia delle Entrate con la previsione di una nuova via di ingresso "per trascinamento" al regime per quelle società con funzioni di indirizzo che avevano presentato domanda di adesione al Progetto Pilota ma prive dei requisiti dimensionali imposti dalla normativa. Infatti, la pregressa presentazione della domanda di ammissione al progetto pilota da parte di società con funzioni di indirizzo prive dei requisiti dimensionali previsti *ex lege* è divenuta condizione sufficiente per consentire l'accesso al regime alle imprese del gruppo, con il limite dimensionale di 1 miliardo di euro di volume di affari ovvero di fatturato, e, "per trascinamento" alla società autrice della domanda di adesione al Progetto Pilota.

Sulla questione dei gruppi di imprese l'Amministrazione Finanziaria ha fornito chiarimenti con la Circolare n. 38/E del 16 settembre 2016 in occasione dell'incontro con la stampa specializzata. In questa sede ha precisato che *"ai sensi dei punti 2.5. e 2.6 del Provvedimento (n.d.r. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 Aprile 2016), l'ingresso "per trascinamento" è consentito al fine di avere una completa rappresentazione dei processi aziendali e del sistema di controllo; esso riguarda tutti i soggetti che svolgono "funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale" a prescindere dal fatto che abbiano presentato o meno domanda per il progetto pilota. Nel caso specifico, ai sensi del punto 2.6, se la società che svolge funzioni di indirizzo come sopra definite, anche diversa dalla holding, ha presentato domanda per il progetto pilota e non possiede i requisiti dimensionali, le società appartenenti al medesimo gruppo avranno accesso al regime con il limite dimensionale del miliardo e potranno a loro volta far entrare "per trascinamento" la società che ha presentato domanda"*.¹²⁵

¹²⁵ Par. 1 "Requisiti Soggettivi", Circolare n. 38/E del 16 settembre 2016, chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo. Da www.agenziaentrate.gov.it.

La circolare 38/E chiarisce, inoltre, che è possibile l'ingresso del soggetto che svolge funzioni di indirizzo in un secondo momento, qualora, in sede di istruttoria di ammissione o successivamente, l'Amministrazione Finanziaria o il contribuente ne ravvisino l'opportunità, tramite integrazione della originaria domanda di ammissione; l'integrazione ha effetto a partire dal periodo di imposta nel quale viene effettuata.

Infine, seppur il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016 non lo prevedesse, l'Amministrazione Finanziaria con la circolare 38/E ha affermato che la possibilità di inclusione "per trascinamento" dell'impresa con "funzioni di indirizzo" appartenga anche alle imprese che hanno aderito al regime tramite la procedura di interpello sui nuovi investimenti.

In generale queste disposizioni in materia di *cooperative compliance* per i gruppi di imprese sono nate con l'obiettivo di riuscire ad avere una visione generale del rischio fiscale del gruppo attraverso l'ammissione al regime della società con funzioni di indirizzo. In realtà se è vero che da un lato, il più delle volte, il rischio fiscale si riscontra in capo al gruppo stesso, ferme restando le responsabilità legate alla soggettività giuridica di ciascuna impresa; dall'altro succede, non raramente, di avere una netta separazione tra rischio fiscale proprio della società operativa (magari priva dei requisiti dimensionali e quindi estranea all'adempimento collaborativo) e sfera di responsabilità della società con funzioni di indirizzo. In questo ultimo caso, come già accennato, la soluzione sarebbe quella di considerare il gruppo di imprese come un *unicum* ai fini dell'ammissione al regime della *cooperative compliance*.

Nell'ambito del gruppo di imprese riveste un ruolo importante il paragrafo 5.9 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016 che contempla la fattispecie in cui un'impresa in possesso dei requisiti dimensionali per l'ammissione al regime sia oggetto di operazioni societarie straordinarie quali scissione, fusione o conferimento infragruppo.

In tal caso, il sopra citato documento dispone che: "*ai fini della valutazione dei requisiti di ammissione o permanenza nel regime, l'ufficio competente non tiene conto della perdita dei requisiti dimensionali di cui alle lettere a) e b) del punto 2.1,*

*derivante da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo”.*¹²⁶

Il momento applicativo di tale disposizione viene definito “gemmazione”; in particolare, la società che ha già aderito al regime non può essere esclusa per la perdita dei requisiti dimensionali susseguenti ad operazioni infragruppo, un eventuale nuovo soggetto giuridico nato dalle stesse dinamiche, dietro presentazione di apposita istanza, può essere ammesso al regime seppur privo dei requisiti dimensionali imposti *ex lege*. Tale impostazione, come chiarito dall’Agenzia delle Entrate, risponde alle esigenze di non rigidità dell’istituto dell’adempimento collaborativo che non deve risultare né ostativo né vincolante per le operazioni di riorganizzazione delle imprese aderenti.

¹²⁶ Paragrafo 5.9, Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, da www.agenziaentrate.gov.it.

3.3 L'importanza della gestione del rischio fiscale ed il *Tax Control Framework*

3.3.1 Premessa: il rischio aziendale ed il sistema di controllo interno

Il regime di *cooperative compliance* nasce con lo scopo di modificare il rapporto tra Fisco e Contribuente abbandonando l'impostazione "conflittuale", imperniata su verifiche *ex post*, in favore di un atteggiamento collaborativo volto ad affrontare e risolvere *ex ante*, mediante confronto pressoché continuo, le dinamiche fiscali.

I soggetti che decidono di aderire al regime, oltre a soddisfare i requisiti soggettivi/dimensionali imposti dalla normativa¹²⁷, devono conformarsi anche ad un requisito oggettivo così come disposto dall' art. 4 del Decreto legislativo n. 128 del 5 agosto 2015 il quale impone che "*il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato, nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno*"¹²⁸. Tale dettato comporta necessariamente una profonda rivisitazione della funzione fiscale in ambito aziendale. È emersa, infatti, l'importanza del coinvolgimento della funzione fiscale nelle decisioni di *business*, ferma restando la valenza strategica del principio della *segregation of duties*, anche mediante la partecipazione del responsabile della funzione ai comitati chiamati a valutare, decidere e realizzare operazioni e progetti rilevanti per la società e/o il gruppo di imprese. In questo contesto emerge il ruolo di centralità che auspicabilmente dovrebbe essere riservato al *tax director*, in linea con quanto già avvenuto nel panorama aziendale dei Paesi anglosassoni più avanzati e con la raccomandazione dell'OCSE insita nelle linee guida per lo sviluppo di programmi di *cooperative compliance* e per l'implementazione di appropriati *Tax Control Framework*.¹²⁹

Per adeguarsi a quanto richiesto dal presupposto oggettivo di accesso al regime di adempimento collaborativo è necessario che l'impresa consideri anche un'analisi costi – benefici per valutare la convenienza a aderirvi. Infatti, sono richiesti una impostazione del sistema di controllo interno e suoi meccanismi di funzionamento che

¹²⁷ Per la trattazione si rimanda al paragrafo 4.3 del presente elaborato.

¹²⁸ Art. 4, comma 1, D. lgs n. 128 del 5 agosto 2015. Da www.gazzettaufficiale.it.

¹²⁹ La *cooperative compliance* italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali. G. Allevato. Da IPSOA.it

potrebbero portare alla società costi elevati, sicuramente più impattanti per una impresa industriale, meno per una bancaria in quanto già dotata di funzioni interne di controllo articolate dettate dal proprio regolatore (Banca d'Italia).

Il *Tax Control Framework*, postulato dalla normativa del regime di *cooperative compliance*, si inserisce nel sistema di controllo interno, divenendone parte integrante, con la funzione di mappatura dei rischi fiscali pur senza scendere nel merito delle singole operazioni (singole operazioni non routinarie dovranno essere oggetto di *assessment* specifico). A tal riguardo si ritiene necessario un breve *excursus* sul rischio aziendale, sul sistema di controllo interno e sull'interazione di tali elementi con le dinamiche societarie.

Il rischio aziendale può essere definito come l'insieme dei possibili effetti positivi (opportunità – *upside risk*) e negativi (minacce – *downside risk*) di un evento inaspettato sulla situazione economica, finanziaria, patrimoniale e sulla reputazione dell'impresa.

In sostanza, tutto ciò che provoca scostamenti nell'andamento sociale a tutto tondo, sia in positivo sia in negativo, deve essere individuato quale rischio, gestito e monitorato.

Il rischio aziendale si articola in molteplici sottocategorie tra le quali: rischi strategici, rischi operativi, rischi finanziari, rischi informativi, rischi d'immagine e, non meno importante e, sicuramente di interesse in questa sede, il rischio fiscale.

In generale, il processo di gestione del rischio inizia con la fase di *risk assessment* che presuppone l'individuazione e la misurazione dei rischi propedeutica alla definizione di un livello di rischio "target" che sia accettabile, gestibile da parte dell'impresa e coerente con gli obiettivi sociali. Nella successiva fase di *risk management* si procede con l'analisi delle attività potenzialmente più idonee a generare rischi ed alla valutazione dei presidi organizzativi già posti in essere dalla società per governarli così da individuare eventuali strategie efficienti ed ulteriori interventi finalizzati a mitigarli. Infine, nella fase di *risk control* si procede alla comparazione del rischio residuo con il rischio *target* per valutare l'entità dello scostamento ed eventuali interventi correttivi sulle strategie di governo e mitigazione del rischio implementate.

Nell'ambito della gestione del rischio nel panorama aziendale nazionale si inserisce il Decreto legislativo n. 231/2001 il quale, come sancito dall'art. 1, *disciplina la*

*responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato e le disposizioni in esso previste si applicano agli enti forniti di personalità giuridica e alle associazioni anche prive di responsabilità giuridica.*¹³⁰

In particolare, questo *corpus* normativo è stato introdotto con l'obiettivo di rendere le persone giuridiche suscettibili di sanzioni amministrative a fronte della commissione di reati trattati nella sfera della normativa penale.

I reati puniti con sanzione amministrativa ex D. lgs 231/2001 sono riportati agli artt. 24 e 25 del Decreto Legislativo in un elenco che si è progressivamente ampliato e che include: reati contro la pubblica amministrazione (indebita percezione di erogazioni, truffa ai danni dello Stato e di Enti Pubblici, corruzione, concussione), reati informatici e trattamento illecito dei dati, reati di criminalità organizzata, reati contro l'industria e il commercio, falsità in monete, carte di pubblico credito, valori di bollo, delitti contro la personalità individuale, reati societari (false comunicazioni sociali, illegale riparto di utili, falso in bilancio), delitti con finalità di terrorismo o eversione, reati connessi ad abusi di mercato (abuso di informazioni privilegiati e manipolazione del mercato), ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, autoriciclaggio, induzioni a non rendere dichiarazioni o a rendere dichiarazioni mendaci all'autorità giudiziaria, reati ambientali, impiego di cittadini di paesi terzi il cui soggiorno è irregolare, omicidio colposo e lesioni colpose gravi o gravissime, commessi con violazione delle norme sulla tutela della salute e sicurezza sul lavoro, reati di razzismo e xenofobia¹³¹. Gli enti possono essere ritenuti responsabili per i reati sopra citati, commessi o tentati, nell'interesse o a vantaggio degli stessi enti (art. 5), da esponenti dei vertici aziendali, in posizione apicale, e da coloro che sono sottoposti alla direzione o vigilanza dei primi e, quindi, sono soggetti, in via diretta ed autonoma, a determinate sanzioni amministrative in relazione ai reati ascritti ai citati soggetti. La Responsabilità Amministrativa degli enti in sede penale, si aggiunge a quella della persona fisica che ha materialmente realizzato il fatto illecito, così il reato assume rilevanza sotto tre profili: fa nascere una obbligazione sociale della società per multa o ammenda in caso di insolvenza del reo, dà luogo alla responsabilità "amministrativa" della società, determina la responsabilità penale personale dell'autore.

¹³⁰ Art. 1, Decreto Legislativo 8 giugno 2001 n. 231. Da www.gazzettaufficiale.it.

¹³¹ Per l'elenco completo si rimanda agli artt. 24 e 25 del decreto legislativo n. 231 del 8 giugno 2001 i quali fanno esplicito rinvio a articoli del codice penale.

Il Decreto Legislativo prevede, inoltre, delle condizioni che rendono l'ente esente dalla sopra citata responsabilità amministrativa ed, in particolare, l'art. 6 sancisce che *“se il reato è stato commesso dalle persone indicate nell'art. 5 (...) l'ente non risponde se prova che: a) l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi; b) il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli, di curare il loro aggiornamento è stato affidato ad un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo; c) le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione; d) non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b)*. In questo modo il dettato impone la predisposizione di un modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio di reato simile ai tipici sistemi di *risk management* ed in particolare richiede che l'ente presenti: un Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo caratterizzato da criteri di efficienza, praticabilità e funzionalità ragionevolmente in grado di limitare le probabilità di commissione di reati ricompresi nell'area di rischio legata all'attività dell'impresa; deve la società provare di avere adottato efficacemente il MOG; provare di aver affidato a un Organismo interno all'Ente che abbia compiti di iniziativa e di controllo sulla efficacia del Modello e che sia dotato di piena autonomia nell'esercizio della supervisione e del potere disciplinare e che agisca con continuità (OdV). Tale organismo deve quindi vigilare sul funzionamento, l'osservanza e l'aggiornamento costante dei modelli.

Sebbene il decreto legislativo n. 231/2001 non faccia riferimento al rischio fiscale, la cui prevenzione non è, ad oggi, annoverata tra le sue finalità in quanto reati di tipo fiscale non sono presupposto della responsabilità amministrativa dell'ente, il Servizio Studi del Senato ha puntualizzato che i modelli di organizzazione, gestione e controllo predisposti ai sensi del D. lgs n. 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), offrendo all'imprenditore, ai soci ed alla *governance* aziendale un vero e proprio sistema capace di monitorare l'attività dell'impresa”.¹³² In questo senso emerge la direzione intrapresa dal Legislatore di

¹³² Modelli 231 e prevenzione dei rischi in materia fiscale: quali benefici per le imprese?. A. Carino, C. Montinari. Diritto24. Da www.diritto24.ilsole24ore.com.

giungere al concetto di sistemi di “*compliance* integrata” che, dialogando ed armonizzandosi tra loro, consentano all’impresa di gestire qualsiasi tipo di rischio aziendale.

Un corretto processo di *risk management*, quale che sia la natura del rischio fronteggiato, non può prescindere da un efficiente sistema di controllo interno.

Borsa Italiana, nel Codice di autodisciplina per le società quotate, definisce il sistema di controllo interno come “l’insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire l’identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei principali rischi. Tale sistema è integrato nei più generali assetti organizzativi e di governo societario adottati dall’emittente e tiene in adeguata considerazione i modelli di riferimento e le *best practices* esistenti in ambito nazionale ed internazionale”.¹³³

L’ *Internal Control Integrated Framework* (COSO Report 2013) identifica il sistema di controllo interno come “un processo, attuato dal consiglio di amministrazione, dai dirigenti e da altri soggetti della struttura aziendale, finalizzato a fornire una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi rientranti nelle seguenti categorie: efficacia ed efficienza delle attività operative (*operations objectives*), attendibilità delle informazioni di bilancio e degli altri tipi di *reporting*, interni ed esterni (*financial reporting objectives*), conformità alle leggi ed ai regolamenti in vigore (*compliance objectives*)”¹³⁴ e ne detta linee guida potenzialmente applicabili ad ogni realtà sociale, a prescindere dalle caratteristiche dimensionali.

Il sistema di controllo interno è un elemento dinamico di gestione delle minacce che vengono gestite in termini di: *risk tolerance*, ossia possibilità di mitigare il rischio riportandolo entro limiti accettabili; *risk appetite*, ossia propensione al rischio, e non prescinde dal *trade-off* costi - benefici così da giungere alle condizioni ottimali in cui il costo marginale dei controlli non è superiore ai benefici ottenuti.

Il sistema di controllo interno si articola in cinque componenti: l’ambiente di controllo ossia l’insieme dei valori etici, l’integrità, le *policy* aziendali per la gestione delle risorse umane e le caratteristiche del *management*; la direzione, infatti, deve stabilire il rischio accettabile per l’impresa e renderne effettiva la gestione attraverso un ruolo

¹³³ Par. 7, Codice di Autodisciplina per le società quotate. Borsa Italiana.

¹³⁴ Definizione di Sistema di Controllo interno proposta nell’ultima versione del COSO Report del 2013.

attivo del SCI e codici di condotta codificati; la valutazione del rischio che consiste nell'identificazione e mappatura dei rischi aziendali ai fini di gestirli e di ridurre l'entità e le conseguenze; l'attività di controllo che comprende tutte le attività di verifica sull'andamento della gestione operativa, le attività di prevenzione e la correzione di eventuali errori; l' *information & communication* ossia un efficiente sistema informativo aziendale che consenta la diffusione di informazioni tempestive, chiare, accurate ed accessibili verso gli interessati; il monitoraggio del sistema di controllo stesso tramite verifiche di *internal audit* ovvero di revisione legale effettuate da soggetti terzi.

Un efficiente sistema di controllo interno può portare ad una considerevole riduzione del livello di rischio aziendale, pur senza annullarlo completamente, ivi incluso di quello fiscale, il cui tema verrà approfondito nei paragrafi successivi.

