

# LUISS



LIBERA UNIVERSITÀ INTERNAZIONALE DEGLI STUDI SOCIALI

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

CATTEDRA DI DIRITTO TRIBUTARIO D'IMPRESA

**LA GESTIONE DEL RISCHIO FISCALE NEL SISTEMA DI  
CONTROLLO INTERNO: ATTUALITÀ E PROSPETTIVE.**

RELATORE

Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

---

CORRELATORE

Chiar.mo Prof. Giuseppe Molinaro

---

CANDIDATO

Gianfranco Rau

Matr. 138523

---

---

ANNO ACCADEMICO 2019/2020

*“Te sine nil altum mens inchoat”*

Virgilio, Georgiche

## SOMMARIO

LISTA ABBREVIAZIONI .....	1
Introduzione.....	3
Capitolo 1 Il rischio fiscale.....	7
1. Il rischio nell'attività d'impresa. ....	7
2. Il rischio fiscale. ....	12
2.1. Rischio interno ed esterno. ....	20
2.2. Rischio specifico e generico. ....	22
2.3. Rischio per imposte dirette e per imposte indirette. ....	25
2.4. Rischio fiscale significativo e rischio fiscale rilevante (rinvio). ....	26
3. Genesi dell'attenzione per il rischio fiscale.....	27
3.1. L'esperienza Statunitense. ....	28
3.2. Il contributo dell'OCSE.....	32
3.3. Esperienza in altri ordinamenti (cenni). ....	43
Capitolo 2 Il nuovo rapporto Fisco – Contribuente nell'ordinamento Italiano. ....	47
1. L'evoluzione del rapporto: il c.d. “quarto periodo”. ....	47
2. La nuova disciplina degli interpelli (Dlgs. 156/2015).....	61
3. Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.....	68
4. L'interpello sui nuovi investimenti.....	83
4.1. Premessa e riferimenti normativi.....	83
4.2. Ambito di applicazione soggettivo.....	85
4.3. Ambito di applicazione oggettivo. ....	87
4.4. Modalità di presentazione dell'istanza, procedura esecutiva ed efficacia dell'interpello. ....	91
4.5. Rapporto con altri istituti e osservazioni conclusive.....	95
5. La dichiarazione integrativa. ....	98
6. Il ravvedimento operoso. ....	105
7. La migliore forma di dialogo: l'adempimento collaborativo (rinvio). ....	109

Capitolo 3 La Cooperative Compliance come paradigma di “ <i>enhanced relationship</i> ” tra Fisco e impresa. ....	112
1. Introduzione.....	112
2. Il Progetto Pilota.....	114
3. La legge delega n. 23 del 2014.....	116
4. Il regime di adempimento collaborativo. Il Decreto Legislativo n. 128 del 2015.....	120
4.1. Finalità e oggetto della disciplina.....	123
4.2. Requisiti soggettivi ed oggettivi.....	124
4.3. Adesione al regime e cause di esclusione.....	135
4.4. Procedura di svolgimento.....	141
4.5. Impegni dell’Amministrazione Finanziaria e del contribuente.....	146
4.6. Effetti.....	150
Capitolo 4 Il modello di gestione e controllo del rischio fiscale: <i>il Tax Control Framework</i> .....	160
1. Introduzione.....	160
2. Genesi e sviluppo del <i>Tax Control Framework</i> in seno all’OCSE.....	162
3. Il <i>Tax Control Framework</i> in Italia.....	166
4. (segue) la crescente attenzione per la <i>Tax Governance</i> .....	168
5. Caratteristiche di un processo di <i>Tax Risk Management</i> .....	171
5.1. Pianificazione dell’attività.....	172
5.2. Identificazione e valutazione dei rischi.....	174
5.3. Trattamento dei rischi.....	176
5.4. Monitoraggio fiscale.....	177
5.5. Piano d’azione e <i>reporting</i> .....	178
5.6. Comunicazione e formazione.....	179
6. La struttura del <i>Tax Control Framework</i> .....	179
6.1. Strategia fiscale.....	183
6.2. Attribuzione di ruoli e responsabilità.....	184
6.3. Procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.....	187
6.4. Monitoraggio.....	187

6.5. Adattabilità al contesto interno ed esterno. ....	188
6.6. Relazione agli organi di gestione. ....	188
7. I benefici del <i>Tax Control Framework</i> . ....	189
Capitolo 5 Gestione del rischio fiscale e sistema di controllo interno .....	193
1. Introduzione: i sistemi di gestione dei rischi aziendali.....	193
2. Il Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231: la responsabilità amministrativa degli enti. ....	195
2.1. Quadro normativo e <i>ratio</i> dell’istituto.....	196
2.1.1. Natura della responsabilità dell’ente. ....	203
2.1.2. Criteri di attribuzione della responsabilità dell’ente.....	208
2.1.3. Trattamento sanzionatorio. ....	212
2.2. Prassi e principi teorici per la redazione di Modello 231.....	216
2.3. (segue) La corretta attuazione e l’effettività del Modello. La centralità dell’attività formativa. ....	225
2.4. L’Organismo di Vigilanza (OdV). ....	227
2.5. Introduzione dei reati tributari nel novero dei reati presupposto. Il Modello 231 “integrato”.....	229
2.6. L’approccio integrato. ....	239
2.7. Le risposte del Sistema 231 alla pandemia di Covid-19. ....	241
3. Il modello 262.....	243
Osservazioni conclusive .....	246
BIBLIOGRAFIA .....	249

## LISTA ABBREVIAZIONI

APA – Advanced Pricing Agreement.

ATO – Australian Tax Office.

ATP – Aggressive Tax Planning.

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting.

CEDU – Corte Europea dei Diritti dell’Uomo.

CEO – Chief Executive Officer.

CFC – Contolled Foreign Companies.

CFO – Chief Financial Officer.

CNDCEC – Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

CSC – Centro Studi Confindustria.

CTPA – Centre for Tax Policy and Administration.

D.L. – Decreto Legge.

D.Lgs. – Decreto Legislativo.

D.P.R. – Decreto del Presidente della Repubblica.

DP – Dirigente Preposto.

ERM – Enterprise Risk Management.

FASB – Financial Accounting Standard Board.

FERMA - Federation of European Risk Management Association.

FTA – Forum on Tax Administration.

GAAP – General Accepted Accounting Principles.

HGI – Henderson Global Investors.

HMRC – Her Majesty’s Revenues and Customs.

IAS – International Accounting Standard.

ICF – Internal Control Framework.

IFA – International Fiscal Association.

IMF – International Monetary Fund.

IRAP – Imposta regionale sulle Attività Produttive.

IVA – Imposta sul valore aggiunto.

MOG – Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo (talvolta anche MOGC).

OCSE – Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico.

OCSE (OECD) – Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico.

OIC – Organismo Italiano di Contabilità.

OICR – Organismi di Investimento Collettivo del Risparmio.

OMS – Organizzazione Mondiale della Sanità.

ONU – Organizzazione delle Nazioni Unite.

Rel. III. – Relazione illustrativa.

SAO – Senior Accounting Officer.

SEC – Securities and Exchange Commission.

SOX – Sarbanes-Oxley Act.

TCF – Tax Control Framework.

TUF – Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria.

TUIR – Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

UE – Unione Europea.

## Introduzione

“*Everybody has a plan until they get punched in the mounth!*”<sup>1</sup>”.

Questa fu la famosa risposta che Mike Tyson, al tempo campione mondiale dei pesi massimi, riservò ai giornalisti quando gli fu chiesto se avesse in mente una strategia per l’incontro che l’avrebbe visto difendere il titolo contro Holyfield. L’incontro si disputò poche ore dopo, era il 9 novembre 1996, e “*Iron Mike*” – come veniva spesso soprannominato dalla stampa – perse, ma ciò che ancora oggi non ha smesso di attirare l’attenzione di molti è la frase che venne pronunciata in quella occasione.

Se infatti è indubbio che le parole di Mike Tyson siano sagge per chi si trova a fronteggiare un avversario su un *ring*, quello che ha da sempre attirato l’attenzione è come la stessa espressione risulti esser parimenti intelligente e calzante anche in un contesto decisamente diverso quale quello della gestione dell’attività d’impresa.

Sarebbe un grande errore ritenere che la frase del campione statunitense debba essere intesa nel senso dell’inutilità dell’avere un piano. Al contrario l’espressione allude alla fondamentale importanza di avere una strategia completa che – in quanto tale – includa anche la possibilità di essere colpiti. Così come un grande pugile deve essere in grado di anticipare i colpi conoscendo a fondo lo sport che pratica, i suoi avversari e sapendo cogliere i segnali di pericolo per reagire, allo stesso modo il *management* aziendale deve conoscere a fondo i rischi che determinate attività possono comportare, per poterli gestire di conseguenza. L’improvvisazione infatti, in entrambi i contesti, rischia di far combattere come un qualsiasi “*street fighter*”, portando ad inesorabili sconfitte.

Non è dunque sufficiente progettare la migliore strategia se non si fanno i conti con gli imprevisti, con la possibilità di essere colpiti. Ovviamente non è detto che si debba essere colpiti, ma dal momento che il rischio c’è, è bene essere pronti.

Il rischio è qualcosa di inscindibilmente legato all’attività d’impresa e diversi studi in materia hanno condotto nel corso del tempo a numerosissime categorizzazioni volte a individuare le sue diverse declinazioni nell’ambito dell’attività economica. La consapevolezza di dover fronteggiare rischi ha portato nel corso del tempo le imprese ad elaborare – sulla spinta costante del Legislatore – modelli e sistemi per il relativo

---

<sup>1</sup> Letteralmente: “*Ognuno ha un piano prima di essere colpito con un pugno sul muso*”.

monitoraggio. Tali modelli, a loro volta, hanno ampliato nel corso del tempo il loro raggio di azione, andando a ricomprendere i diversi profili dell'attività aziendale secondo un approccio sempre più integrato.