3.3.2 Il rischio fiscale e la tax governance nelle imprese

La gestione del rischio riveste un ruolo fondamentale nell'organizzazione aziendale e la strategia per metterla in atto deve rispettare la *risk tolerance* dell'entità con il fine ultimo di massimizzare le opportunità di *business* coerentemente con le ragioni di economicità. In questo quadro generale si inserisce la gestione del rischio fiscale che implica il controllo delle "aree di incertezza" e mira a prevenire la nascita di controversie con l'autorità fiscale.

La Relazione Illustrativa al Decreto Legislativo n. 128 del 5 agosto 2015 definisce il rischio fiscale quale "*rischio suscettibile di produrre danni patrimoniali o reputazionali, con particolare riferimento a situazioni che possono comportare violazioni dirette della norma tributaria o nelle quali possa ravvisarsi incertezza interpretativa*"; inoltre include nel rischio fiscale anche "*tutte le operazioni che potrebbero generare abuso del diritto/elusione*".¹³⁵

Il Decreto Legislativo n.128 del 5 agosto 2015, all'art. 3, definisce il rischio fiscale quale "*rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario*"¹³⁶.

¹³⁵ Schema di Decreto Legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente – relazione illustrativa. Da www.documenti.camera.it.

¹³⁶ Art. 3, comma 1, D. lgs n. 128 del 5 agosto 2015. Da www.gazzettaufficiale.it.

Operazioni, decisioni e comportamenti posti in essere dal soggetto aziendale nel perseguimento dell'oggetto sociale sono passibili di generare aree di incertezza, anche sotto il profilo fiscale, che prescindono dalla determinazione delle singole imposte ma, in senso più ampio, sono riconducibili all'applicazione, a determinate circostanze, della normativa e della prassi tributaria ovvero all'ottimizzazione della variabile fiscale. In questo contesto si inserisce il regime di *cooperative tax compliance*, che richiede una gestione accentrata e strutturata del rischio fiscale, con i relativi costi che l'impresa deve considerare, con la finalità di prevenire situazioni di incertezza circa la qualificazione normativa e/o il momento interpretativo di disposizioni tributarie che potrebbero comportare alle società, di medie/grandi dimensioni, a prescindere dal carico fiscale maggiori costi, anche a titolo di interessi e sanzioni, e, quindi, un danno patrimoniale, ma, soprattutto un danno reputazionale che spesso prescinde dall'esito del contenzioso dinanzi alla commissione tributaria¹³⁷.

Nel Report OCSE del 2013, "*Co-operative compliance: a Framework – from enhanced relation to co-operative compliance*", viene inquadrato il rischio fiscale in modo più specifico, pur senza pretese di esaustività, in quanto la valutazione deve essere specifica per ogni realtà aziendale; le criticità riportate dal documento, che possono scaturire da una non corretta applicazione delle legislazioni fiscali dei singoli Paesi, includono: il rischio di una non corretta tenuta, formale e /o sostanziale, delle scritture contabili ovvero dei registri previsti dalla normativa tributaria; il rischio di errore nella predisposizione e nell'invio delle dichiarazioni fiscali; il rischio di mancato allineamento tra imprese ed Amministrazione Finanziaria che genera una determinazione inesatta del carico fiscale ed il conseguente errato pagamento; il rischio di doppia imposizione fiscale; il *tax crime risk* cioè il rischio di commettere violazioni fiscali idonee a produrre responsabilità penale; il rischio di danno reputazionale; il rischio di deterioramento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione Finanziaria; il peggioramento del *tax risk rate* della società.¹³⁸

Il rischio fiscale deve essere analizzato alla luce della sua natura "ordinaria", generato dal normale svolgimento dell'attività aziendale e sottostante ad operazioni routinarie,

¹³⁷ Tax Control Framework - Sotto i riflettori nelle aziende il rischio fiscale. Da Sito Web PwC.

¹³⁸ Da: "*Co-operative compliance: a Framework – from enhanced relation to co-operative compliance*". Report OCSE, 2013.

ovvero “straordinaria”, conseguente a transazioni specifiche che esulano dalla normale attività sociale.

L’identificazione del rischio fiscale ordinario richiede una analisi “per processi” e, spesso, per “sotto processi”, dove possibile ordinati per rilevanza all’interno del *business* dell’impresa, per pervenire ad una mappatura dei rischi aziendali riconducibili alla relativa area di attività posta in essere dalla società.

Per quanto riguarda il rischio fiscale straordinario, riconducibile ad operazioni non ricorrenti, esso deve essere analizzato preventivamente dalla funzione fiscale dell’impresa così da assicurarne una gestione coerente con la generale strategia fiscale adottata, pur nell’impossibilità di collocarlo all’interno della mappa dei processi, proprio per il carattere di straordinarietà che questo tipo di rischio presenta. In generale, un’azienda può optare per una strategia di basso rischio e minore ottimizzazione fiscale ovvero per una strategia più aggressiva dal punto di vista dell’impatto fiscale che aumenta la possibilità di controllo da parte dell’Amministrazione Finanziaria.

L’Agenzia delle Entrate, nell’ambito del regime di adempimento collaborativo, ha disposto che i processi decisionali per operazioni passibili di generare rischio fiscale straordinario coinvolgano un adeguato livello di *management*, reso edotto circa gli aspetti critici tramite un *assessment* sull’operazione predisposto dalla funzione fiscale, e che siano tempestivamente condivisi con l’autorità fiscale. Per maggiore una migliore valutazione del rischio fiscale straordinario in presenza di transazioni/operazioni non routinarie è importante, inoltre, prevedere diversi livelli autorizzativi all’interno dell’organizzazione aziendale, anche diversi a seconda della rilevanza della questione, ed il coinvolgimento di professionisti indipendenti.

È fondamentale per le imprese conoscere ed individuare le diverse categorie di rischio fiscale a cui l’attività di *business* è esposta e gli strumenti a disposizione per controllarli.

Non è possibile individuare un univoco modello di riferimento di gestione del rischio, occorre avere riguardo alle caratteristiche specifiche della società, al contesto ambientale di riferimento, alle dinamiche di settore e di mercato in cui l’impresa si trova ad operare. Alla luce di questo ogni azienda è chiamata ad implementare un efficiente e singolare sistema di *tax risk management*.

È essenziale classificare il rischio in base alla sua origine: esterna ovvero interna. I rischi di fonte esterna derivano da eventi che sono generalmente riconducibili a variabili non controllabili e non prevedibili dal *management* come, ad esempio, il mutamento improvviso della situazione politica di un Paese (domestico ovvero ulteriore in cui l'impresa multinazionale opera). I rischi di fonte interna sono insiti nell'articolazione tipica dell'impresa, sono connessi all'attività caratteristica della stessa e, quindi, più facilmente controllabili mediante apposite procedure di gestione e controllo.

Con riferimento al rischio fiscale occorre operare una distinzione tra rischio di gestione e rischio reputazionale. Il rischio di gestione deriva dalla politica aziendale o del gruppo ed è gestito, generalmente, dalla funzione di *tax risk management*, la stessa che si occupa della pianificazione e del controllo di tutte le operazioni inerenti alla fiscalità sociale. Il rischio reputazionale nasce dalla percezione che gli utenti hanno nei confronti dell'impresa nel momento in cui vengono a contatto, tipicamente tramite i mezzi di comunicazione, con informazioni riguardanti la pianificazione fiscale dell'impresa.

Infine, si può riconoscere un rischio fiscale anche nelle operazioni *day-to-day* connesse alla determinazione del valore delle transazioni infragruppo e, quindi, strettamente legato alla strategia adottata dall'azienda circa la fissazione dei prezzi di trasferimento. In questo caso è fondamentale una comunicazione trasparente tra le società appartenenti al gruppo e la condivisione della strategia con l'autorità fiscale.

Con il Provvedimento del 26 maggio 2017, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al concetto di rischio fiscale introducendo una ulteriore classificazione in rischio fiscale significativo e rischio fiscale rilevante.

I rischi fiscali significativi sono “i rischi fiscali che insistono su fattispecie per le quali, sulla base di una comune valutazione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa, effettuata ai sensi del punto 4.4, si ritengono operanti i doveri di trasparenza e collaborazione previsti dal decreto. A tali fini l'ufficio può tener conto: del valore economico delle attività sottostanti; della rilevanza delle eventuali violazioni in termini di impatto e responsabilità; dei risultati della valutazione, operata dal sistema di controllo interno, sul rischio fiscale inerente; della natura ordinaria o straordinaria, in termini di frequenza e valore, delle operazioni e/o delle attività cui le fattispecie si riferiscono o della rilevanza delle medesime ai fini della

*determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo. Le fattispecie che integrano le suddette soglie saranno oggetto di comunicazione nel corso delle interlocuzioni ove ritenute in grado, sulla base di una valutazione oggettiva effettuata dall'impresa, di inficiarne la corretta operatività fiscale, presente o futura, o di integrare il rischio di operare in violazione della normativa tributaria o in contrasto con i principi o le finalità dell'ordinamento".*¹³⁹ Relativamente a tali tipologie di rischi, il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria, di comune accordo e nel rispetto dei principi di correttezza e cooperazione cui è improntato il regime, sono chiamati a stabilire le soglie di materialità quantitativa e qualitativa delle fattispecie in relazione alle quali si intendono operanti i doveri di collaborazione e trasparenza tenendo in considerazione anche il settore in cui il contribuente opera. Inoltre, il contribuente è tenuto a dare comunicazione tempestiva ed esauriente all'autorità fiscale, indipendentemente dal superamento delle soglie di cui sopra, circa le operazioni che possono potenzialmente rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva^{140,141}

Il rischio fiscale rilevante, invece, viene definito quale *“rischio la cui mancata individuazione o comunicazione sia tale da compromettere l'affidamento dell'ufficio nel sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale”*¹⁴². Anche la mancata comunicazione, all'Agenzia delle Entrate, del rischio fiscale rilevante determina l'espulsione dal regime di adempimento collaborativo del contribuente in quanto farebbe scattare il giudizio di inaffidabilità del sistema aziendale di rilevazione, misurazione, controllo e gestione del rischio fiscale.

¹³⁹ Capo I, punto j), Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. N. 101573. Da www.agenziaentrate.gov.it

¹⁴⁰ Per “pianificazione fiscal aggressiva” si intende *“una o più costruzioni, di carattere nazionale o transnazionale, che producano conseguenze fiscali che il contribuente è ragionevolmente in grado di comprendere e che contengano i seguenti elementi: i) siano suscettibili di generare effetti fiscali in contrasto con lo scopo delle disposizioni invocate, anche derivanti da asimmetrie esistenti fra i sistemi impositivi delle eventuali giurisdizioni coinvolte; ii) determinino fenomeni di doppia deduzione, deduzione/non inclusione e doppia non imposizione”*. Capo I, punto l), Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. N. 101573. Da www.agenziaentrate.gov.it

¹⁴¹ Il tax risk management quale strumento di governance per le imprese. A. Della Rovere, F. Vincenti. Amministrazione e Finanza n. 8-9/2017.

¹⁴² Capo I, punto k), Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. N. 101573. Da www.agenziaentrate.gov.it

Il regime di adempimento collaborativo, oltre a un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale richiesto *ex lege* quale requisito soggettivo per l'ammissione al regime, presuppone che l'azienda preveda nella propria organizzazione una funzione di *tax risk management* formalmente strutturata ed è fondamentale che includa il *top management* (consiglio di amministrazione, CEO, CFO), il *tax director* (ed il suo *team*), trasversalmente i responsabili delle varie *business unit*, revisori e consulenti esterni, autorità fiscali, investitori ed analisti.

Una efficace *corporate governance* non può prescindere dalla predisposizione ed adozione, da parte del consiglio di amministrazione, di una *tax risk policy* che assicuri il giusto equilibrio tra rischi ed opportunità e tra costi e benefici. In particolare, il consiglio di amministrazione, responsabile della gestione del rischio fiscale, deve definire la filosofia fiscale (*tax philosophy*¹⁴³) e, di conseguenza, la strategia fiscale (*strategy for tax*). Il *Chief Executive Officer* ed il *Chief Financial Officer* partecipano alle decisioni *tax related*, sia sul piano strategico sia sul piano operativo. Essi, inoltre sono responsabili del monitoraggio e del funzionamento del sistema di controllo e gestione del rischio fiscale richiesto per l'accesso al regime di *cooperative tax compliance* e dell'allocazione delle risorse di cui questo necessita. Mentre il consiglio di amministrazione definisce la strategia, rientra nei compiti del *tax manager* l'implementazione degli aspetti operativi connessi alla funzione fiscale: predisposizione di un *action plan*, minimizzazione dei rischi fiscali, raggiungimento degli obiettivi strategici prefissati. Il coinvolgimento delle singole *business unit* alla funzione di *tax risk management* dipende dalla dimensione della realtà aziendale e dal profilo di rischio identificato. Revisori e consulenti esterni, se coinvolti nell'attività di gestione del rischio fiscale, rivestono un ruolo importante nell'identificazione delle aree in cui il rischio ha più propensione a concretizzarsi. Infine, gli *shareholders*, rivestono il ruolo destinatari ultimi dell'attività di *tax risk management*, infatti, il *tax risk* può avere conseguenze significative sul valore della società per gli azionisti e questi, consapevoli dell'impatto che le questioni fiscali potrebbero avere sulla reputazione della società, sono sempre più interessati a *policies* fiscali etiche.

¹⁴³ La domanda circa il carico fiscale a cui il consiglio di amministrazione è chiamato a dare una risposta è la seguente: “trattasi di *social levy* che la società ha l'obbligo di corrispondere alla comunità locale *at whatever level is set by the local government*, o è, piuttosto, un *normal business cost*, che la società ha l'obbligo, nei confronti degli azionisti, di ridurre il più possibile, sebbene nei limiti consentiti dalla legge?” – Tax in the Boardroom. KPMG Discussion.

Una strategia fiscale più vicina al dovere sociale, improntata alla *tax compliance*, può indurre il consiglio di amministrazione a sottolineare il contributo della società nei confronti dei Paesi in cui opera accrescendo la reputazione dell'impresa quale *corporate citizen* socialmente responsabile. D'altra parte, tale approccio potrebbe portare gli azionisti a lamentare una gestione finanziaria troppo rilassata da parte dell'organo direttivo.

Una filosofia fiscale che abbraccia l'idea della minimizzazione del carico fiscale quale dovere nei confronti degli *shareholder* presuppone una scelta, da parte del consiglio di amministrazione, nel livello di aggressività nella pianificazione fiscale e, conseguentemente, di un livello di rischio accettabile.¹⁴⁴

Le imprese multinazionali, sia per la difficoltà interpretativa dei dati normativi, sia per l'ostica applicazione del dettato tributario alle fattispecie sociali, sia per difficoltà comunicative con le autorità finanziarie, facendo propria la strategia di una pianificazione fiscale aggressiva orientata alla minimizzazione del carico fiscale sono state considerate autrici di comportamenti elusivi e, più spesso, *potenzialmente* elusivi.

Il nuovo regime di *cooperative tax compliance*, in risposta a tali problematiche, si propone di armonizzare le due scelte di filosofia fiscale in un approccio eticamente corretto ed economicamente giusto in virtù di una conoscenza diretta del contribuente e del suo settore di appartenenza da parte dell'autorità fiscale e di un continuo dialogo collaborativo.

3.3.3 Il Tax control framework

L'art. 4 del Decreto Legislativo n. 128 del 5 agosto del 2015 dispone che “*il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato, nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno*”. Dunque, un *tax control framework* che consenta l'autovalutazione preventiva dei rischi fiscali sulla base di un monitoraggio continuo della posizione dell'impresa e che, sulla base di un dialogo continuo e trasparente con

¹⁴⁴ Tax governance: la gestione del rischio fiscale nelle imprese. P. Valente. Amministrazione e Finanza.

l'Amministrazione Finanziaria, sia in grado di mitigare le incertezze derivanti dalla gestione del rischio fiscale, specialmente con riferimento ad operazioni che potrebbero configurarsi come fattispecie di abuso del diritto, è il requisito oggettivo necessario per l'adesione al regime di adempimento collaborativo.

L'adozione di un efficace sistema di controllo interno del rischio fiscale da parte del contribuente rappresenta l'elemento evolutivo e qualificante della *cooperative compliance* rispetto alle precedenti *enhanced relationship*, anche se entrambi gli approcci sono basati sugli stessi principi e finalità,¹⁴⁵ seppur all'impresa sia lasciata ampia autonomia circa l'implementazione di soluzioni organizzative quanto più adeguate per il perseguimento degli obiettivi sociali.

L'Agenzia delle Entrate ha, più volte, precisato che il sistema di gestione del rischio fiscale deve essere inserito nel più ampio contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. Nel Report del 2013 prodotto dall'OCSE viene evidenziata l'importanza di un sistema di controllo interno (*internal control framework*), di cui il *tax control framework* costituisce parte integrante, fondato sui valori etici e morali del *management* di un'organizzazione e sul modo in cui il *management* assicura l'implementazione di questi valori nelle operazioni quotidiane¹⁴⁶.

La correttezza etica e morale del management nell'implementazione di un adeguato sistema di controllo interno del rischio fiscale è fondamentale per l'implementazione del regime di *cooperative tax compliance*, che promette “certezza in merito al trattamento fiscale dei rischi in cambio di trasparenza e collaborazione ex art. 5 D. Lgs n. 128/2015” e che si basa in larga parte sulla *disclosure* dei rischi fiscali prodotta dal contribuente.

L'art. 4 del Decreto n. 128/2015 indica i requisiti che il sistema di controllo del rischio fiscale deve possedere, così disponendo: “Fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, il sistema deve assicurare: a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali; b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali; c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento

¹⁴⁵ Cooperative compliance: relazioni Fisco – Contribuente, la nuova sfida. S. M. Galardo. Da Ifisco.it

¹⁴⁶ Da: “Co-operative compliance: a Framework – from enhanced relation to co-operative compliance”. Report OCSE, 2013.

e attivare le necessarie azioni correttive. Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale prevede, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate.”

Il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 54237/2016 ha specificato che il sistema di controllo del rischio fiscale *“deve garantire la promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l’affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali”*¹⁴⁷ e presentare i requisiti essenziali di seguito analizzati:

a) Strategia fiscale

*“Il sistema deve contenere una chiara e documentata strategia fiscale (tax strategy) nella quale siano evidenziati gli obiettivi dei vertici aziendali in relazione alla variabile fiscale. La strategia deve riflettere la propensione al rischio della impresa (tax risk appetite), il grado di coinvolgimento dei vertici aziendali nelle decisioni di pianificazione fiscale e gli obiettivi che l’impresa si pone in relazione ai processi di gestione del rischio fiscale.”*¹⁴⁸

L’Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 38/E, richiamando le *Guidelines* 2016 dell’OCSE contenute nel documento *“Building better tax control framework”* ha chiarito che la *tax strategy* deve essere un documento scritto e sottoscritto dal *top management* della società contenente un piano d’azione di lungo periodo che, sia a livello strategico sia a livello operativo, definisca gli obiettivi della società nella gestione della variabile fiscale. La *tax strategy* deve essere coerente con la propensione al rischio fiscale dell’impresa e, cioè, con il livello di rischio che il contribuente decide di assumere per il perseguimento dei suoi obiettivi strategici (questo potrebbe

¹⁴⁷ Par. 3.3. *Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128.* Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate Prot. N. 54237/2016. Da www.agenziaentrate.gov.it.

¹⁴⁸ Par. 3.3.a) *Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128.* Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate Prot. N. 54237/2016. Da www.agenziaentrate.gov.it.

comportare l'adozione di comportamenti contestabili dall'amministrazione finanziaria e l'impresa deve essere in grado di quantificare tale rischio per poterlo gestire).

La strategia fiscale include i percorsi operativi da seguire al fine di posizionare la società sui livelli di rischio prescelti come, a titolo esemplificativo, l'adozione di meccanismi di incentivazione concessi ai *top manager* rispetto alla variabile fiscale, l'adozione di procedure dettagliate e formalizzate a presidio dei rischi fiscali con l'attribuzione di ruoli e responsabilità, l'impegno alla trasparenza nei confronti dell'autorità fiscale, il ricorso a strumenti di *ruling*... inoltre, dovrebbe ricomprendere anche la definizione in chiave pratica del principio del *tone at the top*¹⁴⁹ e prevedere *soft controls* quali codici di condotta in ambito fiscale, piani di formazione rivolti ai dipendenti, impegno della direzione ad un comportamento fiscalmente corretto, sanzioni per i trasgressori dei codici di condotta...

Per le società, il cui sistema di controllo del rischio fiscale sia definito ed implementato dalla casa madre non residente, in sede di presentazione dell'istanza di ammissione al regime di adempimento collaborativo deve essere presentata anche la strategia fiscale del gruppo se questa ha riflessi nei confronti della *subsidiary* italiana.

b) Ruoli e responsabilità

*“Il sistema deve assicurare una chiara attribuzione di ruoli a persone con adeguate competenze ed esperienze, secondo criteri di separazione dei compiti. Il sistema deve altresì esplicitare le responsabilità connesse ai ruoli in relazione ai processi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e garantire il rispetto delle procedure a tutti i livelli aziendali”.*¹⁵⁰

Con riferimento alla separazione dei doveri (*segregation of duties*), nella Circolare n. 38/E, l'Agenzia delle Entrate ha richiamato il documento emesso dal *Committee of Sponsoring of the Treadway Commission (COSO Framework)* il quale statuisce che la separazione dei compiti e delle responsabilità tra gli operatori che intervengono in un medesimo processo ha lo scopo di evitare una eccessiva concentrazione degli stessi,

¹⁴⁹ Il principio del *tone at the top* prevede un comportamento esemplare da parte dell'alta dirigenza della società guidato da una profonda e corretta etica per prevenire casi di frode o altri eventi potenzialmente dannosi per l'organizzazione sotto il profilo patrimoniale e reputazionale.

¹⁵⁰ Par. 3.3.b) *Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128.* Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. N. 54237/2016. Da www.agenziaentrate.gov.it.

riducendo così la possibilità che si verifichino errori o comportamenti fraudolenti, grazie al controllo che ogni soggetto, investito di tale mansione, può esercitare sull'operato degli altri soggetti coinvolti. La segregazione dei compiti deve essere attuata concordemente alla natura delle attività, al grado e alla tipologia di rischio inerente alla stessa in modo da evitare inefficienze organizzative ovvero strutture antieconomiche. L'applicazione pratica del principio di *segregation of duties* dipende anche dalla quantità di risorse, umane e materiali, di cui la società dispone. In caso di risorse quantitativamente inadeguate, per garantire una adeguata ripartizione dei compiti nell'ambito delle diverse linee di controllo, è auspicabile attuare idonei controlli compensativi, anche esterni, per pervenire ad un livello di rischio, dovuto alla mancata segregazione dei poteri, accettabile.

I sistemi di misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale prevedono 3 linee diverse di controllo: il “controllo di linea”, diretto a verificare l'applicazione dei processi e delle procedure aziendali nell'ottica della completa aderenza alle norme fiscali applicabili, posto in essere dalla funzione *tax* relativamente ai propri processi ordinari e nell'ambito della propria funzione di consulenza alle altre *business units*; il “controllo di secondo livello”, diretto alla valutazione dell'efficacia e dell'effettività del controllo di primo livello e predisposto da una funzione che assicuri un elevato grado di indipendenza rispetto a quella che opera il controllo di linea. A titolo esemplificativo l'esecuzione dei controlli di secondo livello può essere demandata a una funzione dotata di specifiche competenze fiscali appartenente alla funzione di *compliance*¹⁵¹; il “controllo di terzo livello”, svolto da una funzione interna ovvero da un ente esterno, con l'obiettivo di valutare periodicamente l'adeguatezza del sistema di controllo dei rischi attraverso valutazioni indipendenti. Tale mansione solitamente è affidata all'*internal audit*, ma può essere demandata anche a soggetti esterni, quali, ad esempio, i revisori.

Dal punto di vista operativo, la *segregation of duties* non deve creare distacco tra la funzione fiscale e le altre funzioni aziendali e, anzi, la prima deve essere coinvolta in modo costante all'origine delle decisioni di *business*. Il *tax director* deve partecipare attivamente ai momenti decisori circa operazioni e/o progetti sociali per garantire la coerenza degli stessi con la strategia fiscale e con il *risk appetite* dell'azienda. La stessa

¹⁵¹ Fattispecie che si verifica nel settore bancario così come disposto dalla Circolare n. 285 della Banca d'Italia.

Agenzia delle Entrate nella circolare n. 38/E ha enfatizzato il ruolo di *tax planning* del responsabile fiscale, quale figura specializzata nella gestione e controllo del rischio fiscale, che, se adeguatamente coinvolto, può prevenire violazioni di normative e conseguenti sanzioni ovvero controversie tributarie. Al *tax manager* (tale ruolo può essere ricoperto da una risorsa interna ovvero da un consulente esterno con specifiche competenze) dovrebbe essere affidato un duplice ruolo: da un lato la progettazione e implementazione del *tax control framework* e la gestione dei rapporti con il Fisco nel regime di adempimento collaborativo; dall'altro l'implementazione della *tax compliance* a tutela dell'impresa per ridurre il rischio di sanzioni amministrative e/o penali.

Un modello strutturato così come appena descritto costituisce un esempio di *best practice* ma l'Agenzia delle Entrate non lo inserisce come requisito per l'ammissione al regime di adempimento collaborativo. L'adeguatezza delle procedure di controllo in concreto adottate dai singoli contribuenti viene valutata caso per caso e l'impresa può richiedere incontri *pre - filing* con l'Agenzia per orientarsi sulla predisposizione di un *tax control framework* idoneo all'ammissione al regime.

La circolare n. 38/E dell'Agenzia delle Entrate puntualizza che il personale preposto alle funzioni aziendali di controllo deve essere adeguato per numero, esperienza, competenze tecnico – professionali e aggiornamento. I responsabili delle funzioni di controllo devono essere collocati in posizione gerarchico – funzionale adeguata e avere accesso diretto agli organi sociali, potendo comunicare con essi senza restrizioni o intermediazioni. Anche tale aspetto può essere oggetto di valutazione in fase istruttoria, da parte dell'autorità fiscale, per verificare l'effettiva sussistenza di un'organizzazione interna idonea ad assicurare il corretto funzionamento del regime di adempimento collaborativo.

c) Procedure

“Il sistema deve prevedere efficaci procedure per lo svolgimento delle seguenti attività: 1. rilevazione del rischio: mappatura dei rischi fiscali associati ai processi aziendali; 2. misurazione del rischio: determinazione dell'entità dei rischi fiscali in termini quantitativi e qualitativi; 3. gestione e controllo del rischio: definizione e attuazione dell'azione o dell'insieme di azioni finalizzate a presidiare i rischi e

prevenire il verificarsi degli eventi”¹⁵².

Nell’ambito della definizione della strategia fiscale è richiesto al contribuente di predisporre una mappatura dei rischi fiscali che scaturiscono dagli ordinari processi aziendali¹⁵³ al fine di valutare il pericolo di operare in violazione di norme fiscali ovvero in contrasto con i principi e le finalità dell’ordinamento tributario. La circolare n. 38/E dell’Agenzia delle Entrate propone una classificazione in processi non prettamente fiscali (sottoposti ad altri sistemi di controllo, i.e. il processo contabile normato dalla legge n. 262 del 28 dicembre 2005) e in processi fiscali esclusi da altre procedure di controllo. Per quanto riguarda i processi non prettamente fiscali l’Agenzia richiede che nella mappa dei rischi allegata all’istanza di adesione al regime di *cooperative compliance* risultino quelli caratterizzati da maggiore incertezza interpretativa ovvero da rischi di “inadempimento” e che la soglia di materialità per l’inclusione di tali processi venga determinata tenendo conto delle specifiche del contribuente senza fornire criteri predeterminati. Inoltre, a parte l’obbligo di esposizione di tali processi nei documenti allegati alla domanda di ammissione, il contribuente non è tenuto a predisporre presidi *ad hoc* per la gestione di tali rischi se ritiene sufficiente l’attività di *assessment* prevista da altri processi di controllo. Relativamente ai processi “prettamente fiscali”, il monitoraggio del rischio deve essere affidato interamente al *tax control framework* e tutti i processi dovranno risultare dalla mappatura presentata all’Agenzia delle Entrate, indipendentemente dalle soglie di rilevanza di cui sopra.

Nel rispetto degli obblighi di trasparenza, la comunicazione dei rischi, individuati e mappati, all’autorità fiscale deve avvenire in modo esauriente e tempestivo e sulla base di una valutazione *ex ante*; devono essere, inoltre, comunicati i “rilevatori dei rischi fiscali” previsti dal *tax control framework*.

Il contribuente può fornire i dettagli delle criticità, attuali e potenziali, conosciute e conoscibili, rilevate sotto il profilo fiscale, all’Agenzia delle Entrate contestualmente

¹⁵² Par. 3.3.c) *Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128*. Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate Prot. N. 54237/2016. Da www.agenziaentrate.gov.it.

¹⁵³ Un processo aziendale si configura come un insieme di attività interdipendenti svolte per raggiungere un determinato obiettivo. L’Agenzia delle Entrate non richiede che i processi aziendali siano ulteriormente scomposti in attività sottostanti ai fini della mappatura dei rischi.

alla presentazione dell'istanza di adesione, istaurando, così, un confronto tempestivo, ovvero riservarsi di fornirli successivamente.

Non è prevista l'inclusione, nella mappa trasmessa all'Agenzia delle Entrate, dei rischi fiscali relativi ad attività, operazioni o eventi aziendali, posti in essere o verificatesi in periodi d'imposta precedenti a quello di adesione al regime di *cooperative compliance*. È fatta facoltà del contribuente comunicare rischi inerenti ad attività, operazioni o eventi aziendali, posti in essere o verificatesi in precedenti periodi d'imposta che producano effetti anche in quelli oggetto di applicazione del regime. L'omessa comunicazione di fattispecie pregresse ma rilevanti ai fini dell'adempimento collaborativo può comportare l'esclusione del contribuente dai benefici *ex art. 6 del D. lgs n. 128/2015*.

È fatto obbligo allo stesso contribuente di aggiornare periodicamente la mappa dei rischi presentata e il funzionamento dei "rilevatori" predisposti in seguito ad ogni mutamento nelle condizioni operative interne all'organizzazione e/o nel quadro normativo di riferimento, ovvero in caso di interventi risolutivi di carenze riscontrate nel *tax control framework*. L'Agenzia delle Entrate ha previsto un aggiornamento annuale della mappa dei rischi per i processi sottoposti a significative modifiche ovvero di recente implementazione; è, in ogni caso, auspicata una revisione ciclica nel medio termine.

In sostanza, secondo le prescrizioni dell'Agenzia delle Entrate, è fondamentale che l'organizzazione aziendale sia dotata di un corpo normativo e procedurale interno nel quale trovino formalizzazione le attività di gestione del processo fiscale. I documenti caratterizzanti il *tax control framework* possono essere ricondotti a: *tax strategy*, *mappatura dei rischi*, *tax policy*¹⁵⁴ e *tax compliance model*¹⁵⁵.

d) Monitoraggio

“Il sistema deve prevedere efficaci procedure di monitoraggio che, attraverso un ciclo di autoapprendimento, consentano l'individuazione di eventuali carenze o errori nel

¹⁵⁴ Cioè un documento di indirizzo, finalizzato allo sviluppo e all'implementazione di *good practices* fiscali grazie ad una chiara e condivisa *policy* di attuazione della strategia fiscale (codici di comportamento, procedure di gestione del rischio codificate...), rivolto a tutti gli operatori coinvolti nel processo fiscale.

¹⁵⁵ Cioè un documento operativo in cui vengono formalizzate le fasi del *tax risk management*: pianificazione, valutazione dei rischi, gestione, monitoraggio, reporting, azioni correttive.

funzionamento dello stesso e la conseguente attivazione delle necessarie azioni correttive”¹⁵⁶.

Il contribuente, oltre a predisporre azioni correttive a fronte di carenze individuate nei controlli posti in essere per rischi già mappati, deve essere in grado di individuare eventuali rischi non mappati e di correggere tempestivamente le lacune riscontrate nei processi di rilevazione dei rischi a fondamento del *tax control framework*. Di ogni intervento correttivo deve esserne data notizia all'autorità fiscale perché possa provvedere alla disamina dello stesso prima del decorrere delle relative scadenze fiscali.

e) Adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno

*“Il sistema deve adattarsi ai principali cambiamenti che riguardano l'impresa, ivi comprese le modifiche della legislazione fiscale”*¹⁵⁷.

f) Relazione agli organi di gestione

“Il sistema deve prevedere, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione, per l'esame e le valutazioni conseguenti, contenente gli esiti dell'esame periodico e delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari, le attività pianificate, i risultati connessi e le misure messe in atto per rimediare alle eventuali carenze emerse a seguito di monitoraggio”.¹⁵⁸

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 54237/2016 ha sottolineato che il sistema deve basarsi su flussi informativi accurati, completi, tempestivi e facilmente accessibili a tutti i livelli aziendali che si inseriscano all'interno del sistema di controllo interno andando ad affiancare, in posizione complementare, le altre funzioni di controllo senza, ad esse, sovrapporsi.

¹⁵⁶ Par. 3.3.d) *Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128*. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. N. 54237/2016. Da www.agenziaentrate.gov.it

¹⁵⁷ Par. 3.3.e) *Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128*. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. N. 54237/2016. Da www.agenziaentrate.gov.it.

¹⁵⁸ Par. 3.3.f) *Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128*. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. N. 54237/2016. Da www.agenziaentrate.gov.it.

La relazione annuale agli organi di gestione, predisposta dal *tax risk management* e rivolta al Consiglio di amministrazione al fine di valutare la generale adeguatezza del sistema di gestione del rischio fiscale, deve riportare: le attività pianificate e realizzate in corso d'anno; i risultati del monitoraggio e dei test predisposti sui controlli a presidio del rischio fiscale; gli interventi correttivi adottati a fronte di carenze riscontrate nel *tax control framework* della società.

Nell'ambito del regime di *cooperative compliance*, l'Amministrazione finanziaria procede alla valutazione del sistema di controllo predisposto dal contribuente, della sua efficacia e della sua effettiva implementazione; è tenuta a dare conto di tali verifiche, periodicamente, alla società nonché ad offrire collaborazione nell'implementazione di correttivi eventualmente necessari ai fini della permanenza nel regime. Nella sua attività valutativa, l'autorità fiscale tiene conto del *reporting* agli organi di gestione ex art. 4 del D. lgs n. 128/2015, delle verifiche predisposte nell'ambito della revisione legale dei conti, delle relazioni circa i controlli posti in essere dal collegio sindacale nonché dei pareri espressi dall'organismo di vigilanza. Al termine degli adempimenti verificativi, l'ufficio *Cooperative compliance* della Direzione Centrale accertamento dell'Agenzia delle Entrate formalizza la propria valutazione motivando le ragioni delle proprie contestazioni, ove ricorrenti. È importante precisare che, a fronte di un *tax control framework* giudicato solido ed efficiente dall'autorità fiscale, questa, ai fini di una risoluzione collaborativa delle fattispecie fiscalmente incerte, è portata a fare diretto affidamento sui *report* prodotti dal contribuente.