Tra le diverse forme in cui il rischio può manifestarsi, negli ultimi anni ha avuto senz'altro un rilievo crescente il rischio di natura fiscale, “*inteso quale il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o le finalità dell'ordinamento tributario*” (Art. 3, co.1, D.Lgs. 128/2015). L'attenzione e la sensibilità del *management* aziendale per la variabile fiscale non ha sempre avuto l'importanza che ha oggi. Alle tradizionali conseguenze patrimoniali derivanti da violazioni di questo genere si sono affiancate conseguenze reputazionali ed effetti sull'immagine dell'impresa tutt'altro che trascurabili, frutto della crescente sensibilità e attenzione dell'opinione pubblica alla *compliance* delle imprese, specie di più grandi dimensioni. La necessità di tutelare la propria immagine, anche solo da sospette violazioni, ha spinto le grandi multinazionali a implementare sistemi idonei a garantire la massima trasparenza e a tradurre questa grande attenzione dei consumatori su questo tema in un prezioso vantaggio competitivo.

Il Legislatore, a sua volta, non può restare inerte di fronte a tutto ciò. Premesso che chi avrà intenzione di trasgredire la legge lo farà sempre, è evidente che un sistema normativo chiaro e ordinato, accompagnato da una giurisprudenza costante e tempestiva riduca notevolmente, specie per coloro che intendo pienamente agire nel rispetto delle stesse, il rischio di violazione delle norme; al contrario, un ordinamento incerto, sovraccaricato di norme e accompagnato da una giurisprudenza spesso altalenante espone anche gli operatori economici più volenterosi a involontarie violazioni.

Questa considerazione ci consente quindi di individuare nell'incertezza normativa la fonte principale del rischio di natura fiscale. Più in generale, l'incertezza rappresenta per ogni ordinamento un elemento deleterio da cui rifuggire. Comporta difficoltà applicative delle norme e il proliferare di contenziosi, impattando negativamente sulle scelte di investimento, che vengono comprensibilmente orientate altrove, compromettendo notevolmente la crescita economica del Paese. Oggi infatti ogni forma di iniziativa economica non può prescindere da un adeguato livello di certezza nei rapporti tributari.

A livello nazionale la consapevolezza della necessità di strumenti di prevenzione del rischio fiscale e più in generale l'attenzione per la *tax governance* è maturata più tardi

rispetto a molti altri ordinamenti, assumendo rilievo solamente con il Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 218 che ha introdotto nel nostro ordinamento il regime di adempimento collaborativo (c.d. *cooperative compliance*). In una fase storica come quella attuale, caratterizzata da diversi interventi legislativi volti – spesso sulla scorta di spinte sovranazionali – al miglioramento del rapporto tra Fisco e contribuente, il regime di adempimento collaborativo gioca senza dubbio un ruolo da protagonista. L’istituto in questione consente ai contribuenti che soddisfano determinati requisiti – tra cui ad oggi spiccano le rilevanti dimensioni e la predisposizione di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. *Tax Control Framework*) – di ottenere un contatto privilegiato con l’Amministrazione Finanziaria, volto a garantire un confronto preventivo sulle situazioni incerte, suscettibili di generare rischi fiscali. La volontà è quella di superare il tradizionale approccio attendista del rapporto impositivo, a favore di un dialogo anticipato volto a ridurre al minimo i rischi dell’accertamento. Ad una prima fase di applicazione caratterizzata da un ambito applicativo decisamente ristretto, con soglie dimensionali molto alte, ha fatto seguito una seconda fase che ne ha comportato il progressivo allargamento, purtuttavia non consentendo – ancora – alla stragrande maggioranza dei contribuenti di accedervi.

L’introduzione nel nostro ordinamento dell’adempimento collaborativo e del connesso *Tax Control Framework* è stata seguita da due importantissimi interventi normativi, operanti mediante l’aggiornamento del Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231 – in materia di responsabilità amministrativa degli enti – che hanno introdotto, a cavallo tra il 2019 e il 2020, alcuni reati tributari nel novero dei c.d. reati presupposto. Tale integrazione costringe oggi le imprese ad intervenire in modo consistente sul proprio Modello di gestione, organizzazione e controllo (MOGC), indispensabile ai fini del c.d. “*Sistema 231*”, per completarlo ed arricchirlo alla luce delle nuove disposizioni normative.

L’obiettivo della presente trattazione è dunque quello di interrogarsi su come la crescente sensibilità per la prevenzione e la gestione del rischio fiscale, le concrete prospettive di ampliamento del perimetro di contribuenti coinvolti nel regime di adempimento collaborativo e il necessario aggiornamento ai reati tributari del MOGC a seguito dei recentissimi interventi normativi, possano tradursi in una preziosa opportunità per le imprese, indipendentemente dalla loro dimensione.

Ad avviso di chi scrive, la situazione descritta pone infatti solide basi per una doverosa evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente, sulla quale il Legislatore nazionale cerca di intervenire dagli inizi degli anni Novanta. Queste premesse rappresentano l'opportunità per un'epocale e diffusa evoluzione culturale della concezione del rapporto impositivo nel nostro ordinamento, volta al superamento della tradizionale verticalità a favore di un'ottica di crescente collaborazione, trasparenza e maggiore dialogo. Oggi la globalizzazione, l'apertura dei mercati e la crescente concorrenza fiscale tra Stati impongono lo sviluppo di questi aspetti, indispensabili per accrescere la certezza – e quindi l'*appeal* del nostro Paese – e creare un clima più favorevole agli investimenti esteri, con innegabili riflessi in termini di crescita economica.

Nel rispondere a questo interrogativo, la presente trattazione si articola in cinque capitoli. Il Capitolo Primo è dedicato ad una ricostruzione storica degli aspetti salienti che hanno portato, sulla spinta dell'esperienze di altri Paesi, ad affrontare con maggior attenzione il tema della variabile fiscale nello svolgimento dell'attività aziendale. Come osservato poi nel Capitolo Secondo, proprio questa consapevolezza ha portato il Legislatore dagli anni Novanta ad oggi – nel corso di quello che verrà ivi definito come “*quarto periodo*” – ad adottare numerose misure che hanno rivoluzionato il rapporto tra Fisco e contribuente in favore di una maggiore collaborazione. Momenti cruciali in questo senso sono stati rappresentati dall'emanazione dello Statuto del contribuente (2000) e della Legge Delega n. 23 del 2014. Quest'ultima in particolare ha posto le basi per diverse misure volte a far maturare in Italia, in capo al contribuente, la c.d. *compliance philosophy*, intesa come massima propensione al rispetto della normativa. In tale contesto, il regime di adempimento collaborativo – introdotto dal citato D.Lgs. 128/2015 – rappresenta certamente la massima espressione del nuovo rapporto di *compliance*. A tale istituto sono dedicati il Capitolo Terzo e il Capitolo Quarto, riferiti rispettivamente agli aspetti più generali e alla nuova figura del c.d. *Tax Control Framework*, quale strumento *ad hoc* per la gestione e il controllo del rischio fiscale. Per espressa volontà del Legislatore, è indispensabile che quest'ultimo sia integrato nel più ampio sistema aziendale di gestione e controllo del rischio. Così il Capitolo Quinto è dedicato ai sistemi di organizzazione, gestione e controllo già esistenti nel nostro ordinamento – con particolare *focus* sul D.Lgs. 231/2001 – per porre le basi per comprendere come, in concreto, la gestione del rischio fiscale possa integrare gli attuali sistemi di controllo interno e tradursi oggi in una preziosissima opportunità per le imprese, indipendentemente dalle dimensioni.

# Capitolo 1

## Il rischio fiscale

*Sommario:* 1. Il rischio nell'attività d'impresa; 2. Il rischio fiscale; 2.1 Rischio interno ed esterno; 2.2 Rischio specifico e generico; 2.3 Rischio per imposte dirette e per imposte indirette; 2.4 Rischio fiscale significativo e rischio fiscale rilevante (rinvio); 3. Genesi dell'attenzione per il rischio fiscale; 3.1 L'esperienza Statunitense; 3.2 Il contributo dell'OCSE; 3.3 Esperienza in altri ordinamenti (cenni).

### 1. Il rischio nell'attività d'impresa.

La celebre enciclopedia Treccani definisce il rischio come “eventualità di subire un danno connessa a circostanze più o meno prevedibili”, precisandone poi la portata più tenue rispetto al concetto di pericolo. Ogni decisione che prendiamo, nella vita di tutti i giorni, comporta il più delle volte un certo grado di incertezza e da sempre l'uomo si interroga su come misurare e contenere il rischio connesso con modalità sempre più sviluppate.

Volendo infatti volgere lo sguardo a tecniche e modalità più risalenti, già quattro millenni prima la nascita di Cristo le popolazioni che abitavano le terre fra il Tigri e l'Eufrate si affidavano ai loro sacerdoti per ottenere maggiori indicazioni su iniziative dall'esito incerto che si apprestavano a realizzare<sup>2</sup>. È solo con il Rinascimento<sup>3</sup>, e con l'affermarsi della numerazione araba, che l'uomo comincia ad interrogarsi sul rischio con tecniche scientifiche<sup>4</sup>.

I secoli a seguire sono stati caratterizzati da molteplici ricerche sul tema del rischio – avvantaggiate e arricchite da nuove conoscenze matematiche ma soprattutto da nuovi ambiti di rischiosità cui rivolgere l'attenzione – fino ad assicurare, nel Novecento, al “*Risk Management*” una propria autonomia disciplinare; stesse ricerche che han posto le basi

---

<sup>2</sup>Covello, Vincent T.; Mumpower, Jeryl (1985), “*Risk Analysis and Risk Management: An Historical Perspective*”, in “*Risk Analysis*”, Volume 5, Issue 2, pag. 103–120.

<sup>3</sup>Bernstein P., “*Risk as a History of Ideas*”, in “*Financial Analysts Journal*“, Vol. 51, No. 1, 1995, pagg. 7-11.