3.4 Profili operativi ed effetti della *Cooperative Tax Compliance*

3.4.1 La presentazione dell'istanza di adesione ed i principali momenti interlocutori tra le parti

Il regime di adempimento collaborativo prevede una interlocuzione costante ed articolata su base annua tra grandi imprese e Amministrazione Finanziaria.

L'*iter* di ammissione al regime inizia con la presentazione dell'istanza di adesione. La domanda di ammissione si sostanzia in un modello, reso disponibile gratuitamente, in formato elettronico, sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate, attraverso la cui redazione e sottoscrizione il contribuente chiede l'ammissione al regime alla Direzione Centrale Accertamento. Il modello deve essere inoltrato esclusivamente a mezzo posta elettronica certificata (PEC)¹⁵⁹, ovvero, per i soggetti non residenti, tramite la casella di posta ordinaria indicata nelle istruzioni di compilazione del modello.

L'istanza di adesione deve riportare, tassativamente, le seguenti informazioni:

- a) la denominazione dell'impresa, gli elementi identificativi del suo legale rappresentante, la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale o la partita IVA, nonché l'indicazione dei recapiti, anche telematici, del domiciliatario per la procedura presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti la stessa;*
- b) la dichiarazione del possesso di uno dei requisiti soggettivi per l'accesso al regime indicati al punto 2.1 (si veda paragrafo 4.2 del presente elaborato);*
- c) la dichiarazione del possesso di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale;*
- d) l'eventuale richiesta di ammissione al regime dell'impresa che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale;*
- e) l'impegno a produrre la documentazione indicata al successivo punto 4.5;*
- f) la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. In questo ultimo caso, se la procura non è*

¹⁵⁹ Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 68 del 11 febbraio 2005.

contenuta in calce o a margine dell'istanza, essa deve essere consegnata in originale all'ufficio competente.¹⁶⁰

La documentazione richiesta in allegato all'istanza di adesione può essere trasmessa, ovvero integrata, entro 30 giorni dalla presentazione della domanda a mezzo PEC, raccomandata con avviso di ricevimento, oppure direttamente all'Ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate il quale rilascerà attestazione di avvenuta ricezione.

Tale documentazione deve includere tutti gli atti idonei a descrivere: l'attività svolta dall'impresa; la strategia fiscale; il sistema di controllo del rischio fiscale adottato e delle sue modalità di funzionamento; la mappa dei processi aziendali; la mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale dal momento della sua implementazione e dei controlli previsti nonché suoi periodici aggiornamenti¹⁶¹. In ogni caso, al contribuente è lasciata facoltà di presentare all'Agenzia delle Entrate ogni informazione e/o documento ritenuti utili alla formazione del giudizio sull'ammissibilità al regime. Infatti, l'autorità fiscale ha chiarito, in sede di incontro con la stampa specializzata, che la documentazione da allegare all'istanza di adesione deve essere idonea a consentire all'Ufficio una prima valutazione sulla completezza ed efficacia del sistema di controllo; rimane ammessa la possibilità di integrazione successiva, a fronte di carenze documentali ovvero necessità di approfondimento, in sede di istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità.

La mancata presentazione della documentazione, anche a seguito di richiesta da parte dell'ufficio competente per la valutazione dei requisiti di ammissibilità per l'accesso al regime, comporta, decorsi sei mesi dalla domanda di ammissione o dall'eventuale successiva richiesta, la rinuncia del contribuente alla procedura¹⁶².

I controlli relativi alla domanda di adesione, ed alla documentazione allegata, sono svolti dall'Ufficio incaricato della valutazione dei requisiti di ammissibilità al fine di

¹⁶⁰ Par. 4.4. *Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128.* Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. N. 54237/2016. Da www.agenziaentrate.gov.it.

¹⁶¹ Par. 4.5. *Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128.* Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. N. 54237/2016. Da www.agenziaentrate.gov.it.

¹⁶² Par. 4.7. *Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128.* Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. N. 54237/2016. Da www.agenziaentrate.gov.it.

pervenire alla comprensione del *business* del contribuente e secondo criteri di imparzialità, trasparenza e reattività. L'autorità fiscale può richiedere alla società istante l'integrazione della documentazione ovvero proporre alcuni interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione al regime, in questo caso sospendendo i termini sopra illustrati.

Nella prima fase di istruttoria viene verificata la sussistenza, in capo al contribuente, dei requisiti, soggettivi e oggettivi, di ammissione e, se sussistenti, si avviano interlocuzioni riguardanti la procedura di ingresso al regime che, spesso, si sostanziano in più incontri tra Agenzia e impresa.

Ai fini istruttori, l'Agenzia delle Entrate, per mezzo di suoi funzionari all'uopo incaricati, ha la facoltà di accedere presso la sede dove la società svolge la sua attività economica, nei tempi e nei modi concordati con il contribuente, per acquisire ulteriori elementi utili alla comprensione del *business* aziendale e verificare l'operatività del sistema di controllo interno istituito dalla società. La finalità di tali indagini è limitata alla verifica dei requisiti di ammissibilità al regime di adempimento collaborativo del contribuente istante e tale attività non può mai costituire presupposto per alternative attività di controllo in virtù del dovere di correttezza cui è tenuta l'autorità fiscale *ex art. 5, comma 1, del D. Lgs. N. 128/2015*. Di tali indagini istruttorie deve essere redatto processo verbale in duplice copia, una destinata al contribuente.

L'Agenzia delle Entrate comunica al contribuente l'esito della verifica entro centoventi giorni decorrenti dalla data di ricevimento dell'istanza ovvero della documentazione ad essa correlata, salvo sospensione dei termini. In caso di ammissione al regime, il primo effetto che si configura in capo al contribuente è l'inserimento nell'elenco pubblico degli aderenti, reso disponibile sul sito web istituzionale dell'Agenzia delle Entrate.

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Prot. N. 101573 del 26 maggio 2017, l'autorità fiscale ha fornito una puntuale disamina degli aspetti applicativi del regime di adempimento collaborativo scindendo, con chiarezza, i vari momenti di incontro tra le parti e illustrando le funzioni e i compiti affidati all'Ufficio Cooperative Compliance.

In particolare, all'ufficio competente in materia di regime di adempimento collaborativo sono affidati i seguenti poteri: esercizio in via anticipata, anche su

iniziativa, degli ordinari poteri di controllo, nell'ambito dell'interlocuzione costante e preventiva. A tali fini l'ufficio Cooperative compliance, laddove ne ravvisi la necessità e nell'ambito delle attribuzioni riconosciute ad esso dalla legge, acquisisce elementi informativi utili per la risposta o effettua riscontri di fatto su fattispecie comunicate dal contribuente, anche mediante accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività del contribuente o presso qualunque altro luogo di esercizio dell'attività medesima nei tempi e nei modi con esso concordati; esercizio dei controlli relativi all'attività di riscontro sull'operatività del sistema di controllo interno istituito dai contribuenti ammessi al regime; esercizio dei poteri istruttori di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 finalizzati all'acquisizione di dati e notizie utili ai fini del controllo sostanziale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti ammessi al regime, durante il periodo di applicazione del regime stesso, e delle fattispecie "rinviate" o "sospese"; trattazione delle istanze di interpello abbreviato e quelle concernenti interpello sui nuovi investimenti presentate dai contribuenti ammessi al regime e conseguente redazione degli accordi di adempimento collaborativo; verifica della corretta applicazione delle posizioni prese dall'Ufficio nell'attività del contribuente e monitoraggio delle condizioni di fatto o di diritto che potrebbero minarne la validità¹⁶³.

In sede di prima applicazione del regime, che avviene nel periodo d'imposta in cui è trasmessa l'istanza di adesione all'Agenzia delle Entrate, viene fissato un incontro di apertura della procedura di adempimento collaborativo in occasione del quale l'impresa è chiamata a comparire, per mezzo del legale rappresentante, ovvero di un procuratore, l'Agenzia assegna al contribuente almeno due funzionari di riferimento, per garantire la continuità e la tempestività del dialogo tra le parti, e il contribuente indica una o più persone, interne alla società, incaricati della gestione delle interazioni con l'Ufficio. In tale sede, o in un eventuale incontro successivo, vengono fissate le soglie di materialità quantitativa e qualitativa delle fattispecie in ordine alle quali si intendono operanti i doveri di collaborazione e trasparenza fatto salvo l'obbligo, in capo al contribuente, di comunicare all'Ufficio tutte le situazioni suscettibili di

¹⁶³ Par. 11.1, Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate "*Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*", Prot. N. 101573 del 26 maggio 2017

generare rischi fiscali, indipendentemente dalla loro rilevanza quantitativa, e tutte le operazioni che, potenzialmente, potrebbero rientrare nella fattispecie di pianificazione fiscale aggressiva. È attribuita facoltà all'impresa di comunicare ulteriori situazioni che ritiene incerte, controverse ovvero fonti di rischio fiscale potenzialmente significativo, seppur non ricomprese tra le fattispecie concordate con l'Agenzia indicative del perimetro di applicazione del nuovo regime. Inoltre, l'autorità fiscale ha precisato che *“a prescindere dalle soglie di materialità concordate per la comunicazione dei rischi fiscali significativi, l'ufficio effettua, in contraddittorio con il contribuente, approfondimenti istruttori di iniziativa, anche mediante l'implementazione dei controlli di cui al successivo punto 11, ai fini di una comune valutazione dei relativi rischi fiscali”*¹⁶⁴. Negli esercizi successivi a quello di prima applicazione, l'incontro di apertura deve avvenire nei novanta giorni successivi all'apertura del periodo d'imposta.

Nell'ambito del regime di adempimento collaborativo al contribuente è lasciata la facoltà di presentare istanza di interpello abbreviato, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D. Lgs. N. 128/2015, per ottenere risposta in merito all'applicazione di disposizioni tributarie a concrete fattispecie aziendali ritenute rischiose sotto il profilo fiscale. In questi casi, la posizione dell'ufficio viene formalizzata in pareri motivati o tramite altri strumenti idonei a garantire certezza preventiva sulle fattispecie esaminate¹⁶⁵.

Per le questioni rientranti nell'ambito di applicazione del rapporto collaborativo, invece, l'ufficio, a seguito di tutti gli approfondimenti di iniziativa ritenuti necessari, redige processo verbale a evidenza della propria posizione e nel rispetto della certezza delle posizioni fiscali accordata al contribuente.

Nei casi in cui siano portate all'attenzione dell'Agenzia operazioni, anche di natura straordinaria, ritenute di rilevanza strategica dall'impresa, la procedura richiede un più alto grado di formalizzazione. L'autorità invita il contribuente al contraddittorio, allo scopo di pervenire ad una valutazione comune della fattispecie, e viene redatto un documento, sottoscritto da entrambe le parti, che prende il nome di “accordo di

¹⁶⁴ Par. 4.8, Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate *“Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128”*, Prot. N. 101573 del 26 maggio 2017.

¹⁶⁵ Par. 5.1, Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate *“Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128”*, Prot. N. 101573 del 26 maggio 2017.

adempimento collaborativo”; *“il contenuto dell’accordo vincola le parti per il periodo di imposta nel corso del quale è stata definita la soluzione condivisa e per i periodi di imposta successivi, salvo mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini della comune valutazione”*¹⁶⁶. Ove l’esecuzione degli approfondimenti preliminari alla sottoscrizione del sopra citato documento richieda accertamenti tecnici complessi, la trattazione degli stessi e la sottoscrizione dell’eventuale accordo può essere rinviata, d’intesa tra le parti, al periodo di imposta successivo con la sottoscrizione di una “nota di chiusura della procedura”.

Per evitare reiterazioni negli accessi presso il contribuente, che, è opportuno sottolineare, non sono mai caratterizzati dall’ordinario sistema della sorpresa, nelle richieste avanzate a carico della società e per garantire uniformità di indirizzo strategico ed operativo, la Direzione Centrale Accertamento svolge un monitoraggio sulle attività espletate dalle articolazioni territoriali competenti per il controllo delle dichiarazioni presentate in periodi antecedenti all’ingresso al regime. Allo stesso tempo, gli Uffici periferici avvisano preventivamente l’Ufficio Cooperative Compliance dell’intenzione di attivare controlli relativi a periodi d’imposta precedenti e lo interpellano prima di redigere processo verbale di costatazione o altro atto a contenuto impositivo ovvero sanzionatorio.

Ogni anno, entro il termine fissato per la presentazione delle dichiarazioni fiscali, i rappresentanti del contribuente e dell’Ufficio concordano l’incontro di chiusura della procedura nell’ambito del quale:

- riepilogano e danno atto di tutte le posizioni assunte dall’autorità fiscale nel corso della procedura sulle fattispecie comunicate dal contribuente o approfondite su iniziativa dell’ufficio, esplicitando per ogni fattispecie se il contribuente condivide la posizione dell’ufficio ovvero su di essa si è formato un “accordo di adempimento collaborativo”; oppure se il contribuente non condivide la posizione dell’ufficio. Le posizioni non condivise si considerano “posizioni sospese”; In questo ultimo caso, si dovrà procedere alla riesamina della fattispecie con l’obiettivo di formulare una nuova valutazione comune nel rispetto della natura deflattiva del regime. Nel caso in cui da tale processo di riesame non scaturisca una soluzione condivisa, l’Ufficio è autorizzato

¹⁶⁶ Par. 5.4, Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate *“Disposizioni per l’attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128”*, Prot. N. 101573 del 26 maggio 2017

a trasmettere il processo verbale riassuntivo delle posizioni sospese alle articolazioni territoriali competenti affinché procedano all'iter di accertamento.

- si aggiornano sugli esiti dei riscontri sull'operatività del sistema di controllo, implementato dal contribuente, svolti dall'ufficio dando evidenza delle "posizioni rinviate" su cui lavorare nell'esercizio successivo;

L'eventuale difformità tra la posizione assunta dall'ufficio all'esito dei suddetti approfondimenti e il comportamento medio tempore tenuto dal contribuente non dà luogo, in ogni caso, all'applicazione di sanzioni amministrative.¹⁶⁷

Se le circostanze, di fatto o di diritto, su cui si basano le risposte rese dall'Agenzia delle Entrate ovvero gli accordi sottoscritti con il contribuente, ricorrono in periodi di imposta precedenti è prevista la facoltà per la società di avvalersi retroattivamente di tali risposte anche avvalendosi dello strumento del ravvedimento operoso.

Qualora dovessero sopraggiungere variazioni nelle circostanze di fatto o di diritto tali da incidere sulla validità delle conclusioni raggiunte, il contribuente potrà richiedere la modifica delle risposte rese dall'Ufficio oppure la revisione degli accordi sottoscritti a mezzo istanza motivata riportante le modifiche proposte e le ragioni sulle quali si fondano.

L'incontro riepilogativo appena descritto si chiude con la formazione della "nota di chiusura della procedura" sottoscritta dalle parti, in duplice copia, una che rimane agli atti del contribuente.

È importante sottolineare che la competenza per il controllo delle dichiarazioni e del corretto adempimento di tutti gli obblighi tributari cui sono tenuti i contribuenti che aderiscono al regime di *Cooperative Compliance*, spetta in via esclusiva all'Agenzia delle Entrate per i periodi d'imposta nei quali il regime trova applicazione ed in relazione ai tributi dalla stessa amministrati.

¹⁶⁷ Par. 6.1, Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate "*Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*", Prot. N. 101573 del 26 maggio 2017

3.4.2. Il comportamento richiesto alle parti nell'implementazione del regime di Cooperative Compliance

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate “*Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*”, Prot. N. 101573 del 26 maggio 2017 illustra, oltre ai principali aspetti operativi del nuovo regime di cui al precedente paragrafo del presente elaborato, i reciproci doveri comportamentali a disciplina del rapporto fattivamente collaborativo che si viene ad instaurare tra contribuente e Amministrazione Finanziaria.

Con riferimento all'autorità fiscale, questa si impegna a promuovere relazioni con i contribuenti improntate a principi di collaborazione, correttezza e trasparenza. In concreto, è chiamata alla comprensione delle esigenze commerciali e imprenditoriali sottese alle scelte operate dai contribuenti (c.d. *business awareness*) con occhio imparziale ed alla tempestività nelle risposte alle richieste delle imprese.

Le informazioni circa i rischi fiscali fornite dal contribuente rientrano nella disponibilità dell'Ufficio solo per fini istruttori a servizio dei controlli circa l'implementazione del regime e per i periodi d'imposta per i quali questo trova applicazione. Tutta la documentazione è tutelata dal segreto d'ufficio così come disciplinato *ex lege* e trattata con tutte le cautele necessarie alla riservatezza dei dati.

Questo rappresenta un aspetto importante dell'operato dell'Ufficio delle Entrate in quanto, soprattutto in sede istruttoria, le imprese interessate all'accesso al regime di *Cooperative Compliance*, raggiungono un notevole livello di apertura ed esposizione nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria, illustrando le proprie strategie fiscali, nonché le proprie criticità e aree di incertezza. È fondamentale che l'informazione prodotta ai fini dell'ammissione, quale che sia l'esito della procedura di adesione, rimanga tale e non possa essere usata a fondamento di controlli successivi, anche nei confronti di altre società del medesimo gruppo societario.