<sup>4</sup>Il primo esempio è secondo molti da individuare nel “*Liber de Ludo Aleae*” – seconda metà del 500 - scritto da Girolamo Cardano, definito come “la prima vera trattazione riguardante un caso specifico di probabilità: quella connessa ad alcuni giochi di carte” (Roggi, Piero. Progetto di ricerca Rischio e incertezza un profilo di storia dell'analisi economica, Firenze, 2011). Da questo momento, la misurazione del rischio ha impegnato numerosi matematici, specie quelli più sensibili a questioni economiche e finanziarie. Spiccano in particolare i contributi di Pascal (1623-1662) e Fermat (1601-1665), di Abraham de Moivre (1667-1754) e di Daniel Bernoulli (1700 -1782), con il celebre “paradosso di San Pietroburgo”.

per successivi sviluppi fino a condurre al concetto di “*Enterprise Risk Management*” (ERM). Questa crescente consapevolezza del rischio e della conseguente necessità di una sua gestione ha rappresentato per Bernestein, nel 1996: “*What [...] distinguishes the thousands of year of history from what we think of as a modern times*”<sup>5</sup>, con effetti importantissimi: “*The revolutionary idea that defines the boundary between modern times and the past is the mastery of risk: the notion that the future is more than a whim of the gods and that man and women are not passive before nature*”<sup>6</sup>.

Restringendo la nostra analisi e calando le precedenti considerazioni generali in un contesto più specifico quale quello aziendale, possiamo dire che il rischio è un qualcosa di intrinsecamente connesso all’attività d’impresa. Del resto, tradizioni consolidate tendono a legittimare il profitto dell’imprenditore nell’esercizio della sua attività economica proprio riconoscendogli l’assunzione del rischio. Quest’ultimo non può essere ignorato dalla *governance* dell’impresa, che deve analizzarlo sotto ogni aspetto per poterlo affrontare con efficacia<sup>7</sup>. Inoltre, la consapevolezza del fatto che un’efficace analisi del rischio non possa prescindere dalla valutazione del contesto aziendale e dei rischi ad esso connessi ha fatto sì che, piuttosto che di *risk management*, oggi sia più opportuno parlare di *Enterprise Risk Management*, vale a dire di “gestione dei rischi aziendali non come singoli, ma come massa integrata di fattori da fronteggiare in un’ottica unitaria”<sup>8</sup>.

Uno dei principali studiosi che si è dedicato al concetto di rischio è senza dubbio l’economista americano Frank H. Knight, nel suo celebre “*Risk, Uncertainty, and Profit*” del 1921. In questo scritto l’autore elabora la distinzione tra nozione di “rischio” e nozione di “incertezza” definendo il primo come una situazione in cui, nonostante la non conoscenza dell’accadimento futuro, è possibile determinare una probabilità al verificarsi degli eventi futuri; l’incertezza al contrario si caratterizza per l’impossibilità di associare ad un evento futuro una probabilità che questo si verifichi<sup>9</sup>.

---

<sup>5</sup> “Ciò che [...] differenzia i millenni di storia precedente da ciò che consideriamo epoca moderna”.

<sup>6</sup> “L’idea rivoluzionaria che segna il confine tra tempi moderni e passato è proprio la padronanza del rischio: l’idea che il futuro è qualcosa di diverso di un capriccio divino e che gli uomini e le donne non sono passivi di fronte alla natura”.

<sup>7</sup> Melillo, Claudio. *Compliance Fiscale, strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*, IPSOA Guide Operative, Wolters Kluwer Italia, 2019, pag. 73.

<sup>8</sup> Melillo, Claudio. *Compliance Fiscale, strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*, IPSOA Guide Operative, Wolters Kluwer Italia, 2019, pag. 76.

<sup>9</sup> Un esempio che aiuta a comprendere al meglio questa distinzione può essere il seguente. Un giocatore può scommettere sul fatto che a seguito del lancio di un dado uscirà un determinato numero. In questo caso

Ad ogni modo – nonostante la tendenziale difficoltà nel definire in maniera univoca il concetto di rischio<sup>10</sup>, specie con riferimento allo svolgimento dell’attività d’impresa – l’evoluzione del pensiero e il confronto di idee hanno fatto sì che lo studio di questo tema si spingesse oltre la ricerca di una definizione unica e omnicomprensiva per muovere verso una molteplicità di declinazioni della nozione di rischio aziendale, tutto sommato pacificamente accolta.

Tuttavia, prima di addentrarci nella definizione specifica di alcune di queste, è necessaria una precisazione preliminare. Oggi bisogna partire dall’assunto che il rischio aziendale contempla non soltanto l’insieme dei possibili effetti negativi ma anche l’insieme di potenziali effetti positivi, che si verificano in virtù di un avvenimento inaspettato di natura economica, finanziaria, patrimoniale o anche reputazionale. Questa importante premessa ci consente di affermare come una moderna attività di *risk management* non possa più limitarsi alla classica funzione *downside*, inteso come monitoraggio di rischi e contenimento degli effetti dell’evento negativo, ma debba estendersi anche ad una nuova funzione *upside*, da intendere come gestione di rischi potenzialmente suscettibili di diventare valore per l’impresa<sup>11</sup>. Questa consapevolezza impatta fortemente e in modo concreto sulla conseguente attività di gestione e quindi sull’approccio al rischio: da una gestione dei rischi basata esclusivamente sull’eliminazione o trasferimento, ad una gestione integrata capace di identificare le possibili aree di miglioramento della competitività aziendale.

Come anticipato, in seno al concetto ampio e fluido di rischio aziendale, possono oggi essere ricondotte diverse declinazioni. L’abbondanza di studi e approfondimenti in materia ha fatto sì che ad ogni modo non possano essere individuate rigide e statiche

---

Frank H. Knight individuerà un rischio poiché il giocatore sa con certezza che l'evento atteso potrà verificarsi con una probabilità di 1 su 6. Al contrario, non è possibile conoscere con certezza la probabilità del numero di giri che il dado farà sul tavolo dopo il lancio. In quest'ultimo caso, non avendo il giocatore sufficienti informazioni, opererà in condizioni di incertezza.

<sup>10</sup> Pur evidenziando che un rilevante punto di riferimento in termini di definizione univoca può individuarsi nella definizione di rischio che ha dato la Commissione Europea nel documento ad opera del *Fiscalis Risk Management Platform Group*, denominato “*Compliance Risk Management – Guide for Tax Administrations*” del 2010 in cui si parla di “*the threat or probability that an action or event will adversely affect an organisation’s ability to achieve its objectives*”. Sempre in questo ambito la Commissione precisa anche come la nozione di rischio ponga le proprie radici storiche nel mercato marittimo italiano e più nello specifico nel rapporto tra le incertezze e la pericolosità del mare ed il rischio concreto di perdere il carico od addirittura l’imbarcazione tutta.

<sup>11</sup> Mantovani G., Gurisatti P., “A ciascuno il suo rischio: le imprese italiane e la gestione dell’incertezza ai tempi della crisi”, Milano, Teofilo Intato per conto di Università Cà Foscari e Confindustria Roma, vol. unico, 2010.

categorizzazioni. Tuttavia, ricostruendo in modo organico e sistematico le diverse declinazioni di rischi connessi all'attività aziendale, una prima distinzione di rilievo è sicuramente quella tra "rischi competitivi" (o "imprenditoriali") e "rischi non competitivi". I primi si caratterizzano per la loro stretta connessione con lo svolgimento dell'attività d'impresa racchiudendo – a titolo esemplificativo – dinamiche concorrenziali, evoluzione della domanda, nuovi *competitors* e così via. I secondi invece ricomprendono accadimenti non direttamente correlati alle dinamiche competitive proprie di un'azienda, ma che possono generare impatti rilevanti sulla vita della stessa. Sempre a titolo esemplificativo, possono ricondursi in questa seconda categoria eventi atmosferici straordinari, ma anche i casi di infedeltà dei propri dipendenti, o ancora episodi di concorrenza sleale.

Un'altra categorizzazione, più dettagliata, tende a declinare il rischio aziendale in rischio operativo, rischio finanziario, rischio di mercato, rischio strategico e di business<sup>12</sup>.

Il rischio operativo è da intendersi come la probabilità che si verifichino cambiamenti inattesi nello svolgimento dell'attività caratteristica dell'impresa e può derivare da questioni inerenti alle risorse umane (ad esempio una minore produttività del personale) o ancora a tecnologie e processi adottati che non garantiscono *standard* di efficienza e produttività originariamente previsti.

Il rischio finanziario si configura anche come rischio di liquidità ed emerge quando la società non è in grado di far fronte ai propri debiti. L'altra faccia della medaglia ci consente di far rientrare nel rischio finanziario anche il rischio di credito, inteso come probabilità del danno derivante dall'inadempimento di una controparte contrattuale.

Il rischio di mercato consiste nella probabilità di cambiamenti nei mercati finanziari, nei prezzi, nei tassi di interesse o di cambio. Il rischio strategico invece riguarda cambiamenti chiave nel formulare e applicare le strategie<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Mark, R., Galai, D., & Crouhy, M. (2006). The essentials of risk management, McGraw Hill. Appendix 1.1.

<sup>13</sup> E' quello che può verificarsi quando nel predisporre valutazioni relative ad andamenti futuri dell'attività o del mercato si sovrastimano ricavi o sottostimano costi, con conseguenti impatti – potenzialmente drastici – sulle strategie aziendali, con insostenibili situazioni a livello economico o finanziario (Melillo, Claudio. Compliance Fiscale, strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali, IPSOA Guide Operative, Wolters Kluwer Italia, 2019, pag. 76)

Infine, il rischio di *business* è da ricondurre a fattori esterni all'impresa quali la forza dei concorrenti o la crisi della domanda, elementi esogeni – come tali non determinati da scelte del *management* – e in grado, ad ogni modo, di mettere in crisi la società.

In conclusione, è bene riportare due categorie trasversali rispetto alle precedenti, in seno alle quali è opportuno collocare il rischio fiscale, ossia quella del rischio legale e quella del rischio reputazionale. Con il primo si intende la potenziale esposizione dalle società alla violazione di norme e regolamenti o inadempimenti contrattuali, idonei a determinare l'irrogazione di sanzioni nonché a causare l'insorgere di controversie. Il rischio reputazionale è dall'altro lato da considerare come una perdita di fiducia verso il futuro, un rischio c.d. di “secondo livello” generato necessariamente da un errore precedente la cui gravità è tale da determinare una perdita di fiducia o di credibilità<sup>14</sup>. Il dato reputazionale e d'immagine è infatti da sempre un aspetto tutt'altro che trascurabile per le imprese. Sotto questo punto di vista è fondamentale che il *management* aziendale curi al meglio gli aspetti più cari all'opinione pubblica ed ai quali la stessa si mostra più sensibile. In questo senso è senz'altro pacifico attribuire di questi tempi una preminente attenzione ai temi legati alla sostenibilità ambientale, che interessano sempre più il consumatore e che – ove presenti – vengono comprensibilmente pubblicizzati dalle imprese. Un dato che però non può esser taciuto – e di certo più pertinente ai nostri fini – è come, tra gli aspetti reputazionali da monitorare per il *management*, oggi assuma sempre più importanza anche l'aspetto della *compliance* fiscale. L'esperienza a livello europeo degli ultimi anni – anche se meno a livello nazionale – ha dimostrato una crescente sensibilità dell'opinione pubblica al tema dell'evasione fiscale, specie con riferimento a grandi multinazionali o personaggi noti. Significative in questo senso sono state le vicende che hanno riguardato giganti commerciali quali *Starbucks*, *Amazon*, *Google* o ancora *Vodafone* che si sono visti destinatari di campagne di protesta e boicottaggio da parte di molti consumatori a seguito di notizie che ne denunciavano condotte di evasione o per lo più elusive<sup>15</sup>. È il c.d. fenomeno del “*tax shaming*”, frutto di una politica di

---

<sup>14</sup> Melillo C., “Compliance fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali”, Wolters Kluwer, 2019, pag. 75.

<sup>15</sup> Barford V. e Holt G., “*Google, Amazon, Starbucks: The rise of ‘tax shaming’*”, in “*BBC News Magazine*”, 2013; Treanor J., “*Avoiding tax robs our public services, declares minister*”, in “*The Guardian*”, 2009; Regan A., “*Until the EU tackles tax avoidance, big companies will keep getting away with it*”, in “*The Guardian*”, 2020; Monk E., “*Vodafone closes Oxford St. store at £6bn tax protest*” in “*DailyMail*”, 2010.

“*naming and shaming*<sup>16</sup>” adottata da alcune Amministrazioni Finanziarie europee come deterrente per il fenomeno evasivo. Da un lato c’è chi ritiene che questa crescente attenzione dell’opinione pubblica per la *compliance* fiscale delle grandi società sia determinata dal periodo storico di *austerity* e di tagli alle spese pubbliche dovuti alla crisi finanziaria, che ha fatto comprendere come fenomeni quali l’evasione fiscale siano tutt’altro che “*victimless*”; dall’altro c’è chi sostiene che si sia trattato di un graduale processo di sviluppo – per quanto possibile, indipendente dal momento storico/economico – che ha condotto i cittadini ad avvertire con maggiore coscienza gli effetti dell’evasione fiscale delle grandi società. Ad ogni modo, ciò che è certo è che oggi vi è un indissolubile legame tra il valore economico di un *brand* e la sua immagine, con la conseguenza che un danno a quest’ultima è destinato a ripercuotersi sensibilmente sul primo.

## 2. Il rischio fiscale.

Avendo inquadrato la nozione di rischio in termini generali e avendola inserita in ambito aziendale, è bene restringere ulteriormente il campo della nostra analisi, dedicandoci alla nozione di rischio fiscale per poi passare successivamente ad analizzare, sotto un punto di vista storico, *l’iter* che ha condotto ad una crescente attenzione per questo tema, a livello internazionale prima, e solo in un secondo momento a livello nazionale.

Sotto questo secondo punto di vista, il Decreto Legislativo n.128 del 5 agosto 2015 (in attuazione della legge delega n.23 dell’11 marzo 2014), rubricato “*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*”, rappresenta un riferimento normativo centrale, tanto in termini di graduale rivoluzione del rapporto Fisco - contribuente, arricchendo un processo evolutivo già in parte avviato, quanto in termini di avvicinamento e adeguamento del nostro ordinamento alle nuove disposizioni internazionali<sup>17</sup> ed Europee<sup>18</sup> in materia. Questo decreto – sul quale si avrà modo di tornare approfonditamente in seguito (*infra* Cap. 3) – è stato seguito da due rilevanti

---

<sup>16</sup> Sui potenziali effetti benefici in termini di riduzione dell’evasione fiscale, così come sulle rilevanti criticità della “*naming and shaming policy*”: Dwenge N. e Treber L., “*Shaming and Tax compliance*”, in *Centre for Economic Policy Research (CEPR), VoxEU*, 2018.

<sup>17</sup> OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

<sup>18</sup> Direttiva n. 1164 del 2016 (Anti Tax Avoidance Directive – ATAD 1); Direttiva n. 952 del 2017 (Anti Tax Avoidance Directive 2)

Provvedimenti del Direttore della Agenzia delle Entrate, nel 2016<sup>19</sup> e 2017<sup>20</sup>, i quali – sulla scorta della prassi anglosassone, ormai da tempo invalsa nel nostro ordinamento – aprono con una sezione dedicata alle “*Definizioni*” che ci consente di individuare con certezza la nozione di “rischio” o “rischio fiscale”<sup>21</sup>. Il Provvedimento del 2016 – con formula identica a quella poi replicata nel Provvedimento del 2017 – afferma: “*per “rischio” o “rischio fiscale” si intende il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell’ordinamento*”<sup>22</sup>.

È ragionevole ritenere che il quesito che spontaneamente si può porre l’interprete, confrontandosi con questa disposizione, è quale possa essere in concreto “la fonte” di questo rischio. Ebbene se per i mercanti marittimi italiani<sup>23</sup> la più grande fonte di rischio per la loro attività commerciale era rappresentata dall’incertezza e dalla imprevedibilità del mare, oggi una delle principali fonti di rischio per un’impresa è rappresentata dall’incertezza normativa, tanto in ambito fiscale, quanto in ogni altro ambito imprenditoriale. Il *mare magnum* dell’attuale normativa fiscale di riferimento, peraltro, appare oggi più impervio di molti altri oceani in tempesta ed è quindi bene avere un’imbarcazione solida e un equipaggio ben addestrato.

È bene evidenziare come sarebbe sicuramente riduttivo limitare gli effetti negativi di una normativa incerta a mere preoccupazioni e ansie per il singolo imprenditore. Un ordinamento legislativo incerto è infatti decisamente negativo anche per le scelte di investimento e di riflesso per la crescita economica di un Paese<sup>24</sup>. Dal punto di vista del contribuente una normativa incerta può determinare costi connessi all’apprendimento di nuove norme, dubbi interpretativi ed eventuali contenziosi cui si aggiunge il rischio di

---

<sup>19</sup> Protocollo Numero 54237 del 2016 del Direttore dell’Agenzia delle Entrate “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”.

<sup>20</sup> Protocollo Numero 101573 del 2017 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”.

<sup>21</sup> È bene evidenziare fin da subito che quando parliamo di rischio fiscale stiamo facendo riferimento ad un concetto relativamente moderno che comincia ad assumere rilievo a livello internazionale solamente a seguito del caso *Enron* e, più nello specifico, in virtù delle successive misure adottate dall’ordinamento Statunitense volte a migliorare la *disclosure* della *governance* societaria, racchiuse nella c.d. “SOX” (“*Sarbanes-Oxley Act*” del 2002) e dagli sviluppi normativi e culturali che ne sono seguiti (*infra* Cap 1, par. 3).

<sup>22</sup> Prot. Num. 54237/16 Direttore dell’Agenzia delle entrate: punto 1, *let. D*.

<sup>23</sup> Richiamati dalla Commissione Europea nel documento ad opera del *Fiscalis Risk Management Platform Group*, denominato “*Compliance Risk Management – Guide for Tax Administrations*” del 2010, nel tentativo di ricostruire le radici storiche del concetto di rischio.

<sup>24</sup> Marino G., “Corporate Tax Governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione di impresa”, Egea, 2018, pag. 32.

costi di *compliance*, talvolta regressivi rispetto al reddito. Inoltre, una normativa complessa ed incerta comporta difficoltà applicative anche per la stessa Amministrazione finanziaria, destinata anche in questo caso, il più delle volte, a sfociare in contenziosi. Questo deve far riflettere su quanto sia importante intervenire in questo ambito, ma bisogna in questo senso riconoscere come – ad esempio mediante il citato D.lgs. 128/15 – il legislatore nazionale si sia, più recentemente, mostrato sensibile ed attento<sup>25</sup> al tema.

In parte va riconosciuto il merito al nostro ordinamento di aver manifestato, tanto osservando il diritto sostanziale, quanto osservando la giurisprudenza, una particolare attenzione per la questione dell'incertezza della normativa fiscale specie per quanto riguarda la punibilità della condotta. È quanto risulta osservando alcune disposizioni come l'art. 8 del Decreto Legislativo n. 546 del 31 dicembre del 1992 (Codice del Processo Tributario) che dispone che la Commissione tributaria dichiari non applicabili le sanzioni – diverse da quelle penali – quando la violazione risulti giustificata da “*obiettive condizioni di incertezza*” sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce. Discorso simile può essere fatto anche osservando l'art. 6 del Decreto Legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997 (“*Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, a norma dell'art. 3, comma 133, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662*”) che esclude la punibilità dell'autore di una violazione quando determinata da obiettive condizioni di incertezza o da indeterminatezza. In questa stessa direzione devono poi essere intesi – sempre osservando il D.Lgs. 472/97 – i commi 4 e 4bis dell'art. 7 rubricato: “*Disposizioni sulle sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie*”. Il primo<sup>26</sup>, infatti, prevede una riduzione della sanzione prevista nel caso in cui quest'ultima risulti essere manifestamente sproporzionata rispetto all'entità del tributo che ha determinato la violazione mentre il secondo<sup>27</sup> dei due commi citati ammette che la sanzione venga dimezzata nel caso di presentazione della dichiarazione o di denuncia entro 30 giorni dal

---

<sup>25</sup> Particolarmente significativi *ex multis*: Confindustria, “Il fisco gioca contro” nota dal Centro Studi N. 1, 2014 e Lapecorella F., Direttore Generale delle Finanze, Senato 2015.