L'Agenzia delle Entrate è tenuta a fornire al contribuente un contesto fiscale di certezza nel quale operare, rispondendo in tempi quanto più ridotti possibile alle richieste avanzate, effettuando tutte le valutazioni secondo principi di oggettività, ragionevolezza e proporzionalità. Le analisi richieste dall'implementazione del regime devono essere svolte in costante collaborazione con il contribuente al fine di acquisire

consapevolezza delle caratteristiche dell'impresa attraverso la comprensione dell'attività svolta nonché del settore in cui essa opera e dei suoi mercati di riferimento.

Infine, un ulteriore compito significativo affidato all'Agenzia è quello di pubblicare periodicamente, sul proprio sito web istituzionale, un elenco delle operazioni, delle strutture e degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva¹⁶⁸ che sono ritenuti in violazione delle disposizioni normative vigenti, comprese quelle in materia di abuso del diritto. Rimane facoltà del contribuente, là dove non ravvisi gli estremi delle operazioni sopra citati nella propria fattispecie, condividere la situazione aziendale con l'Agenzia nel contesto di condivisione e trasparenza che caratterizza il regime.

Relativamente alla posizione del contribuente, questo è tenuto ad implementare e mantenere effettivamente attivo il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (*tax control framework*) ex art. 5, comma 2, del D. Lgs. N. 128/2015¹⁶⁹ offrendo collaborazione all'Ufficio competente per l'esecuzione dei controlli sul sistema e impegnandosi per implementare le modifiche ritenute necessarie all'esito di tali controlli.

Inoltre, al contribuente sono attribuiti obblighi di comunicazione da assolvere in modo tempestivo ed esauriente; in particolare questo deve comunicare all'Agenzia le operazioni suscettibili di generare rischi di natura fiscale ovvero attinenti a un modello fiscale potenzialmente vicino alla pianificazione fiscale aggressiva anche se relative ad esercizi precedenti ma con effetti ancora in essere alla data di ammissione al regime. Per i rischi non comunicati non valgono gli effetti premiali previsti dall'art. 6 del D. Lgs. N. 128/2015 di cui si dirà in seguito.

I doveri di collaborazione e trasparenza posti in capo al contribuente comprendono, inoltre:

¹⁶⁸ “per “pianificazione fiscale aggressiva” si intende una o più costruzioni, di carattere nazionale o transnazionale, che producano conseguenze fiscali che il contribuente è ragionevolmente in grado di comprendere e che contengano i seguenti elementi: i) siano suscettibili di generare effetti fiscali in contrasto con lo scopo delle disposizioni invocate, anche derivanti da asimmetrie esistenti fra i sistemi impositivi delle eventuali giurisdizioni coinvolte; ii) determinino fenomeni di doppia deduzione, deduzione/non inclusione e doppia non imposizione”; Par. 1.1, lett. L), Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate “Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128”, Prot. N. 101573 del 26 maggio 2017

¹⁶⁹ Per la relativa trattazione si rinvia al paragrafo 4.3 del presente elaborato.

- a) la trasmissione, in sede di richiesta di ammissione al regime, della mappa dei rischi relativi al primo periodo di imposta di applicazione del regime, individuati dal sistema di controllo interno dal momento della sua implementazione;
- b) la comunicazione, tempestiva ed esauriente, delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi;
- c) la comunicazione, tempestiva ed esauriente, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva, indipendentemente dal superamento delle soglie di materialità concordate con l’Agenzia;
- d) la comunicazione degli eventuali nuovi rischi individuati dal sistema di controllo interno a seguito dell’attivazione delle procedure di monitoraggio o di aggiornamento della mappa dei rischi;
- e) la comunicazione delle eventuali carenze riscontrate sui rischi già individuati dal sistema di controllo interno a seguito dell’attivazione delle procedure di monitoraggio;
- f) la comunicazione di eventuali modifiche delle circostanze di fatto o di diritto sulla base delle quali è stata formulata una risposta ovvero assunta una posizione condivisa nel corso delle interlocuzioni preventive.¹⁷⁰

Il contribuente deve, altresì, mettere a disposizione dell’Ufficio gli elementi informativi richiesti e consentire ai funzionari dell’Agenzia delle Entrate di accedere alle sedi di svolgimento dell’attività economica, nei modi e nei tempi concordati, sia in fase istruttoria, sia per controlli relativi al *tax control framework* ponendosi in atteggiamento collaborativo così come richiesto dal regime.

Infine, il contribuente è invitato alla promozione di una cultura aziendale improntata ai principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l’affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali. Gli organi di gestione, attraverso la diffusione di specifici documenti quali codici di condotta o linee guida comportamentali che tengano conto anche della variabile fiscale, devono promuovere una cultura del controllo trasversalmente a tutte le funzioni aziendali.

¹⁷⁰ Par. 3.2, Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate “*Disposizioni per l’attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*”, Prot. N. 101573 del 26 maggio 2017

3.4.3 Gli effetti premiali del regime di adempimento collaborativo

A fronte del comportamento trasparente e collaborativo richiesto alle imprese ammesse al regime di *Cooperative Compliance* previsto al fine di evitare sanzioni ai contribuenti per operazioni attuate in violazione, anche inconsapevole, della normativa fiscale ma, soprattutto, per sostenere il gettito erariale ed evitare lunghi procedimenti di recupero delle maggiori imposte non correttamente versate all'Amministrazione Finanziaria, l'art. 6 del D. Lgs. N. 128/2015 ha previsto, in favore delle stesse, effetti di natura premiale.

In particolare, il primo comma prevede *“la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo”*. Come detto in precedenza, la *ratio* di questa previsione è quella di prevenire la contestazione fiscale in modo da pervenire all'eliminazione, tendenzialmente totale, del contenzioso tributario per i soggetti ammessi al regime.

Al secondo comma è istituita, in favore dei contribuenti aderenti, *“una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali”*. In questo modo l'impresa può portare all'attenzione dell'Ufficio Cooperative Compliance fattispecie critiche, complesse o di incerta interpretazione prima della presentazione della dichiarazione. Gli aspetti applicativi di tale istituto sono disciplinati dal Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2016, denominato *“Interpello per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo di cui all'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128”*, e suddivisi in tre fasi fondamentali: la presentazione dell'istanza di interpello abbreviato, l'istruttoria dell'Ufficio ed l' eventuale integrazione documentale; la risposta con i relativi effetti. L'istanza di interpello, salvo cause di esclusione *ex art. 6* del sopra citato Decreto, può essere presentata a partire dal novantesimo giorno successivo alla comunicazione di ammissione al regime di adempimento collaborativo ed il suo

contenuto è disciplinato tassativamente dall'art. 4 del Decreto del MEF del 15 giugno 2016¹⁷¹.

Entro 15 giorni dal ricevimento della suddetta istanza, l'Agenzia delle Entrate verifica e conferma l'idoneità della domanda e della documentazione a suo corredo. La risposta, in forma scritta e motivata, all'interpello deve essere fornita al contribuente entro, e non oltre, 45 giorni (rispetto ai 120 dell'interpello ordinario) decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta. Qualora, ai fini della risposta, l'Ufficio accertasse la necessità di verifiche istruttorie presso il contribuente o di ulteriore documentazione i termini si sospendono.

Il contribuente che, a seguito di interpello, realizzi una condotta diversa da quanto prescritto nella risposta dell'Agenzia, deve darne comunicazione.

Inoltre, il regime di *Cooperative Compliance* prevede i seguenti aspetti premiali:

- No Surprise Approach

Le tematiche fiscali d'impresa vengono discusse preventivamente con i funzionari dell'Agenzia appartenenti ad utilità specializzate ad oggi, appartenenti all'Ufficio Cooperative Compliance della Direzione Accertamento. La discussione preventiva delle tematiche relative ai rischi fiscali d'impresa pone al riparo da possibili contestazioni a posteriori.

¹⁷¹ "1. L'istanza di interpello abbreviato deve contenere: a) i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante compreso il codice fiscale; b) la circostanziata e specifica descrizione del caso concreto in relazione al quale l'interpellante ravvisa rischi fiscali; c) le specifiche disposizioni tributarie di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione; d) l'indicazione del domicilio e dei recapiti telematici del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti la procedura; e) la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell'art. 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. In questo ultimo caso, se la procura non è contenuta in calce o a margine dell'atto, essa deve essere allegata allo stesso; f) l'indicazione che si tratta di una istanza presentata ai sensi dell'art. 6, comma 2 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128. 2. L'istanza contiene altresì l'esposizione, in modo chiaro e univoco, della soluzione proposta dal contribuente e del comportamento che lo stesso intende adottare. 3. All'istanza di interpello e' allegata copia della documentazione non in possesso dell'Agenzia delle entrate o di altre amministrazioni pubbliche indicate dall'istante, rilevante ai fini della qualificazione della fattispecie prospettata, salva la facoltà di acquisire, ove necessario, l'originale non posseduto dei documenti". Art. 4, Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2016, "Interpello per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo di cui all'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128".

Da www.gazzettaufficiale.it

- Fairness Frist

Le decisioni inerenti alla corretta redazione delle dichiarazioni fiscali sono assunte di comune accordo, sulla base di una discussione condotta su un piano di parità delle posizioni alla stregua dei criteri di obiettività e imparzialità.

- Tax Audit Shelter

La definizione preventiva del trattamento da riservare alle tematiche fiscali suscettibili di sollevare dubbi consente di acquisire certezza di comportamenti, e, conseguentemente, di poter pianificare più consapevolmente l'impiego di risorse finanziarie nonché gli investimenti dell'impresa.

- Early certainly

Oggetto di discussione tra le parti, per l'individuazione del corretto trattamento, sono le tematiche fiscali d'impresa attuali. Viene meno, quindi, l'ordinaria attività di accertamento sui pregressi periodi d'imposta immancabilmente generatrice di contestazioni e contenziosi tributari e dei relativi costi di gestione. Inoltre, con l'istituto dell'interpello abbreviato, il contribuente può tutelarsi anche per operazioni non rientranti in quelle assoggettate a regime di *Cooperative Compliance*.

- Esclusiva competenza dell'Agenzia delle Entrate

Le imprese ammesse al regime di adempimento collaborativo sono sottoposte all'esclusiva vigilanza fiscale dell'Agenzia delle Entrate. Nei loro confronti la Guardia di Finanza non può eseguire controlli e verifiche tributarie.

- Riduzione del rischio di sanzioni penali

L'implementazione del *tax control framework*, necessario per l'accesso al regime, e la sua validazione da parte dell'Agenzia delle Entrate rendono impossibile la configurazione del dolo specifico di evasione, elemento costitutivo delle più gravi fattispecie di reato previste dal D. Lgs. N. 74 del 10 marzo 2000, costituendosi, con ciò, ostacolo, solo eccezionalmente superabile, alla perseguibilità penale di eventuali violazioni contestate. Inoltre, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del D. Lgs. N. 128/2015 *“in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle entrate comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente abbia aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del*

rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato”.

Sebbene la norma non sia ben chiara, sembra che nell'ambito di un eventuale procedimento penale, l'adozione di un adeguato sistema di controllo del rischio fiscale e l'adesione al regime di adempimento collaborativo rappresentino degli elementi da tenere in debita considerazione per definire l'esito delle indagini ovvero del giudizio¹⁷²

- Preventivo accordo scritto e vincolante con l'Agenzia delle Entrate sulle operazioni di maggior rilievo

L'accesso al regime offre la possibilità di sottoscrivere con l'Agenzia accordi circa il trattamento fiscale di operazioni straordinarie e di quelle a rilevanza strategica, preventivi, e vincolanti per entrambe le parti.

- Sospensione della riscossione delle sanzioni amministrative fino a definizione del contesto

Nel caso di accertamenti fiscali nell'ambito del regime di adempimento collaborativo, la riscossione delle sanzioni irrogate rimane sospesa fino alla definizione del contesto in sede amministrativa ovvero contenziosa.

- Rimozione dell'obbligo di prestare garanzie

Ai sensi dell'art. 6, comma 6, del D. lgs. N. 128/2015, *“i contribuenti che aderiscono al regime non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte sia dirette sia indirette”*; l'esclusione decorre dalla data di ammissione al regime ed opera per l'intero periodo d'imposta in corso. Se, alla data di accesso al regime, la garanzia sia già stata accesa, essa si intende pienamente operativa e vincolante.

- Riduzione delle sanzioni in caso di contestazioni

Come disposto dall'art. 6, comma 3, del D. lgs. N. 128/2015, *“per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia (...), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l'Agenzia non condivide la posizione*

¹⁷² “Regime di adempimento collaborativo: la risposta all'incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente”. C. Romano, Corriere Tributario, 20/2015. Da banca dati biblioteca.WIKI

dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo editto. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento”.

- Reputation Enhancement

Le generalità delle imprese che aderiscono al regime sono inserite nel relativo elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate.

3.4.4 Cause di esclusione e fuoriuscita dal regime

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, “Disposizioni per l’attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128”, Prot. N. 101573 del 26 maggio 2017, al paragrafo 9 disciplina le cause di esclusione dal regime di adempimento collaborativo e le modalità di fuoriuscita dallo stesso.

In questa sede, è opportuno puntualizzare che, qualora in sede di monitoraggio sul funzionamento del *tax control framework*, emerga un rischio fiscale non mappato questo rappresenta un accadimento fisiologico nell’evoluzione del sistema stesso e non è, quindi, suscettibile di provocare la fuoriuscita dell’impresa dal regime; così come nel caso dell’omessa individuazione di una fattispecie a rischio, catalogata, in buona fede, come operazione *risk free*.

Costituiscono cause di esclusione dal regime:

a) il conseguimento, per tre esercizi consecutivi, di volumi di affari o di ricavi significativamente inferiori ai limiti dimensionali di cui all’articolo 7, comma 4, del Decreto¹⁷³. L’impresa, tuttavia, può dimostrare come tale evento dipenda da fattori di mercato, esogeni all’impresa e da essa non controllabili. In questo caso l’Ufficio può, sulla base di una valutazione flessibile e non formale, valutarli non significativi ai fini della perdita dei requisiti di permanenza nel regime. In ogni caso non si tiene conto

¹⁷³ “Il regime è riservato ai contribuenti di maggiori dimensioni, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro e, comunque, ai contribuenti che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo di cui all’invito pubblico del 25 giugno 2013, pubblicato sul sito ufficiale dell’Agenzia delle entrate, dotati di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale e che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro”, art. 7, comma 4, lett. A), D. lgs. N. 128/2015. Da www.gazzettaufficiale.it

della perdita dei requisiti dimensionali derivanti da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo;

b) la mancata comunicazione o individuazione di un rischio fiscale rilevante tale da compromettere l'affidamento dell'Ufficio nel sistema stesso.

c) la presenza di uno o più episodi gravi di mancata collaborazione o trasparenza, ivi inclusa la mancata rappresentazione di rischi fiscali significativi e di operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva ovvero la mancata rappresentazione o la rappresentazione non veritiera di circostanze di fatto rilevanti ai fini dell'istruttoria i quali, apprezzati complessivamente, determinino il venir meno del rapporto di fiducia alla base del regime.

d) La condanna, con sentenza passata in giudicato, di amministratori, dirigenti firmatari delle dichiarazioni fiscali dei soggetti ammessi al regime, per i reati di cui agli articoli 2, 3, 8 e 11 del decreto legislativo del 10 marzo 2000 n. 74, per fatti avvenuti in vigenza del regime di adempimento collaborativo.¹⁷⁴

L'Ufficio, a seguito del riscontro di una delle precedenti cause di esclusione, è tenuto a darne comunicazione al contribuente, a mezzo PEC ovvero lettera raccomandata, invitandolo a far pervenire, nel termine di 60 giorni decorrenti dalla data di ricevimento della presente, eventuali memorie difensive. Se tali memorie, passate al vaglio dell'Agenzia, vengono ritenute inidonee o non pervengono nei termini, l'Ufficio emette il provvedimento di esclusione dal regime di adempimento collaborativo e ne dà comunicazione al contribuente. Da questo momento le attività istruttorie inerenti eventuali richieste del contribuente diventano improcedibili ed ogni interpello abbreviato presentato, e ancora pendente, diviene inammissibile; restano salvi gli effetti delle risposte fornite dall'Amministrazione Finanziaria e degli accordi sottoscritti nel periodo di permanenza nel regime, ad eccezione del caso in cui le gravi inadempienze del contribuente si riferiscano alle relative attività istruttorie.

Il contribuente ha la facoltà di uscire volontariamente dal regime di *Cooperative Compliance*. In ogni momento questo può, tramite lettera raccomandata ovvero tramite PEC, manifestare la volontà di non permanere nel regime. L'Ufficio, in tal caso, emette

¹⁷⁴ Par. 9.2, Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate “*Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*”, Prot. N. 101573 del 26 maggio 2017

il provvedimento di esclusione e ne dà comunicazione al contribuente che inizia a produrre effetti dalla data di consegna o notifica.

Il provvedimento motivato di esclusione dal regime non ha valenza di atto pubblico; l'unica forma di pubblicità che gli consegue è la cancellazione dell'impresa dall'elenco tenuto sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, nell'ambito dei doveri di buona fede e correttezza che permeano tutto il dettato normativo disciplinante il regime di adempimento collaborativo, gli elementi informativi raccolti a servizio dello stesso non potranno mai rappresentare fondamenta per successivi controlli, neanche posteriormente all'esclusione del contribuente dal regime.