<sup>26</sup> “*Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo*” (Art. 7 co. 4, D.Lgs. 472/1997)

<sup>27</sup> “*Salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà*” (Art. 7 co. 4bis, D.Lgs. 472/1997).

relativo termine. Come anticipato, quanto riportato dal legislatore viene poi attentamente confermato anche dalla Giurisprudenza<sup>28</sup>.

Quanto detto sin qui ci obbliga a rivalutare il rapporto tra il concetto di rischio fiscale e il concetto di incertezza. Infatti, pur dovendosi in partenza riconoscere la netta distinzione semantica dei due<sup>29</sup>, permane – ad avviso di chi scrive – un indissolubile legame, dal momento che è proprio il grado di incertezza di un sistema normativo a determinare il livello di rischio con cui l'imprenditore, specie in sede fiscale, deve confrontarsi.

Nella relazione illustrativa al già citato Decreto Legislativo N. 128 del 5 agosto 2015, il legislatore definisce – nella parte introduttiva – l'incertezza come “*l'ignoto da cui rifuggire*” dal momento che può far sì che l'imprenditore rinvii l'investimento o lo

---

<sup>28</sup> *Ex multis*: Cass., Sez. trib., 12 luglio 2018, n. 18405: “Per “incertezza normativa oggettiva tributaria” deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie; l'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto come emerge dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6 che distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione; l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria”; o ancora, Cass., Sez. trib., n. 18405/2018: “L'essenza del fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente: 1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali; 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente. Tali fatti indice devono essere accertati, esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili. Costituisce, quindi, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ossia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso la sua interpretazione”; Sentenza n. 3686 del 4 settembre 2018 della Commiss. Trib. Regionale, Milano, Sez. XIV; Sentenza n. 1 dell'11 gennaio 2011, Commiss. Trib. Prov., Vicenza, Sez. I: “La disapplicazione delle sanzioni deve ritenersi essere sussistente, tutte le volte che l'equivocità della disciplina normativa induce in errore il contribuente sul corretto adempimento degli obblighi tributari. Infine, l'incertezza oggettiva potrebbe risultare anche da contrastanti decisioni giurisprudenziali in ordine a determinate questioni”.

<sup>29</sup> Dando adito a quanto asserito da Frank H. Knight (nel già citato “*Risk, Uncertainty, and Profit*”, Boston, Houghton Mifflin Company, 1921; cfr. *supra* par.1) che considera il rischio come in qualche modo misurabile e connaturato all'attività di impresa diversamente dall'incertezza, caratterizzata invece dalla impossibilità di una previsione probabilistica degli eventi.

localizzi altrove, “*stabilità e certezza nell’ordinamento fiscale*” – continua – “*ivi inclusa l’interpretazione delle norme e l’attività giurisdizionale, nonché l’esito dell’eventuale contenzioso, sono fattori importanti nella competizione fiscale tra Stati, almeno quanto il livello effettivo di tassazione*”.

L’incertezza che grava sull’imprenditore, relativa al quadro fiscale, può essere determinata da diversi fattori<sup>30</sup>. Il primo è dato dalla “*indeterminatezza delle regole nella specificazione degli standard*”<sup>31</sup>, vale a dire le modalità con cui il principio sancito da disposizioni di carattere generale viene concretamente esplicitato in tutti i suoi dettagli nelle norme tributarie. Solamente una conoscenza effettiva e completa delle situazioni ritenute lecite e illecite dall’ordinamento consente al contribuente di muoversi e operare libero da incertezze. Il secondo fattore è relativo al margine interpretativo dei singoli standard che l’ordinamento riconosce in capo alla Amministrazione finanziaria, indipendentemente dalla presenza di una regola specifica. È evidente lo stretto legame con il primo fattore dal momento che norme chiare ed esaustive, non ammettono spazi interpretativi: in *claris in fit interpretatio*. Dunque, “*tanto maggiore è la possibilità di piegare lo standard da parte della Amministrazione, senza necessità di ricorrere ad una norma dell’ordinamento, tanto maggiore sarà l’incertezza in capo al contribuente e, di conseguenza, il costo che dovrà essere sopportato*”<sup>32</sup>. Il terzo ed ultimo fattore contemplato deriva infine dalla “*imperfezione del contratto sociale*”, inteso come le norme che disciplinano la convivenza in uno Stato, che può palesarsi nei casi in cui le parti non abbiano informazioni chiare ed esaustive circa le reciproche prestazioni richieste. Anche Adam Smith – economista e filosofo scozzese del Settecento – analizzò il tema dell’incertezza fiscale nella sua opera più importante: “*Indagini sulla natura e sulle cause della ricchezza delle Nazioni*” del 1776<sup>33</sup>. Già al tempo evidenziava come elementi quali la certezza sui tempi, sui modi e sulle quantità dei pagamenti nonché la comodità di prelievo e l’efficienza della riscossione, fossero elementi indispensabili ai fini di un fiorente rapporto tra Fisco e Contribuente.

---

<sup>30</sup> Alberti G., “*Necessarie integrazioni regolamentari all’istituto “standard” antielusivo*”, in *Corriere Tributario* n.23, 2009, pag. 1882

<sup>31</sup> *Ibidem*.

<sup>32</sup> *Ibidem*.

<sup>33</sup> Smith A., “*An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*”, William Benton, publisher, Encyclopedia Britannica, 1952, pag 257 e ss.

In tempi decisamente più recenti Confindustria<sup>34</sup>, in una nota dal Centro Studi, analizza il quadro della normativa fiscale italiana evidenziando come incertezza e complessità del sistema, non contribuiscano, anzi penalizzino fortemente, la competitività italiana sul mercato internazionale. Fontana – autore di questo documento – afferma che *“in Italia non sono soltanto l’evasione e l’alta tassazione a frenare la competitività. Queste si associano ad una accentuata incertezza normativa che rende difficile assolvere gli obblighi fiscali e contributivi. La complessità normativa è riconducibile all’eccessivo numero di regole<sup>35</sup> che spesso sono confuse e contraddittorie. Le norme, inoltre, vengono cambiate continuamente<sup>36</sup> e spesso applicate retroattivamente”*. Tutto ciò risulta in linea con quanto successivamente affermato dal Direttore Generale delle Finanze F. Lapecorella nell’audizione in Senato del 19 maggio 2015: *“per incentivare gli investimenti, riportare l’economia su un sentiero di crescita e incrementare l’efficacia dell’esercizio del potere impositivo, è prioritario semplificare gli adempimenti fiscali, migliorare il rapporto tra fisco e contribuenti, restituire ai cittadini la fiducia nelle istituzioni, creando condizioni favorevoli per gli investimenti produttivi”*.

A livello internazionale, pochi anni dopo, il tema della certezza dell’ordinamento fiscale e il suo impatto in termini di investimenti esteri è stato attentamente approfondito nell’ambito del progetto “Tax Certainty” dell’OCSE che ha portato – nel marzo 2017 – alla pubblicazione dell’omonimo documento<sup>37</sup>. Questo progetto nasce dalla consapevolezza che importanti passi avanti a livello di fiscalità internazionale sono stati compiuti tramite il *Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS Project)*, indirizzati primariamente al contrasto all’evasione fiscale, alla pianificazione fiscale aggressiva e

---

<sup>34</sup> Fontana A., Il fisco gioca contro, evasione, pressione fiscale e normativa complessa spiazzano la competitività Italia, in Nota dal Centro Studi Confindustria, del 2014 N.1, pag. 1-8.

<sup>35</sup> Oltre al numero eccessivo di norme, un *dossier* del Senato del 5 marzo 2014, in tema di organismi della fiscalità e sul rapporto Fisco – Contribuente, afferma: *“in Italia sono diverse le fonti di incertezza. Un indicatore della complessità legislativa basato sulla lunghezza dei testi normativi [...] mostra come dal 1994 ad oggi la lunghezza delle leggi tributarie italiane sia aumentata di quasi due terzi; sono ormai più di mille i provvedimenti rilevanti, con una crescita di oltre un terzo”*.

<sup>36</sup> Sotto questo aspetto, il documento “Tax Certainty” del 18 marzo 2017 pubblicato dall’OCSE ha riconosciuto all’Italia un triste primato in termini di frequenza di cambiamenti normativi. Da questo documento emerge come l’Italia abbia modificato il regime dell’imposta societaria 32 volte nel periodo tra il 1984 ed il 2014. Dato che sarebbe ancor più allarmante se lo si arricchisse delle innumerevoli fonti secondarie intervenute come Provvedimenti dell’Agenzia delle Entrate. Questo interessante studio evidenzia come peggio dell’Italia abbia fatto solo la Francia, con ben 40 modifiche nel medesimo arco temporale di riferimento. Diametralmente opposta alla nostra la posizione di Stati quali la Danimarca o la Corea del Sud, intervenute sulla *corporate income tax* solamente 9 volte, con conseguenti effetti concreti in termini incremento di investimenti esteri.

<sup>37</sup> OECD, *Tax Certainty*, IMF/OECD report for the G20 Finance Ministers, March 2017.

all'incremento della trasparenza nel rapporto tra ordinamenti. Tuttavia, è importante intervenire anche sul tema della certezza fiscale, sempre più una priorità comune. Il *key message* che si vuole trasmettere mediante questo documento è come il rischio, legato all'incertezza, scoraggi gli investimenti. L'opinione comune che traspare, come risultato del confronto del punto di vista di numerose multinazionali coinvolte<sup>38</sup>, è che l'incertezza relativa alla normativa fiscale applicabile rappresenti una variabile ancor più importante rispetto al livello dell'effettivo carico fiscale. Meglio dunque Paesi con imposte più elevate, a patto che vi sia maggior certezza sulla loro applicazione. Ad influire su questo genere di scelte, intervengono poi inevitabilmente anche elementi relativi alla rapidità ed efficacia del sistema giuridico nazionale.

La carente certezza del nostro ordinamento fiscale – affiancata da una spinta dottrinale che pone questo tema sempre più al centro del dibattito internazionale e nazionale – porta a differenziare le condotte concrete oggi riconducibili nell'alveo dell'evasione fiscale. Più semplicemente oggi va riconosciuta la differenza tra due tipi di evasione fiscale<sup>39</sup>. Da un lato c'è “*l'occultamento di materia imponibile con consapevole omissione o alterazione documentale*”, finalizzata a nascondere imponibili al Fisco; dall'altro c'è l'impropria qualificazione giuridica della realtà materiale dovuta talvolta a negligenza o disinformazione e talaltra dall'adozione consapevole di interpretazioni dettate dalla convenienza tributaria. Lupi evidenzia come, contrariamente rispetto a quanto ritenuto dalla pubblica opinione, i rilievi fiscali condotti nei confronti delle grandi aziende siano quasi tutti del secondo tipo e dunque di carattere “giuridico-interpretativo”. Secondo Melillo<sup>40</sup> sarebbe in questo senso più corretto distinguere la classica “evasione fiscale”, sempre volontaria, dall' “inadempimento tributario”, il più delle volte involontario, dunque non doloso. Si tratta di due comportamenti completamente diversi tanto per le cause che li determinano quanto per la gravità. Nella seconda categoria Melillo riconduce

---

<sup>38</sup> “*It draws on the experience of the IMF and the OECD and on input received by the OECD from businesses, tax administrations and civil society. The report provides new information from an extensive global survey by the OECD of more than 700 businesses—representing annual turnover of more than USD 17 trillion and companies headquartered in 62 different jurisdictions—and a survey of 25 predominantly G20 and OECD tax administrations. It is recognised that surveys of this kind need to be interpreted with caution. Narrative evidence, from a new IMF dataset, is also presented on the frequency and pre-announcement of changes in corporate taxation in twelve advanced countries*” (OECD, Tax Certainty, march 2017, pag.5).

<sup>39</sup> Lupi R., in Prefazione di “*Compliance Fiscale, strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*” di Claudio Melillo, IPSOA Guide Operative, Wolters Kluwer, 2019

<sup>40</sup> Melillo C., “*Compliance fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, Wolters Kluwer, 2019, pag. 12.

non solo l'ipotesi di non corretta applicazione della normativa fiscale per dubbi o incertezze interpretative, ma anche l'ipotesi di incapacità di far fronte al pagamento per indisponibilità di risorse.

Questa considerazione consente di comprendere al meglio quanto asserito da Andrea Bolla, al tempo Presidente del Comitato Fisco Confindustria, nell'Audizione Parlamentare del 15 maggio 2015: *“se l'evasione fiscale è una piaga che va stigmatizzata con forza e combattuta con determinazione, non va però corso il rischio di fare di tutta l'erba un fascio”* e anche di ridimensionare, sotto questa luce, posizioni più nette e drastiche rispetto al fenomeno dell'evasione accolte dalla Corte Costituzionale. Un esempio in questo senso è rappresentato dalla sentenza n.51 del 1992 laddove la Corte ha affermato che alla luce dei principi costituzionali, l'evasione fiscale *“costituisce in ogni caso una "ipotesi di particolare gravità", per il semplice fatto che rappresenta, in ciascuna delle sue manifestazioni, la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta, quindi, la violazione di uno dei "doveri inderogabili di solidarietà", sui quali, ai sensi dell'art. 2 della Costituzione, si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale”*.

Quanto messo in luce fin qui ci consente di comprendere a fondo l'impatto che una normativa fiscale nitida e chiara possa avere sulla nostra economia e quanto possa orientare e attirare grandi multinazionali e investitori nel nostro sistema. Ai fini del superamento di problemi interpretativi e dunque dell'incertezza, appare superflua e insufficiente la mera applicazione o integrazione di un sistema di controllo del rischio fiscale concepito nei termini del D.lgs. 231/2001<sup>41</sup> mentre sono necessari strumenti di confronto attivo e costruttivo diretto tra Fisco e contribuente. Come in parte anticipato, questa consapevolezza è gradualmente cresciuta nel nostro ordinamento, anche se probabilmente con colpevole ritardo. Ne sono prova i diversi istituti inseriti dal legislatore nel corso del tempo, frutto tuttavia di interventi isolati, singoli e non anche organici. Tutto ciò ha alimentato la necessità di un intervento organico, sistematico. Questo percorso – a livello nazionale – è stato avviato con la già citata Legge Delega n.23 dell'11 marzo 2014 che mira ad una revisione generale del sistema fiscale nazionale, ispirata a garantire maggiore equità, trasparenza e orientamento alla crescita tramite una maggiore chiarezza,

---

<sup>41</sup> Lupi in prefazione a Melillo C., *“Compliance fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali”*, Wolters Kluwer, 2019, pag. XI.

certezza e stabilità del sistema nonché mediante intense sinergie tra Istituzioni coinvolte a livello nazionale e internazionale<sup>42</sup>. Tra le novità introdotte in quest'ambito spicca senz'altro l'istituto dell'adempimento collaborativo destinato non solo a ridisegnare il rapporto tra Fisco e contribuente – anche qui come ulteriore passo in un processo evolutivo già avviato – ma anche a combattere aspramente l'incertezza del nostro sistema fiscale che comprensibilmente spaventa contribuenti nazionali e potenziali investitori esteri.

## 2.1. Rischio interno ed esterno.

Tipologia e natura del rischio fiscale non sono state sin qui particolarmente approfondite dalla dottrina, che si è piuttosto soffermata sull'approfondimento delle modalità del *tax enforcement* delle agenzie fiscali e sull'evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente. Ad ogni modo, il rischio fiscale può essere diversamente classificato e questo può semplificare l'identificazione dei fattori di rischio, momento fondamentale per determinarne – in una fase successiva – la relativa gestione.

Una prima *species* è quella incentrata sull'origine del rischio per l'impresa che ci consente di distinguere il rischio interno dal rischio esterno. Il rischio del primo tipo deriva fondamentalmente dall'ambiente aziendale e dalle caratteristiche tipiche dell'impresa. Può concretizzarsi in una struttura organizzativa inadeguata o in un sistema informativo interno poco affidabile, che sfugga ad adeguate procedure di controllo. Strumenti rilevanti per far fronte al rischio interno possono essere la competenza del personale, la presenza di un sistema di controllo di gestione nonché valori etici condivisi, idonei quantomeno ad accrescere la sensibilità aziendale su questo aspetto<sup>43</sup>.

Diversamente il rischio esterno deriva da fonti o eventi che sono estranei all'impresa e di conseguenza estremamente difficili da controllare direttamente. Possono concretizzarsi in mutamenti giurisprudenziali o normativi, ma anche in avvenimenti naturali idonei ad inficiare lo svolgimento dell'attività. Questioni e problematiche relative al tema del

---

<sup>42</sup> Melillo C., “Compliance fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali”, Wolters Kluwer, 2019, pag. 113.

<sup>43</sup> Bava F., “Sistemi di controllo interno: “processi” per la gestione dei rischi aziendali”, in “A&F” n.12, 2004, pag 31.

rischio esterno si trovano oggi al centro del dibattito nazionale, europeo e internazionale. L'emergenza generata dal *virus Covid-19* ha determinato una fase di contrazione economica senza precedenti e tutt'altro che pronosticabile. Inoltre, diversamente dai più comuni avvenimenti naturali che tragicamente possono colpire singole nazioni o più semplicemente alcune aree del territorio nazionale, quali ad esempio terremoti o alluvioni, l'attuale crisi ha una portata globale che necessita quindi del massimo coordinamento e di un alto livello di collaborazione tra Stati. A livello Europeo si è presto intervenuti – già a marzo 2020 – con la predisposizione di un c.d. “*Temporary Framework*”<sup>44</sup> in materia di aiuti di Stato, volto a supportare l'economia degli Stati membri richiamando la disciplina dell'art. 107 TFUE. Questo intervento è stato poi seguito da una serie di misure a livello nazionale quali il c.d. Decreto Rilancio<sup>45</sup>, il c.d. Decreto Liquidità<sup>46</sup> ed infine il c.d. Decreto Cura Italia<sup>47</sup>. Limitando sinteticamente l'analisi all'ambito fiscale, tramite questi tre misure d'urgenza il Governo è intervenuto al fine di sospendere diversi versamenti di ritenute, tributi e contributi provvedendo inoltre a differirne le scadenze. Si è provveduto poi a sospendere l'attività di riscossione e l'invio delle cartelle esattoriali e si è poi incentivato il contributo dei privati al finanziamento del contrasto dell'epidemia tramite l'estensione di detrazioni e deduzioni<sup>48</sup>. La situazione di emergenza attuale inoltre deve essere vista, per quanto possibile, come un'opportunità, come nuovo punto di partenza per ridisegnare aspetti nevralgici del nostro ordinamento ed avviare un importante e graduale cambiamento in

---

<sup>44</sup> European Commission, “*Temporary Framework for State aid measures to support the economy in the current COVID-19 outbreak*”, 19 marzo 2020; successivamente aggiornato a giugno prevedendo misure mirate al sostegno specifico di piccole e micro imprese nonché delle *start up*.