4.5 Considerazioni conclusive: prime adesioni al regime di *Cooperative Compliance* e scenari futuri

Alla luce dell'ultimo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate "Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128", Prot. N. 101573 del 26 maggio 2017, che ha completato il quadro delle regole applicative del regime di adempimento collaborativo, analizzate nel precedente paragrafo del presente elaborato, la *cooperative compliance* diviene un'opzione di cui le grandi imprese dovranno necessariamente avere considerazione. Peraltro, la previsione normativa che possano avere accesso al regime, indipendentemente dalla dimensione dell'impresa, i soggetti che usufruiscono dell'istituto dell'interpello sui nuovi investimenti rende evidente l'attrattiva del regime per le imprese, residenti e non residenti, che abbiano un programma significativo e stabile di investimenti nel Paese.

Recentemente, l'art. 1 del Decreto-legge n. 119/2018 ha ridotto da 30 a 20 milioni di euro la soglia di investimenti nel territorio dello Stato per l'accesso all' "interpello sui nuovi investimenti" (di cui all'art. 2, comma 1, del D. lgs. N. 147/2015) relativamente alle istanze presentate a partire dal primo gennaio 2019¹⁷⁵, lasciando invariate le altre condizioni. Inoltre, il Legislatore, sin dall'introduzione del regime di adempimento collaborativo, aveva previsto un abbassamento del requisito soggettivo/dimensionale per l'ammissione allo stesso portandolo a 100 milioni di volume d'affari ovvero di ricavi a partire dal primo gennaio 2020.

Anche l'apparato dell'Agenzia delle Entrate ha manifestato il proprio *favor* dichiarandosi intenzionata, a partire dal 2020 o comunque dal momento in cui la platea dei soggetti ammessi al regime verrà estesa, a predisporre Uffici di Cooperative Compliance a livello regionale per garantire una migliore copertura territoriale e facilitare il rapporto fattivamente collaborativo con il contribuente previsto dal regime.

Ad oggi, le imprese ammesse al regime di *Cooperative Compliance* nel panorama italiano sono 30. Il Gruppo Ferrero ha fatto da apri pista, aderendovi a gennaio 2017 dopo aver constatato la convenienza all'operazione e l'esigenza di confrontarsi con il Fisco in merito alla tassazione dei suoi utili.

¹⁷⁵ "Le altre novità fiscali" Le novità della Legge di bilancio 2019 e del DL collegato, p. 389 – 404. Quaderno n. 44. Biblioteca Eutekne.

A settembre dello stesso anno il Gruppo Leonardo è stato ammesso al regime e con una nota ha dichiarato che la decisione *«si fonda su un più stretto rapporto di fiducia e collaborazione con l'amministrazione finanziaria, che consentirà di aumentare il livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti mediante una costante e preventiva interlocuzione in piena trasparenza sulle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali»* e il CEO del Gruppo ha commentato l'operazione in questo modo *«Il regime di cooperative compliance rappresenta un deciso passo avanti nel sistema tributario del nostro paese, a cui Leonardo è orgogliosa di partecipare con un ruolo di primo piano, portando le proprie specificità di grande gruppo con presenza industriale in vari paesi. L'ammissione al regime testimonia in maniera importante l'efficacia delle azioni poste in essere dal gruppo negli ultimi anni sul proprio sistema di controllo interno, finalizzate ad assicurare efficienza, trasparenza e piena accountability ai propri processi»*.¹⁷⁶

L'Agenzia delle Entrate, per l'implementazione del nuovo regime, ha guardato immediatamente, con interesse, al settore bancario del nostro Paese. Tra il 2009 ed il 2012 il valore dei contenziosi tributari in essere con le banche ha superato i 5 miliardi di euro da cui l'Erario, dopo anni di contestazioni, avrebbe ricavato, complessivamente, poco più di un miliardo. Il regime di *Cooperative Compliance* mira a ridurre, approssimativamente allo zero, le situazioni di contenzioso in favore di accordi preventivi e alcuni Istituti bancari italiani hanno già concluso l'accordo, quali, ad esempio, BPER Banca, Fincobank, Intesa Sanpaolo e Unicredit.

L'ultima grande impresa italiana ad aderire al regime, a luglio 2019, è stata Ferrovie dello Stato Italiane S.p.A. che con una nota ha dichiarato: *"Ferrovie dello Stato Italiane S.p.A., Trenitalia S.p.A. e Rete Ferroviaria Italiana S.p.A. sono state ammesse dall'Agenzia delle Entrate al regime di Adempimento Collaborativo di cui alla disciplina del D.lgs. n. 128/2015, meglio nota come Cooperative Compliance. L'adesione a tale regime, che vede il Modello di riferimento costruito in logica di piena ed efficiente integrazione con quello già esistente del Dirigente Preposto di Gruppo (Modello 262), testimonia in maniera importante l'efficacia delle iniziative e attività poste in essere negli ultimi anni dal Gruppo FS Italiane a presidio del proprio sistema di controllo interno e gestione del rischio, rientrando così nella più ampia strategia fiscale del Gruppo stesso, da sempre finalizzata a ridurre al massimo*

¹⁷⁶ "Leonardo, sì alla cooperative compliance". C. Dominelli. Il Sole 24 Ore, 7 settembre 2017.

l'esposizione al rischio fiscale, nella convinzione che la costante collaborazione con l'Amministrazione finanziaria mediante una trasparente e preventiva interlocuzione rappresenti un valore per l'azienda¹⁷⁷.

La *Cooperative Compliance* potrebbe realmente rappresentare il campo d'azione naturale dei grandi gruppi di imprese per due ordini di motivi: in primo luogo, la cultura del *risk management* è già un presupposto imprescindibile per le imprese di rilevanti dimensioni e, molte, presentano già solidi sistemi di controllo interno che abbracciano anche la variabile fiscale in quanto il rischio fiscale è considerato, quale componente del rischio aziendale, elemento da conoscere, gestire e ridurre; in secondo luogo, la *Cooperative Compliance* deve essere inserita nel più ampio concetto di *corporate social responsibility* e cioè in una cultura aziendale virtuosa che promuove la consapevolezza, a tutti i livelli aziendali, dei valori di trasparenza, onestà e correttezza. In questi termini, tale regime diventa anche espressione dei valori a cui la grande impresa deve ispirarsi e diviene un *asset* reputazionale nei confronti del mercato.

Per questi motivi, l'auspicio è di andare verso un modello di *business partnership* tra autorità fiscale ed imprese che, una volta consolidato e improntato a ragioni di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, venga offerto a tutta la platea dei "grandi contribuenti". Così, il contribuente- impresa diventerà "soggetto proattivo" del rapporto d'imposta e, una volta implementate semplificazioni dell'assetto regolamentare, il regime di *cooperative compliance* potrà migliorare significativamente le condizioni di attrattività per gli investimenti nel Paese.

¹⁷⁷ "FS Italiane ammessa alla *Cooperative Compliance* dell'Agenzia delle Entrate". Roma, 12 Luglio 2019. Da www.fsnews.it

BIBLIOGRAFIA

Corso istituzionale di diritto tributario, G. Falsitta, VI Edizione, CEDAM.

La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali. C. Buzzacchi. Giuffrè Editore.

Il principio di collaborazione tra Fisco e Contribuente, M. Basile, Cacucci Editore.

150 anni Unità d'Italia: Breve viaggio tra fisco e storia, M. Addis, Sito Web Agenzia delle Entrate.

Il contraddittorio nei procedimenti tributari, G. Ragucci, G. Giappichelli Editore.

La nuova partecipazione del contribuente, L. Salvini, in Rivista del diritto tributario n. 1 anno 2000.

Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente, G. Napoli, S. Rocchi, Cacucci Editore 1ª Edizione 2013.

Istituzioni di diritto tributario, F. Tesauro, UTET Editore, 1-parte generale, 11ª Edizione.

Lo Statuto del contribuente nella giurisprudenza, M. Cantillo, da associazionetributaristi.it

Il rapporto Fisco – Contribuente nei principi europei, P. Valente, da IPSOA.it

Istituzioni di diritto tributario, F. Tesauro, UTET Editore, 2- parte speciale, 10ª Edizione.

Il rapporto Fisco – Contribuente nei principi europei, P. Valente, da IPSOA.it

Towards greater fairness in taxation: A Model Taxpayer Charter. Presentation to the members of the Platform for Tax Good Governance. February 2014, Confederation Fiscale Europeenne, da SitoWeb CFE.

Il Model Taxpayer Charter, Statuto dei diritti e dei doveri del contribuente, cooperazione con il fisco tra *tax governance* e *tax compliance*, P. Valente, I. Hayes, D. Barmentlo, Approfondimento da ilfisco.it, 36/2013.

Autorità e Consenso nel diritto tributario, S. La Rosa, Giuffrè Editore.

Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela, B. Patrizi, G. Marini, G. Patrizi, CEDAM Editore.

L'evoluzione degli istituti deflattivi del contenzioso nell'esperienza dell'Agenzia delle Entrate. M. Di Capua, NeΩtepa – periodico ufficiale dell'A.N.T.I.

Istituti deflattivi e mini-sanzioni: novità, G. Marzo, articolo tratto da Altalex

Strumenti deflattivi del contenzioso e adesione ai pvc. Profili critici”, P. Valente, R. Betti, da ilfisco.it sezione Approfondimenti.

Manuale dell'accertamento delle imposte, S. Capolupo, IPSOA, IV Edizione.

Definizione agevolata dei PVC senza sanzioni, né interessi, S. Capolupo, da Ipsoa.it

Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario. Come evitare le liti con il fisco. G. Palumbo. III Edizione. MySolution, LivingBook.

Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria, D. M. n. 37 del 11 febbraio 1997.

La cura migliore è la prevenzione. Gli strumenti per evitare il contenzioso tributario. Convegno Agenzia delle Entrate, Confindustria. Vicenza, 29 novembre 2017.

Il dialogo tra gli uffici ed i professionisti a tutela del contribuente: prove tecniche di collaborazione. Unione nazionale giovani dottori commercialisti e esperti contabili. VII Forum dei giovani professionisti.

Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria, D. M. n. 37 del 11 febbraio 1997.

Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23. D. Lgs n. 156 del 24 settembre 2015. Da www.gazzettaufficiale.it

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015). L. n. 190 del 23 dicembre 2014.

Il Reclamo e la Mediazione. Quaderno 123, Biblioteca Eutekne

Sentenza Cass. N. 17439 del 12 ottobre 2012.

Circolare Agenzia delle Entrate n. 65/2015

Cass. SS.UU n. 9669 del 23 aprile 2007.

Accertamento con adesione. A. Cissello. Guide Eutekne.

Sentenza della Corte Costituzionale n. 181 del 13 luglio 2017.

Il riesame degli atti di accertamento. P. Rossi. Giuffrè, Milano.

L. 212/2000, c.d. Statuto dei diritti del contribuente.

L'istanza di autotutela. A. Cissello. Gli istituti deflattivi del contenzioso, quaderno 123/2015. P. 315-316. Da Eutekne

“Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria”, D. M. n. 37 del 11 febbraio 1997.

Direzione Regionale della Lombardia con Circolare n. 11/28093 del 2000.

C. M. n. 195/1997

Direttive Autotutela. Direttiva Prot. N. 72483/00/T1 del 11 ottobre 2000. Disposizioni in materia di trattazione di istanze di autotutela.

Mancato rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni (Cassazione n. 11510 11/05/2018). A. Cissello. Da Eutekne.

Cass. 23.7.2007 n. 16252 e Cass. 12.7.2006 n. 15825

Autotutela a processo pendente. A. Cissello. Guide Eutekne.

Circolare Agenzia delle Entrate n. 1/2008. Istruzione sull'attività di verifica.

L'esercizio del potere di autotutela tributaria. A. Nastasia. M. Querqui. Da Ifisco.it

D. L. 564/1994.

Cass. SS.UU n. 9669 del 23 aprile 2007.

Gli istituti deflattivi del contenzioso. A. Cissello. Quaderno n. 123/2015. P. 291-300. Da Eutekne.

Cass. SS.UU n. 9669 del 23 aprile 2007.

Silenzo rifiuto – impugnabilità – questione di legittimità costituzionale – infondatezza (Corte Cost. 13/07/2017 n. 181). Rassegna di giurisprudenza, 13/07/2017. Da Eutekne.

L'esercizio del potere di autotutela tributaria. A. Nastasia. M. Querqui. Da Ilfisco.it

Accertamento con adesione. A. Cissello. Accertamento e Sanzioni- Guide Eutekne.

D. Lgs. N. 218/1997.

Accertamento con adesione - Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 - Approfondimenti di aspetti concernenti la gestione dei procedimenti. Circolare dell'Agazia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento n. 65 del 28 giugno 2001.

Sentenza Cass. N. 17439 del 12 ottobre 2012.

Circolare Agenzia delle Entrate n. 65/2015

Sentenza Cass. N. 11438 del 1 giugno 2016.

La definizione degli atti di accertamento con adesione. A. Cissello. Quaderno n. 147. Da Eutekne

D. L. n. 34/2019 (c.d. Decreto crescita), convertito con modifiche dalla Legge n. 58/2019.

Considerazioni “a caldo” circa l’obbligo di invito al contraddittorio introdotto dal Decreto crescita. F. Farri. Rivista di diritto tributario – 4 luglio 2019.

Il Reclamo e la Mediazione. A. Cissello. Quaderno n. 123. Da Eutekne.

Reclamo/mediazione tributaria – Modifiche apportate dall’articolo 10 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 – Chiarimenti e istruzioni operative. Circolare dell’Agazia delle Entrate n. 30/E del 22 dicembre 2017. Da www.agenziaentrate.gov.it.

Reclamo/ mediazione: dal 2018 soglia elevata a 50.000 euro. Redazione IPSOA. Da IPSOA.it

Contenuto e perfezionamento dell’accordo di mediazione. A. Ginex. Da Euroconference News

“Il Reclamo e la Mediazione”. Quaderno 123, Biblioteca Eutekne.

Il Reclamo e la Mediazione. A. Cissello. Gli istituti deflattivi del contenzioso p. 195 - 248. Da Eutekne.

Mediazione Obbligatoria. G. Spina. Altalex – 25 luglio 2019.

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015). L. n. 190 del 23 dicembre 2014.

Ravvedimento operoso: Vademecum operativo. S. Setti. Altalex – 30 luglio 2019.

Commento alle novità del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 recante revisione della disciplina degli interpelli. Circolare Agenzia delle Entrate n. 9E del 1° aprile 2016. Da www.agenziaentrate.gov.it

Nuova disciplina degli interpelli: il vademecum dell’Agenzia delle Entrate. Redazione IPSOA. Da IPSOA.it

Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23. D. Lgs n. 156 del 24 settembre 2015

Cooperative compliance: migliora la cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente, V. Catapano, da Altalex.it

“Cooperative Compliance”: relazioni Fisco-Contribuente, la nuova sfida, S. M. Galardo, da *Corriere Tributario* 36/2016, Gianni Origoni, Cappelli & Partners, Wolters Klower Italia.

Study into the role of tax intermediaries, Report OCSE, 2008.

Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco, A. Nuzzolo, P. Valente, da ilfisco.it, sezione Approfondimenti, 19/2014.

Co-operative compliance: a framework from Enhanced Relationship to co-operative compliance, Report OCSE, 2013.

Fisco e grandi contribuenti: il progetto pilota “regime di adempimento collaborativo”, F. Aramini, M. Pellicchia, da *Diritto24*, Banca Dati Il Sole 24 Ore.

Co-operative compliance. Le caratteristiche di alcuni regimi adottati in differenti Paesi, da www.pwc.com/it

Fisco e grandi contribuenti: il progetto pilota “regime di adempimento collaborativo”
. F. Aramini, M. Pellecchia. Diritto24 da Sito Web Il Sole 24 Ore.

Grandi contribuenti: al via il progetto pilota. S. Mattia, da IPSOA.it

Relazione illustrativa al D. lgs n. 128/2015, da documenti.camera.it

Cooperative compliance: una strada lunga e impervia. M. Leo. Da IPSOA.it

Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128. Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, Prot. N. 55237 del 14 Aprile 2016. Da www.agenziaentrate.gov.it.

Cooperative compliance: finalmente ai blocchi di partenza il regime di adempimento collaborativo. B. Ferroni. Da IPSOA.it

Articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, (cd. Decreto Internazionalizzazione). Chiarimenti sull’ambito applicativo e sulle modalità di presentazione dell’interpello sui nuovi investimenti. Circolare dell’Agenzia delle Entrate N. 25/E del 1 giugno 2016. Da www.agenziaentrate.gov.it.

Interpello sui nuovi investimenti: le istruzioni delle Entrate. Da Altalex.it

Ruling internazionale e interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione Fisco – contribuente. G. Ascoli, M. Pellecchia. Da ilFisco.it

Interpello sui nuovi investimenti: abbassata la soglia. 30/11/2018 da fiscoetasse.com.

Regime di adempimento collaborativo – che cos’è. Agenzia delle Entrate – Imprese. Da www.agenziaentrate.gov.it.

Articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (cd. Decreto certezza del Diritto). Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo. Agenzia delle Entrate, 16 settembre 2016, circolare 38/E. Da www.agenziaentrate.gov.it.

Prime disposizioni attuative del nuovo regime di *cooperative compliance*. Circolare n. 14 del 22 aprile 2016. Da sito Web Assonime.

Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella *cooperativa compliance*: impatti operativi per i gruppi di impresa. M. Ravera. Il Fisco, da IPSOA.it

La “*cooperative compliance*” italiana ed il progressivo allineamento agli standard internazionali. G. Allevato. Il Fisco, da IPSOA.it

Il risk management: I processi di gestione del rischio. Da sito Web Borsa Italiana.

Modelli 231 e prevenzione dei rischi in materia fiscale: quali benefici per le imprese? A. Carino, C. Montinari. Diritto24, da www.diritto24.ilsole24.com.

Codice di Autodisciplina per le società quotate. Borsa Italiana.

Schema di Decreto Legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente – relazione illustrativa. Da www.documenti.camera.it.

Tax Control Framework - Sotto i riflettori nelle aziende il rischio fiscale. Da Sito Web PwC.

Tax governance: la gestione del rischio fiscale nelle imprese. P. Valente. Amministrazione e Finanza.

Tax in the Boardroom. KPMG Discussion.

Il tax risk management quale strumento di governance per le imprese. A. Della Rovere, F. Vincenti. Amministrazione e Finanza n. 8-9/2017.

Cooperative compliance: relazioni Fisco – Contribuente, la nuova sfida. S. M. Galardo. Da Ilfisco.it

Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128. Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate Prot. N. 54237/2016.

Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate “Disposizioni per l’attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128”, Prot. N. 101573 del 26 maggio 2017

Decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 15 giugno 2016, “Interpello per i contribuenti che aderiscono al regime dell’adempimento collaborativo di cui all’art. 6, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128”.

Regime di adempimento collaborativo: la risposta all’incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente. C. Romano, Corriere Tributario, 20/2015. Da banca dati biblioteca.WIKI

Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate “Disposizioni per l’attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128”, Prot. N. 101573 del 26 maggio 2017

Le altre novità fiscali. Le novità della Legge di bilancio 2019 e del DL collegato, p. 389 – 404. Quaderno n. 44. Biblioteca Eutekne.

FS Italiane ammessa alla Cooperative Compliance dell’Agenzia delle Entrate. Roma, 12 Luglio 2019. Da www.fsnews.it

Leonardo, sì alla cooperative compliance. C. Dominelli. Il Sole 24 Ore, 7 settembre 2017.

Cooperative compliance: un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese. B. Ferroni. Da Ifisco.it

Procedure amichevoli, procedure arbitrali e rapporti Fisco – contribuente. P. Valente. Da Ifisco.it

Con i primi accordi, al via l’adempimento collaborativo. Eutekne.info, 6 gennaio 2017.

Le frontiere infinite del contraddittorio. Il caso cooperative compliance. A. Cazzato. L’Accertamento marzo – aprile 2018. Da Eutekne.

L'ELABORATO IN SINTESI

Il presente elaborato si pone l'obiettivo di analizzare l'evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente, fino ai tempi più recenti, approfondendo il nuovo concetto di "collaborazione" tra le parti d'imposta e, per farlo, operando la distinzione tra la generalità dei soggetti passivi ed i così detti "grandi contribuenti".

Il rapporto tra Fisco e contribuente è inquadrato nella Costituzione dagli articoli 23 e 53; l'articolo 23 sancisce il principio di riserva legale in materia di imposte, l'articolo 53 il principio di capacità contributiva il quale assegna un dovere tributario al contribuente che assume i connotati di compito morale a supporto della crescita umana.

Nella situazione di *boom* economico degli anni Settanta, a fronte del crescente numero dei contribuenti e della proliferazione dei tributi, la legge delega n. 825 del 9 ottobre 1971, rafforza il ruolo partecipativo del privato e afferma il principio di autotassazione in virtù del quale il contribuente viene reso autonomo per quello che attiene il processo di liquidazione delle imposte con l'obbligo di dichiarazione periodica dei redditi e degli obblighi a questa strumentali; si passa alla c.d. "fiscalità di massa". All'Amministrazione Finanziaria, d'altro canto, vengono attribuiti incisivi poteri di indagine e di riscossione che configurano la posizione del contribuente come "servente".

Successivamente, dopo la Legge Visentini *ter*, che viene riconosciuta come il primo caso di vera e propria tutela del contraddittorio in sede di accertamento ma priva di reale rilevanza applicativa, con la Legge n. 241 del 7 agosto 1990, in materia di procedimento amministrativo, vengono definiti i criteri essenziali ai quali deve attenersi l'amministrazione finanziaria nell'espletamento dei propri compiti e, in particolare: economicità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza. In questa fase, però, il rapporto d'imposta è ancora regolato in modo frammentario dalle varie norme tributarie dell'ordinamento italiano e si individuano singoli "istituti partecipativi" limitati a specifici momenti del procedimento tributario.

Con la Legge n. 212 del 27 luglio 2000 viene approvato lo Statuto dei diritti del contribuente, con la finalità di garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente, e quindi di rivestire il ruolo di Testo Unico in materia tributaria. Lo Statuto, in alcuni suoi punti, riprende la Legge n. 241/1990

adattandola al rapporto d'imposta ma, a differenza di questa, non riconosce al contribuente un diritto generale di partecipazione al procedimento tributario provvedendo, invece, ad inquadrarne la posizione nelle varie fasi dei lavori degli Uffici e imponendo vincoli ed obblighi agli Agenti dell'Amministrazione Finanziaria; solamente all'art. 10 troviamo una previsione di portata generale secondo la quale i rapporti tra contribuente e amministrazione sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

L'evoluzione verso il rapporto collaborativo tra Fisco e contribuente non è tematica solo italiana, altri stati si sono avviati verso la stessa direzione, ed è sempre più avvertita l'esigenza di definire tale aspetto a livello internazionale; al fine di poter implementare un'efficiente *tax compliance* è necessario che il contribuente sia adeguatamente informato sulle norme fiscali in vigore nell'Unione Europea e negli Stati in cui decide di esercitare la propria attività.

In questo contesto si inserisce il *Model Taxpayer Charter* predisposto nel febbraio 2014 a cura di tre associazioni professionali: AOTCA, CFE e STEP e condiviso da 37 Paesi che coprono il 70% del PIL mondiale. Questo modello di Statuto del contribuente, retto da fondamentali principi accettati in gran parte delle legislazioni nazionali di tutto il mondo, ha un vasto ambito di applicazione: da un punto di vista soggettivo si rivolge a tutti i contribuenti e le Amministrazioni Finanziarie degli Stati, nonché agli apparati dotati di potere impositivo; da un punto di vista oggettivo riguarda ogni tributo ed ogni pagamento, di qualsiasi natura, che nella sostanza possa essere assimilabile ad un tributo. Il recepimento, da parte degli Stati, delle disposizioni contenute in questo documento è facoltativo e deve avvenire senza modificare in senso peggiorativo la posizione del soggetto privato.

Il 12 febbraio 2013, l'OCSE ha pubblicato il Rapporto BEPS riguardante quelle materie di portata internazionale nell'ambito delle quali l'intervento a livello di singoli Stati non è sufficiente, quali, tra i più rilevanti: la pianificazione fiscale aggressiva, la trasparenza fiscale e la cooperazione leale tra contribuenti e Amministrazioni Finanziarie nonché tra Autorità fiscali dei singoli Paesi, l'abuso del diritto, la disciplina del *transfer pricing*. Con l'*Action Plan BEPS* del 2015 l'OCSE ha codificato 15 *Actions* per fornire alle Amministrazioni Finanziarie idonei strumenti per l'implementazione di quanto predisposto nel Report sopra citato.

Infine, nel 2016, la Commissione Europea ha pubblicato la Raccolta “Orientamento per un modello di codice Europeo del contribuente” che, tuttavia, si pone come *soft law* rallentando, inevitabilmente, il percorso verso un’applicazione concreta e generalizzata del *Model Taxpayer Charter*.

Tornando ad occuparci della posizione delle parti del rapporto d’imposta nel nostro ordinamento nazionale, è interessante approfondire gli strumenti e gli istituti introdotti con la finalità di snellire le procedure e deflazionare il contenzioso tributario che spesso causano il prevalere della volontà e della negoziazione tra le parti sulle norme di legge.

Anche in materia fiscale, si ritiene che “istituti di diritto privato” e, quindi, il raggiungimento di un accordo, già in fase sostanziale, ovvero, in fase processuale ma comunque prima della sentenza, rappresentino la migliore realizzazione dell’interesse fiscale e la più efficace tutela del contribuente.

Il nostro attuale sistema tributario e, con esso, il rapporto di collaborazione tra Fisco e contribuente, si snoda tra due concetti fondamentali: il “procedimento partecipativo” e il “procedimento contraddittorio”. In quest’ultima area si inseriscono gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario, cioè strumenti, messi a disposizione del contribuente, che, pur sacrificando il principio dell’indisponibilità della pretesa tributaria, rappresentano il mezzo più idoneo per conciliare al meglio le ragioni delle parti in causa consentendo di ridurre i tempi e i costi di definizione delle liti in sede contenziosa.

Il *favor* mostrato verso questi istituti, prima dal legislatore e, poi anche dall’Agenzia delle Entrate, non è dovuto solamente all’importanza del dialogo tra le parti nel nuovo rapporto collaborativo tra Fisco e contribuente ma risiede, soprattutto, in ragioni più pratiche e, forse, meno nobili, tra le quali, le più significative: le esigenze di cassa dello Stato che necessitano di entrate certe e tempestive e, per il contribuente, in un’ottica costi – benefici, la riduzione delle somme richieste nonché l’eliminazione dell’incertezza e della dispendiosità di una eventuale fase contenziosa.

Gli strumenti deflattivi del contenzioso che si applicano in sede amministrativa si classificano in “bilaterali” - accertamento con adesione e reclamo/mediazione - e “unilaterali” - ravvedimento operoso e acquiescenza. Infine, un ruolo deflattivo deve essere riconosciuto anche all’autotutela tributaria e all’interpello.

L'autotutela tributaria è uno strumento, messo a disposizione dal Legislatore, per consentire all'Amministrazione Finanziaria di annullare ovvero emendare gli atti impositivi che risultano viziati, in tutto o in parte, alla luce di un preventivo riesame. L'istituto *de quo* è regolato dall'art. 2 *quater* del D. L. n. 564/1994 il quale sancisce il dovere degli Uffici di attivare l'esercizio del potere di annullamento o di revoca degli atti illegittimi o infondati, laddove sussista un interesse pubblico specifico, concreto ed attuale all'eliminazione degli stessi, anche in pendenza di giudizio, ovvero in caso di non impugnabilità.

L'accertamento con adesione, disciplinato dal D. Lgs. n. 218/1997, si concretizza in un accordo stipulato dal contribuente con l'Agenzia delle Entrate, prima che venga istaurato il contenzioso. Questo istituto consente al contribuente di rinegoziare la pretesa ed avere una riduzione delle sanzioni irrogate. L'ambito oggettivo di applicazione si sostanzia in tutte le fattispecie accertative, con riferimento ad ogni categoria di reddito, in materia di imposte dirette, principali imposte indirette (IVA, imposta di registro, imposta ipotecaria e catastale, imposta sulle successioni e donazioni). Non possono essere oggetto di accertamento con adesione gli avvisi bonari emessi a seguito della liquidazione automatica delle imposte e dei controlli formali *ex artt. 36 bis e 36 ter* del D.P.R n. 600/1973 e *54 bis* del D.P.R n. 633/1972. La procedura può scaturire da una proposta dell'Ufficio, ovvero da un'istanza presentata dal contribuente. Il D. L. n. 34/2019 ha introdotto l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo, da istaurarsi nella fase di accertamento con adesione, per gli accertamenti emessi dal 1° luglio 2020, seppur senza poche cause di esclusione e criticità.

Il reclamo, introdotto dall'art. 39, comma 9, del Decreto-legge n. 98/2011, convertito, con modificazioni, in Legge n. 111/2011, con riferimento agli atti notificati dal 1° aprile 2012, è l'istituto deflattivo del contenzioso attraverso il quale è possibile constatare, in sede amministrativa, la fondatezza dei motivi del ricorso e, al contempo, valutare la possibilità di giungere ad un accordo di mediazione. La procedura di reclamo/mediazione è obbligatoria, nell'ambito del processo tributario, qualora il contribuente intenda contestare in via giudiziale un atto di valore non superiore a Euro 50.000,00. L'atto di reclamo deve essere conforme a quanto prescritto dall'art. 18 del D. Lgs n. 546/1992, che disciplina il ricorso, in quanto, in caso di esito negativo della procedura, la domanda presentata produce automaticamente gli effetti del ricorso giurisdizionale. L'istanza può contenere la richiesta di annullamento, totale o parziale,

dell'atto, ovvero una proposta di mediazione diretta al ridimensionamento della pretesa impositiva. In mancanza della proposta ovvero in mancanza dei presupposti per l'accoglimento di quella presentata, l'Agenzia comunica al contribuente una propria proposta motivata di mediazione, tenendo conto dell'eventuale incertezza delle questioni controverse, del grado di sostenibilità della pretesa e del principio di economicità dell'azione amministrativa sulla base di una valutazione costi/benefici. Se la fase di mediazione non si chiude con la sottoscrizione di un accordo tra le parti, il contribuente può costituirsi in giudizio.

La Legge di stabilità 2015, ed il relativo Decreto attuativo n. 157/2015, riguardante l'organizzazione delle Agenzie fiscali, ha proposto un approccio basato sulla *compliance* senza, però, pronunciarsi in favore di un definitivo obbligo al contraddittorio e intervenendo sulla disciplina dei tradizionali istituti deflattivi, con l'obiettivo di renderli adeguati al nuovo clima di *compliance*, senza chiarezza e senza una reale possibilità del contribuente di un confronto diretto con la stessa per capirne le posizioni.

L'istituto del ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13 del D. Lgs. n. 472/1997, nasce per incentivare l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari, spostando in capo al contribuente una sorta di autovalutazione preventiva della propria posizione fiscale. La legge di stabilità 2015 è intervenuta sulla disciplina dell'istituto *de quo* prevedendo: l'ampliamento dell'ambito temporale entro il quale il contribuente può beneficiare della riduzione delle sanzioni, per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, che si estende fino alla scadenza dei termini di accertamento; l'introduzione della nuova formula di "ravvedimento al Processo verbale di costatazione"; la rimodulazione della riduzione delle sanzioni in funzione della tempestività della regolarizzazione. Questi interventi, da vedere con favore, lasciano comunque spazio a non poche criticità, tra le quali, l'impossibilità, il più delle volte, di un concreto e tempestivo confronto con la controparte pubblica, l'impossibilità di accedere al beneficio della rateizzazione se non attraverso l'espedito pratico del "ravvedimento frazionato", la complessità dell'impianto sanzionatorio che rende molto rischiosa l'autodeterminazione delle somme dovute, il contenuto non sempre sufficientemente preciso e dettagliato dei processi verbali di costatazione e la proroga dei termini di decadenza all'attività di accertamento, a seguito di ravvedimento

operoso, seppur l'Agenzia delle Entrate si trovi ad aver già analizzato la posizione ravveduta.

L'istituto dell'interpello, al quale è da riconoscere natura deflattiva, consente al contribuente, che si ritrovi in una situazione di incertezza circa l'applicazione di una norma tributaria, di venire a conoscenza della posizione tenuta dagli Uffici sull'argomento tramite la presentazione di un'istanza. Il D. Lgs. n. 124/2015 ha riconosciuto l'obbligatorietà solo per l'interpello disapplicativo, mentre, negli altri casi, prevale la natura di parere preventivo dell'istituto e quindi la mera facoltà, per il contribuente, alla sua presentazione. Seppur si tratti di un istituto di assoluta rilevanza, le tempistiche richieste dalla procedura di interpello risultano, nella pratica, ancora troppo lunghe. La risposta, scritta e motivata, alle istanze di interpello, vincola ogni organo dell'Amministrazione Finanziaria, con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente. Nel caso non venga rispettato il termine, il silenzio vale assenso alla soluzione prospettata dal contribuente. Gli atti - anche a contenuto impositivo o sanzionatorio - difformi dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli. L'efficacia delle risposte si estende anche ai comportamenti successivi del contribuente, riconducibili alla fattispecie oggetto d'interpello, con possibilità di rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'Amministrazione, con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri. Inoltre, ai sensi dell'art. 11 dello Statuto dei Diritti del Contribuente così come da ultima modifica, e nel rispetto di quanto disposto dall'art. 5 della stessa Legge, l'Amministrazione è tenuta alla pubblicazione delle risposte rese, mediante circolari, nei casi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione. Con riferimento ai soggetti legittimati, l'articolo 2 del Decreto Legislativo n. 156/2015 stabilisce che possono presentare istanza d'interpello i contribuenti, anche non residenti, i sostituti e i responsabili d'imposta e l'istanza deve essere presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari. È da segnalare l'opportunità di prevedere, in materia di interPELLI, la possibilità di chiedere il parere dell'Autorità fiscale anche a posteriori rispetto all'operazione incerta: questo permetterebbe al contribuente, in caso di risposta negativa, di ravvedersi e, all'Amministrazione Finanziaria, di acquisire maggiori informazioni circa le condotte, anche passate, dei soggetti passivi.

In generale, con riferimento al nuovo rapporto di *tax compliance* auspicato dall'Amministrazione, per la generalità dei contribuenti, dovrebbero essere previsti strumenti che permettano lo sviluppo ed il riconoscimento del "contribuente virtuoso" ovviamente prevedendo il coinvolgimento dei professionisti, in quanto conoscitori del contesto sociale ed in grado di sopperire alle carenze "strutturali" dei contribuenti "minori". A fronte di ciò, sarebbe, allo stesso tempo, indispensabile, riconoscere ai professionisti, il diritto di poter tutelare le proprie posizioni nel rispetto deontologico del proprio ruolo di consulenti, attraverso l'attivazione di canali di confronto rafforzati con l'Amministrazione Finanziaria anche sotto forma di *ruling* interno.