<sup>45</sup> Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34 “*Decreto-legge recante misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali, connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19*”, poi convertito con modifiche con la Legge 17 luglio 2020, n. 77 denominata “*Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 19 maggio 2020, n.34, recante misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*”.

<sup>46</sup> Decreto Legge 8 aprile 2020, n. 23 “*Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali*”, poi convertito con modificazioni con Legge 5 giugno 2020, n. 40 “*Conversione in legge, con modificazioni del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23, recante misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali*”.

<sup>47</sup> Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18 “*Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*”, anch'esso poi convertito con modificazioni dalla Legge 24 aprile 2020, n. 27 “*Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, recante misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica dal COVID-19*”.

<sup>48</sup> Ministero dell'Economia e delle Finanze, “*Le misure fiscali adottate dal Governo*”, 1° giugno 2020.

ambito sociale, ambientale ed economico. È in questi termini che deve essere inteso il c.d. Piano Colao<sup>49</sup>.

## 2.2. Rischio specifico e generico.

Una seconda comune classificazione del rischio fiscale vede quest'ultimo articolato in rischio specifico e rischio generico, comprensivi a loro volta di diverse distinzioni interne<sup>50</sup>. Tuttavia, è bene precisare che se da un lato la prima categoria risulta essere tutto sommato pacifica e condivisa dagli studiosi, dall'altro non mancano dibattiti e perplessità sulla seconda.

Ad ogni modo, con l'espressione "rischio specifico" si vuole individuare tutta una serie di rischi derivanti da specifiche operazioni compiute dall'impresa. In seno a questa tipologia di rischi, si collocano il rischio transazionale, il rischio operativo, il rischio di *compliance* ed i rischi relativi all'affidabilità del sistema contabile. Il rischio transazionale (o rischio connesso a specifiche transazioni) deriva da "*incertezze sul corretto inquadramento fiscale di specifiche operazioni aziendali, della conoscenza ed applicabilità delle sentenze giudiziarie nonché degli orientamenti più o meno vincolanti dell'Amministrazione fiscale*<sup>51</sup>". Si manifesta più frequentemente in operazioni straordinarie o che vengono compiute *una tantum* – come ristrutturazioni societarie ma anche acquisto e cessione di rami d'azienda – dal momento che per le operazioni di *routine* è facile che l'impresa abbia nel tempo elaborato procedure collaudate. Con riferimento a questo genere di operazioni, come detto eccezionali, è facile che l'incertezza normativa – specie se accompagnata da interpretazioni non condivise dall'Amministrazione Finanziaria nell'ambito di strategie fiscali aggressive – sfoci il più delle volte in forme di "evasione interpretativa" (cfr. *supra* Cap. 1 par. 1). È intuitivo ritenere che un rischio di questo tipo possa essere facilmente fronteggiato mediante

---

<sup>49</sup> Per Piano Colao si intende il documento redatto dal Comitato di esperti in materia economica e sociale dal titolo "*Iniziativa per il rilancio 'Italia 2020-2022'*", commissionato dal presidente del Consiglio e presentato l'8 giugno 2020.

<sup>50</sup> Palestini S., "*Un modello di controllo per la gestione dei presidi relativi a reati tributari ex D.Lgs. n. 231/2001*", in "*Amministrazione e Finanza*" n. 5, 2020, pag. III.

<sup>51</sup> *Ibidem*.

strumenti e procedure che consentano un confronto anticipato con l'Amministrazione Finanziaria.

Sempre nell'ambito del rischio fiscale specifico si colloca il c.d. "rischio operativo" (o rischio relativo alle operazioni *day-to-day*). Diversamente dal precedente, quest'ultimo inerisce all'applicazione della normativa tributaria nelle operazioni routinarie come ad esempio registrazione ed emissione di fatture. Tuttavia, anche nelle operazioni abituali possono configurarsi margini di rischiosità da non sottovalutare. Il rischio infatti aumenta considerevolmente nelle operazioni infragruppo tra società con diversa residenza, che determinano l'applicazione della disciplina del *transfer pricing* per la determinazione dei prezzi in questo genere di transazioni. Ad avviso di Palestini, un rischio di questo tipo può incrementarsi altresì nel momento in cui "*un'operazione di routine viene erroneamente impostata determinando un'evasione che rischia di essere reiterata continuamente nel corso dell'esercizio*<sup>52</sup>". Anche in questo caso, un efficace presidio per la riduzione di questo rischio può concretizzarsi in un miglioramento della qualità della comunicazione e dello scambio esterno con il Fisco.

Un'altra categoria di rischio fiscale specifico è poi quella del c.d. "rischio di *compliance*" (o connesso alle dichiarazioni fiscali) legato alla predisposizione, al completamento e controllo di adempimenti strumentali all'esecuzione dell'obbligo tributario. La nozione di "dichiarazione" in questo ambito deve essere intesa in senso estensivo, non limitandosi a ricomprendere la dichiarazione di imposte dirette ed indirette, ma estendendosi anche ad adempimenti volti ad accedere a particolari regimi fiscali, ad agevolazioni o ad ottenere autorizzazioni. In questo caso la gestione del rischio si concretizza nel sostenere i costi del processo – non soltanto meramente economici – volti alla dichiarazione finale al fine di evitare sanzioni per ritardi o incompletezza.

L'ultima categoria di rischio fiscale specifico è rappresentata dal c.d. "rischio relativo all'affidabilità del sistema contabile" inerente alla correttezza ed alla attendibilità delle registrazioni contabili. Questo ci spinge ad includere – dinamicamente – i processi "a monte" della contabilità (come la fatturazione attiva e passiva o le movimentazioni del magazzino) nonché i sistemi di controllo interni – *a priori* e *a posteriori* – affinché

---

<sup>52</sup> Palestini S., "*Un modello di controllo per la gestione dei presidi relativi a reati tributari ex D.Lgs. n. 231/2001*", in "*Amministrazione e Finanza*" n. 5, 2020, pag. III.

assicurino la veridicità delle registrazioni e non soltanto la loro corretta rappresentazione nelle scritture. L'attenzione per questa categoria di rischio assume rilevanza nel nostro ordinamento specie in virtù del c.d. "*principio di derivazione rafforzata*" sancito all'art. 83 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917), fondamentale ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Il principio di derivazione, in generale, sancisce che il reddito d'impresa debba essere determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dalle disposizioni di riferimento, quali quelle che seguono l'art. 83 TUIR. Tale meccanismo di determinazione del reddito, con riferimento alle imprese, nasce da diverse considerazioni che hanno spinto il Legislatore ad escludere l'ipotesi di ricorrere a un sistema di "*doppio bilancio*" – uno a fini contabili/civilistici ed uno a fini fiscali – preferendo piuttosto assumere il bilancio di esercizio, redatto secondo l'art. 2423 c.c. e seguenti, come punto di partenza e applicare a quest'ultimo le dovute variazioni<sup>53</sup> necessarie per pervenire appunto al reddito imponibile o alla perdita fiscale rilevante ai fini tributari<sup>54</sup>. L'appena esposto principio di derivazione generale è stato poi affiancato – a partire dal 2005 – dal citato principio di derivazione rafforzata, oggi applicabile a tutti i soggetti passivi IRES<sup>55</sup> con esclusione delle "microimprese"<sup>56</sup>. Il principio di derivazione rafforzata prevede che i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione indicati nei principi internazionali IAS/IFRS e nei principi contabili nazionali, adottati ai fini della redazione del bilancio, prevalgono su quelli previsti nel TUIR. La conseguenza è che molte

---

<sup>53</sup> La ragione di questa scelta da parte del Legislatore si giustifica spesso in dottrina anche in virtù della c.d. "*eterogenesi dei fini*" vale a dire alla luce delle differenze strutturali e connaturate del bilancio redatto ai fini civilistici e di quello redatto invece a fini fiscali.

<sup>54</sup> Procopio M., "*La tassazione del reddito d'impresa nell'IRES. Principi generali*" in Todini C., Procopio M., Racioppi F. e Pellicchia M., "*L'IRES*", in AA. VV., "*Diritto Tributario delle attività economiche*", a cura di Salvini L., G. Giappichelli Editore, 2019, pagg. 93-95.

<sup>55</sup> L'ambito di applicazione del principio di derivazione rafforzata è infatti andato estendendosi nel corso del tempo. L'ultima modifica al testo dell'art. 83 TUIR in questo senso è stata apportata dal Decreto Legge 30 dicembre 2016, n. 244 "*Proroga e definizione di termini*", poi convertito con Legge del 27 febbraio 2017, n. 19 "*Conversione in legge, con modificazioni, del Decreto Legge 30 dicembre 2016, n. 244, recante proroga e definizione di termini. Proroga del termine per l'esercizio di deleghe legislative*". L'art. 13bis della L. 19/17 ha infatti modificando l'art. 83 TUIR, prevedendo che il principio di derivazione rafforzata, dapprima applicabile alle società di capitali che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS, venisse esteso anche ai soggetti, diversi dalle microimprese, che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali (c.d. OIC *adopter*). (Morelli F., Orsini A., Mazzetti R. e Barnelli P., "*Il principio di derivazione rafforzata: approfondimenti operativi*", in "*Amministrazione e Finanza*" n. 10, 2019, pag. 15).

<sup>56</sup> Per "microimprese" devono intendersi quelle società che non superano due dei tre seguenti parametri: 1) attivo 175.000 euro; 2) ricavi 350.000 euro; 3) cinque dipendenti.

disposizioni di tale ultimo *corpus* normativo perdono di rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile. Il rapporto dunque di stretta *derivazione/dipendenza* del reddito imponibile dall'utile o dalla perdita risultanti dal conto economico sancito dall'art. 83 TUIR ci consente di apprezzare al meglio la portata del c.d. "rischio relativo all'affidabilità del sistema contabile", svelandoci quanto facilmente errori nella contabilità compiuti "a monte" possano riflettersi sul piano fiscale.