Infine, è da ribadire la necessità di prevedere, nell'ordinamento italiano, l'obbligatorietà del contraddittorio effettivo tra le parti d'imposta in quanto, in molti casi, permetterebbe l'emissione di un atto impositivo "giusto", reale fotografia della realtà contributiva del singolo contribuente. Tale obbligo dovrebbe essere sancito in modo chiaro da una norma di legge che ne regoli puntualmente il procedimento; e tale intervento normativo potrebbe essere inserito all'interno dello Statuto del Contribuente, rafforzando, anche all'atto pratico, la sua funzione di testo unico in materia tributaria.

Se, con riferimento alla generalità dei contribuenti, siamo ben lontani da un effettivo rapporto collaborativo tra soggetto privato e pubblico, per quanto riguarda i c.d. "grandi contribuenti" il nostro ordinamento si è allineato agli *standard* internazionali introducendo ed implementando il regime di adempimento collaborativo denominato "*cooperative tax compliance*".

A livello internazionale, nel 2008 i Commissari del *Forum on tax Administration* (FTA) hanno coniato l'espressione *Enhanced Relationship* per indicare una relazione specificamente definita, basata su intenzioni mutualmente espresse e non su regole dettagliate nonché su una conoscenza reciproca, rispetto e collaborazione fattiva, a cui i contribuenti e le autorità fiscali accedono volontariamente, andando oltre le loro obbligazioni legali di base.

Nel 2013, l'OCSE ha pubblicato il Report "*Co – operative compliance: a Framework from Enhanced Relationship to Co – operative compliance*" nel quale ha recepito il *Five key pillars* alla base della relazione rafforzata, postulata nel 2008, ha ampliato il concetto di "collaborazione" ed ha introdotto l'obbligo per il contribuente di dotarsi di

un efficace *Tax control framework*, formalizzando, così, il nuovo regime di adempimento collaborativo.

Gli Stati che hanno fatto proprie le linee guida contenute nei Report pubblicati dall'OCSE hanno codificato modelli generali di funzionamento della *cooperative compliance* e hanno previsto la possibilità di accordi individuali tra privato e autorità in modo da renderne possibile l'implementazione.

Possiamo rintracciare dei tratti comuni nell'attuazione del regime di *cooperative compliance* nei vari Paesi tra cui, i più rilevanti: l'esistenza all'interno dell'azienda di un sistema di gestione dei rischi fiscali, cd. *Tax Control Framework*, che garantisca l'affidabilità delle dichiarazioni fiscali; l'applicazione del regime ad una categoria ristretta di contribuenti e cioè a quelli di più grandi dimensioni; la volontarietà di adesione.

Alla luce di questo quadro internazionale, in Italia, l'Agenzia delle Entrate nel ha recepito le linee guida OCSE, riguardanti la costruzione di un rapporto collaborativo tra Fisco e grandi contribuenti improntato alla trasparenza ed alla fiducia reciproca, nel "Progetto Pilota del Regime di adempimento collaborativo" del 25 giugno 2013. L'Agenzia ha invitato i grandi contribuenti a presentare la propria richiesta di adesione al progetto, entro il 31 luglio 2013, da un lato per misurare l'apprezzamento dell'iniziativa e dall'altro per avviare tavoli tecnici, in collaborazione con gli stessi soggetti, per addivenire ad una definizione concreta della posizione di entrambe le parti nel nuovo rapporto auspicato. I requisiti assolutamente necessari per essere ammessi al Progetto Pilota erano: rientrare nella qualifica di "grande contribuente" e, quindi, aver conseguito nell'anno di imposta 2011 un volume d'affari o di ricavi non inferiore a 100 milioni di Euro; aver adottato modelli di organizzazione e gestione di cui all'Art. 6 del D. lgs n. 231/2001 oppure essere dotati di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale, cd. *Tax Control Framework*. Alla data di scadenza per presentare la propria richiesta di adesione al Progetto, sono state 84 le aziende che si sono proposte, a copertura del 10% del fatturato relativo alla categoria dei "grandi contribuenti" operanti in Italia; tuttavia, solo 14 sono state individuate per la concreta implementazione del piano.

Il regime di *cooperative compliance* è stato introdotto nel nostro ordinamento con il D. Lgs. n. 128/2015: "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente" (artt. 3 ss.).

Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 54237 del 14 aprile 2016, “Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli artt. 3 e seguenti del Decreto legislativo n. 128 del 5 agosto 2015”, sono stati fissati i requisiti soggettivi e oggettivi di accesso al regime di adempimento collaborativo, le caratteristiche del sistema di controllo interno a presidio del rischio fiscale, le modalità di presentazione dell’istanza di adesione, gli effetti premiali e il procedimento di fuoriuscita dal regime. Inoltre, i chiarimenti forniti dall’Agenzia in occasione dell’incontro con la stampa specializzata: “Adempimento collaborativo: nuova frontiera della *compliance*” del 16/17 giugno 2016, sono confluiti nella circolare n. 38/E del 16 settembre 2016 con l’intento di dare, nell’ambito normativo nazionale, una trattazione quanto più possibile esaustiva al regime di *cooperative compliance*.

Infine, con il provvedimento n. 101573 del 26 maggio 2017, l’Agenzia delle Entrate ha ulteriormente precisato, dal punto di vista operativo, le disposizioni attuative del regime di adempimento collaborativo.

È opportuno sottolineare che il dettato normativo rimette il buon esito dell’implementazione del regime al comportamento dei contribuenti, che dovranno dimostrarsi realmente cooperative e trasparenti in tutti i momenti previsti dalla procedura. Dall’altra parte, l’Amministrazione Finanziaria è tenuta ad assumere il ruolo di consulente istituzionale dell’impresa, superando quello di “controllore”, per mettere il contribuente nella posizione, già da tempo consolidata nei Paesi del Nord - Europa, di “cliente”.

Per quanto riguarda i requisiti soggettivi di accesso al regime di *cooperative compliance*, questi sono stati fissati dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 54237/2016 come segue:

- d) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume d’affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro;
- e) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume d’affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota;
- f) le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell’Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti, di cui all’art. 2 del D. lgs n. 147/2015, indipendentemente dal volume d’affari o di ricavi.

L'Amministrazione Finanziaria, nel sopra citato documento, ha dedicato particolare attenzione alle realtà societarie strutturate in gruppi di imprese, seppur tali soggetti non siano stati inclusi direttamente tra i destinatari di tale istituto in quanto regime pensato per le imprese, in possesso di requisiti tassativamente elencati, singolarmente considerate. È stata prevista l'estensione "per trascinamento" del regime collaborativo alle imprese che svolgono funzioni di indirizzo (concetto da interpretare alla luce di quanto disposto nella circolare n. 38/E del 16 settembre 2016), seppur non in possesso dei requisiti dimensionali previsti per l'adesione, purché l'inclusione sia ritenuta necessaria ai fini di una completa rappresentazione dei processi aziendali. Inoltre, la pregressa presentazione della domanda di ammissione al progetto pilota da parte di società con funzioni di indirizzo, prive dei requisiti dimensionali previsti *ex lege*, è stata ritenuta condizione sufficiente per consentire l'accesso al regime alle imprese del gruppo, con il limite dimensionale di 1 miliardo di euro di volume di affari ovvero di fatturato, e, "per trascinamento" alla società autrice della domanda di adesione al Progetto Pilota. Infine, è stato stabilito che la possibilità di inclusione "per trascinamento" dell'impresa con "funzioni di indirizzo" appartenga anche alle imprese che hanno aderito al regime tramite la procedura di interpello sui nuovi investimenti.

I soggetti che decidono di aderire al regime, oltre a soddisfare i requisiti soggettivi/dimensionali imposti dalla normativa, devono conformarsi anche ad un requisito oggettivo che richiede al contribuente di dotarsi, nel rispetto della autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento degli obiettivi, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno (*ex art. 4, D. Lgs. n. 128/2015*). Il *Tax Control Framework*, così definito, si inserisce nel sistema di controllo interno, divenendone parte integrante, e risponde alla funzione di mappatura dei rischi fiscali pur senza scendere nel merito delle singole operazioni (singole operazioni non routinarie dovranno essere oggetto di *assessment* specifico).

Il regime di *cooperative tax compliance*, che richiede una gestione accentrata e strutturata del rischio fiscale (distinto in "rischio fiscale significativo" e "rischio fiscale rilevante" – Prov. Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017), con i relativi costi che l'impresa deve considerare conducendo un'analisi costi-benefici, con la finalità di prevenire situazioni di incertezza circa la qualificazione normativa e/o il momento interpretativo di disposizioni tributarie che potrebbero comportare alle società, di

medie/grandi dimensioni, a prescindere dal carico fiscale maggiori costi, anche a titolo di interessi e sanzioni, e, quindi, un danno patrimoniale, ma, soprattutto un danno reputazionale che spesso prescinde dall'esito del contenzioso dinanzi alla commissione tributaria.

Con riferimento alla struttura del *Tax control framework*, all'impresa è lasciata ampia autonomia circa l'implementazione di soluzioni organizzative quanto più adeguate al perseguimento degli obiettivi sociali. Si ritiene che i modelli di organizzazione, gestione e controllo predisposti ai sensi del D. lgs n. 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), offrendo all'imprenditore, ai soci ed alla *governance* aziendale un vero e proprio sistema capace di monitorare l'attività dell'impresa; l'OCSE ha evidenziato l'importanza di un sistema di controllo interno (*internal control framework*), di cui il *tax control framework* costituisce parte integrante, fondato sui valori etici e morali del management e sul modo in cui questo assicura l'implementazione di tali valori nelle operazioni quotidiane, chiamando, così, in causa anche il tema di *corporate social responsibility*.

Ad ogni modo, l'art. 4 del D. Lgs. n. 128/2015 ha indicato i requisiti essenziali che il sistema di controllo del rischio fiscale, implementato dal contribuente, deve possedere, così specificati dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 54237/2016: deve garantire la promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali; deve contenere una chiara e documentata strategia fiscale; deve assicurare una chiara attribuzione di ruoli a persone con adeguate competenze ed esperienze, secondo criteri di separazione dei compiti, e esplicitare le responsabilità connesse ai sopra citati ruoli; deve prevedere efficaci procedure per la rilevazione del rischio, la misurazione del rischio e la gestione e controllo del rischio; deve prevedere efficaci procedure di monitoraggio che, attraverso un ciclo di autoapprendimento, consentano l'individuazione di eventuali carenze o errori nel funzionamento dello stesso e la conseguente attivazione delle necessarie azioni correttive; deve adattarsi ai principali cambiamenti che riguardano l'impresa, ivi comprese le modifiche della legislazione

fiscale; deve prevedere, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione valutativa, circa il funzionamento del sistema stesso, agli organi di gestione.

Il regime di adempimento collaborativo prevede una interlocuzione costante ed articolata su base annua tra grandi imprese e Amministrazione Finanziaria.

L'*iter* di ammissione al regime inizia con la presentazione dell'istanza di adesione corredata dalla documentazione consistente in tutti gli atti idonei a descrivere: l'attività svolta dall'impresa; la strategia fiscale; il sistema di controllo del rischio fiscale adottato e delle sue modalità di funzionamento; la mappa dei processi aziendali; la mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale dal momento della sua implementazione e dei controlli previsti nonché suoi periodici aggiornamenti. Ai fini istruttori, l'Agenzia delle Entrate, per mezzo di suoi funzionari all'uopo incaricati, ha la facoltà di accedere presso la sede dove la società svolge la sua attività economica, nei tempi e nei modi concordati con il contribuente, per acquisire ulteriori elementi utili alla comprensione del *business* aziendale e verificare l'operatività del sistema di controllo interno istituito dalla società. L'Agenzia delle Entrate comunica al contribuente l'esito della verifica entro centoventi giorni decorrenti dalla data di ricevimento dell'istanza ovvero della documentazione ad essa correlata, salvo sospensione dei termini. In sede di prima applicazione del regime, che avviene nel periodo d'imposta in cui è trasmessa l'istanza di adesione all'Agenzia delle Entrate, viene fissato un incontro di apertura della procedura di adempimento collaborativo in occasione del quale l'impresa è chiamata a comparire, per mezzo del legale rappresentante, ovvero di un procuratore, l'Agenzia assegna al contribuente almeno due funzionari di riferimento, per garantire la continuità e la tempestività del dialogo tra le parti, e il contribuente indica una o più persone, interne alla società, incaricati della gestione delle interazioni con l'Ufficio. Nell'ambito del regime di adempimento collaborativo al contribuente è lasciata la facoltà di presentare istanza di interpello abbreviato, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D. Lgs. N. 128/2015, per ottenere risposta in merito all'applicazione di disposizioni tributarie a concrete fattispecie aziendali ritenute rischiose sotto il profilo fiscale. In questi casi, la posizione dell'ufficio viene formalizzata in pareri motivati o tramite altri strumenti idonei a garantire certezza preventiva sulle fattispecie esaminate. Nei casi in cui siano portate all'attenzione dell'Agenzia operazioni, anche di natura straordinaria, ritenute di rilevanza strategica dall'impresa, la procedura richiede un più alto grado di

formalizzazione: l'autorità invita il contribuente al contraddittorio, allo scopo di pervenire ad una valutazione comune della fattispecie e viene redatto un documento chiamato "accordo di adempimento collaborativo". Ogni anno, entro il termine fissato per la presentazione delle dichiarazioni fiscali, i rappresentanti del contribuente e dell'Ufficio concordano l'incontro di chiusura della procedura che viene, poi, formalizzato nella "nota di chiusura della procedura".

A fronte del comportamento trasparente e collaborativo richiesto alle imprese ammesse al regime di *Cooperative Compliance* previsto al fine di evitare sanzioni ai contribuenti per operazioni attuate in violazione, anche inconsapevole, della normativa fiscale ma, soprattutto, per sostenere il gettito erariale ed evitare lunghi procedimenti di recupero delle maggiori imposte non correttamente versate all'Amministrazione Finanziaria, l'art. 6 del D. Lgs. N. 128/2015 ha previsto, in favore delle stesse, effetti di natura premiale quali, tra i più significativi: il principio del *no surprise approach*, la definizione preventiva del trattamento da riservare alle tematiche fiscali suscettibili di sollevare dubbi che consente di acquisire certezza di comportamenti, e, conseguentemente, di poter pianificare più consapevolmente l'impiego di risorse finanziarie; il principio dell'*early certainty*; la riduzione del rischio di sanzioni penali; la rimozione dell'obbligo di prestare garanzie per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette; la riduzione alla metà delle sanzioni in caso di contestazioni, ovvero l'applicazione del minimo edittale se minore.

Il contribuente ha la facoltà di uscire volontariamente dal regime di *cooperative tax compliance*, in tal caso, l'Ufficio emette il provvedimento di esclusione. Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 101573/2017 prevede tassative cause di esclusione dal regime al verificarsi delle quali l'Ufficio emette il sopra citato documento di esclusione, motivato. L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, nell'ambito dei doveri di buona fede e correttezza che permeano tutto il dettato normativo disciplinante il regime di adempimento collaborativo, gli elementi informativi raccolti a servizio dello stesso non potranno mai rappresentare fondamenta per successivi controlli, neanche posteriormente all'esclusione del contribuente dal regime.

È da segnalare che l'art. 1 del Decreto-legge n. 119/2018 ha ridotto da 30 a 20 milioni di euro la soglia di investimenti nel territorio dello Stato per l'accesso all' "interpello sui nuovi investimenti" (di cui all'art. 2, comma 1, del D. lgs. N. 147/2015)

relativamente alle istanze presentate a partire dal primo gennaio 2019, lasciando invariate le altre condizioni. Inoltre, il Legislatore, sin dall'introduzione del regime di adempimento collaborativo, aveva previsto un abbassamento del requisito soggettivo/dimensionale per l'ammissione allo stesso portandolo a 100 milioni di volume d'affari ovvero di ricavi a partire dal primo gennaio 2020.

Ad oggi, le imprese ammesse al regime di *Cooperative Compliance* nel panorama italiano sono 30, tra le quali: il gruppo Ferrero, il gruppo Leonardo, Unicredit, Ferrovie dello Stato Italiane S.p.A.

L'Italia risulta ancora indietro nell'implementazione del regime *de quo* rispetto ai Paesi Bassi dove la possibilità di "accordo di adempimento collaborativo" è esteso a tutti i contribuenti, comprese le piccole e medie imprese. Si trova, invece, completamente allineata con la maggior parte degli Stati, che hanno introdotto il Modello nei propri ordinamenti, per quanto riguarda l'adesione del tutto volontaria al regime.

In Paesi quali Canada, Irlanda, Sud Africa, Stati Uniti e Regno Unito, seppur la *Tax Disclosure* sia facoltativa, sono previsti adempimenti obbligatori di *Tax Compliance Risk Management* e di *disclosure* delle operazioni considerate ad alto rischio. La violazione di tali disposizioni comporta sanzioni per il *management* incaricato del monitoraggio e della gestione del rischio fiscale.

Alla luce di queste *practices*, l'evoluzione futura della disciplina di *cooperative compliance* del nostro Paese potrebbe prevedere l'affiancamento al sistema completamente *voluntary* di adempimenti *mandatory*.