La seconda macroarea relativa al rischio fiscale generico si suddivide a sua volta in tre sottocategorie: rischio di portafoglio, rischio di gestione e rischio reputazionale. Il c.d. rischio di portafoglio – da molti considerato come una mera struttura teorica – è rappresentato dalla sommatoria dei diversi rischi specifici ed ha come funzione pratica quella di non far perdere di vista la complessiva esposizione dell'impresa ai rischi fiscali, appunto specifici. Il c.d. rischio di gestione attiene allo svolgimento dell'attività propria dell'impresa o di un gruppo e contempla la pianificazione nella più ampia attività di *tax risk management*. La determinazione, infine, del c.d. rischio reputazionale necessita di una rilevante premessa, legata al disvalore che il mancato o inesatto adempimento dell'obbligazione tributaria può avere sull'immagine di un'impresa. L'assunto consiste nel ritenere il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria come un dovere solidaristico, come un contributo dell'impresa – specie se di grandi dimensioni – al soddisfacimento delle esigenze della collettività. Dunque, condotte fraudolente e inadempienti in ambito fiscale impattano inevitabilmente sulla percezione dell'immagine dell'impresa presso clienti e consumatori, con effetti che decisamente non possono essere sottovalutati. Ad ogni modo una variabile importante – dal punto di vista aziendale – è rappresentata dal grado di sensibilità a questioni di questo tipo della comunità in cui l'impresa si inserisce (cfr. *supra* par. 1).

### 2.3. Rischio per imposte dirette e per imposte indirette.

Un'ulteriore differenziazione del rischio fiscale è quella connessa alla tradizionale classificazione delle imposte in dirette – che hanno come presupposto reddito e patrimonio e che colpiscono la ricchezza nel momento in cui è prodotta – e indirette – che colpiscono la ricchezza nel momento in cui viene spesa e quindi si incentrano su atti che indirettamente manifestano capacità contributiva.

Con riferimento alla prima categoria è evidente la necessità di una strategia fiscale, concordata nell'ambito dell'organigramma interno della società e in particolare del consiglio di amministrazione<sup>57</sup>, sia nel caso in cui l'impresa si limiti ad operare in ambito nazionale sia – a maggior ragione – nel caso in cui l'impresa operi a cavallo di più ordinamenti. In questa seconda circostanza l'impresa deve determinare le imposte dovute in ciascuno Stato, avendo cura di analizzare pienamente l'interazione tra le diverse legislazioni che entrano in gioco<sup>58</sup>. A tal proposito Ronald Russo<sup>59</sup> analizza alcuni casi concreti legati al regime di *participation exemption* e in tema di *Controlled Foreign Companies* (CFC), suggerendo alle imprese di valutare in primo luogo l'effettiva sussistenza dei presupposti applicativi e successivamente coinvolgere l'Amministrazione Finanziaria in caso di sussistenza di dubbi interpretativi.

Le considerazioni mutano notevolmente se si volge l'attenzione alle imposte indirette. Con riferimento a quest'ultime il rischio fiscale risulta essere prevalentemente generato dalla loro complessità e frammentarietà<sup>60</sup>, fattori che comportano inevitabilmente la necessità una approfondita conoscenza tecnica e un costante monitoraggio dei rischi.

#### 2.4. Rischio fiscale significativo e rischio fiscale rilevante (rinvio).

In conclusione, un'ulteriore classificazione del rischio fiscale è stata introdotta nel nostro ordinamento dal già citato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, del 26 maggio 2017, prot. n. 101573, adottato in attuazione del D.Lgs. 128/2015<sup>61</sup>. Le due diverse tipologie di rischio fiscale ivi enucleate sono: il rischio fiscale significativo e il rischio fiscale rilevante. Tuttavia, al fine di meglio comprendere la portata di questa

---

<sup>57</sup> Van der Enden E. e Van der Stroom E., "Specific issues corportate inome taxes, in AA. VV., a cura di Ronald Russo, "Tax Assurance", Wolters Kluwer, 2015, pag. 308.

<sup>58</sup> Tamburro V., "Nuove prospettive nel rapporto tra Fisco e contribuente: a proposito di una recente collettanea in tema di c.d. "Tax Assurance", in "Diritto e Pratica Tributaria" n. 3, 2016, pag. 938.

<sup>59</sup> Nell'ambito di un volume collettaneo dal titolo "Tax Assurance" con prefazione di Peter Essers, pubblicato da Wolters Kluwer nel 2015.

<sup>60</sup> Tamburro V., "Nuove prospettive nel rapporto tra Fisco e contribuente: a proposito di una recente collettanea in tema di c.d. "Tax Assurance", in "Diritto e Pratica Tributaria" n. 3, 2016, pag. 938.

<sup>61</sup> Adottato in attuazione della legge delega n.23 dell'11 marzo 2014, rubricato "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente".

bipartizione è bene aver in mente funzionamento e caratteristiche del regime di adempimento collaborativo. Si rinvia dunque a quella sede l'analisi specifica<sup>62</sup>.

### 3. Genesi dell'attenzione per il rischio fiscale.

L'attenzione per la variante del rischio fiscale – in termini di individuazione, monitoraggio e gestione – è fenomeno decisamente recente e ancora in corso di definizione. Tuttavia, come confermato nella relazione illustrativa del D.Lgs. 128/2015, oggi chi svolge attività d'impresa non può più prescindere da un valido sistema di controllo del rischio fiscale, che risponda *in primis* ad esigenze interne, volte al controllo di potenziali rischi patrimoniali nonché reputazionali connessi all'adempimento degli obblighi fiscali<sup>63</sup>; ma anche, in secondo luogo, ad esigenze esterne, nel rapporto con l'Autorità Fiscale. Infatti, un rapporto di collaborazione e fiducia reciproca instaurato con l'autorità rappresenta un primo importante presidio per il corretto adempimento fiscale del contribuente e dunque per una rassicurante certezza preventiva<sup>64</sup>. È consapevolezza ormai comune che per costruire sistemi fiscali che garantiscano certezza e tutela per contribuenti e investitori, occorre intervenire profondamente sul rapporto tra Fisco e contribuente, diffondendo una cultura di maggior trasparenza, collaborazione e minore conflittualità.

Tuttavia, questo assunto rappresenta il frutto di un percorso – non ancora concluso – che solo da vent'anni a questa parte ha fatto sì che, in molti ordinamenti, ci si interrogasse su come affrontare e gestire il rischio di natura fiscale intervenendo nell'ambito della *governance* e del *management* di grandi società, con la prospettiva poi di poter coinvolgere anche imprese di minori dimensioni. Questo *iter* prende avvio negli Stati Uniti per poi diffondersi – per grandi meriti dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) – anche in Europa e conseguentemente in Italia. È fondamentale – ad avviso di chi scrive – fare qualche passo indietro per ripercorrere

---

<sup>62</sup> Capitolo III.

<sup>63</sup> Significativa di questa crescente consapevolezza è la forte espressione adottata dalla Tax Court degli USA già nel 1971 nel caso *Brumbley-Donaldson*: “*in the complexity of today's business and tax jungle, a corporate president who does not obtain tax advice before a substantial dollar transaction, ought to be fired*”.

<sup>64</sup> Relazione illustrativa al Decreto Legislativo N. 128 del 5 agosto 2015 “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente”.

alcune tappe storiche fondamentali di questo processo evolutivo, non soltanto per comprenderne al meglio la *ratio*, ma anche per poter osservare con sguardo critico il modo in cui tutto ciò è stato recepito dal nostro ordinamento e poter individuare possibili nuove prospettive della disciplina.

### 3.1. L'esperienza Statunitense.

L'attenzione per il rischio fiscale comincia ad acquistare rilevanza nel panorama internazionale nei primi anni duemila e più nello specifico a seguito del caso *Enron*<sup>65</sup> (2001), che non fu tuttavia isolato ma accompagnato da altri importanti casi simili quali quello della *Tyco*, della *WorldCom* e della *Adelphia*. Questi avvenimenti hanno spinto il legislatore d'oltreoceano ad intervenire con misure volte ad accrescere la trasparenza e migliorare la *governance* societaria, nonché finalizzate a ristabilire la fiducia degli investitori nel settore societario, fissando nuovi codici di autoregolamentazione e obblighi di legge. Il primo intervento da registrare in questo senso è indubbiamente il “Sarbanes-Oxley Act”<sup>66</sup> del 30 luglio 2002<sup>67</sup> che ha introdotto per le società quotate negli USA l'obbligo di includere nella propria documentazione annuale obbligatoria una relazione sui controlli interni. È proprio nel perseguimento dei suddetti obiettivi – specie quelli inerenti alla protezione e alla tutela degli azionisti – che la *SOX* mira a porre presidi

---

<sup>65</sup> “*Il caso Enron*” - gigante finanziario dell'energia e del trading – nel 2001, ebbe dimensioni tali al punto che venne nel tempo definita come “la madre di tutte le truffe” (Valsania M., “*La madre di tutte le truffe contabili: lo scandalo Enron 12 anni dopo*”, in “*IlSole24Ore*”, 2 dicembre 2013). Gli USA, pochi mesi dopo la tragedia dell'11 settembre – in quello che viene comprensibilmente descritto come “*annus horribilis*” (Balzarotti L. e Miccolupi B., “*La truffa di Enron, 15 anni fa Le tappe del default*”, in *Archivio del Corriere della Sera*, 3 dicembre 2016) - si trovarono presto a fare i conti con un'altra grave ferita, che puntava questa volta al loro “cuore economico”. Il crollo di Enron si è infatti concretizzato nel crollo di un gruppo di ventimila dipendenti e 100 miliardi di dollari di fatturato annuo. Stesso gruppo che in soli 15 anni era nelle prime 10 società americane per volume di affari nonché presente in 40 diversi Paesi. Peccato che le cifre di profitti e fatturato fossero false e fossero il frutto di un elaborato inganno - tessuto grazie a reti di strumenti fuori bilancio - che nascondeva crescenti e gigantesche perdite. Tutto ciò portò prima all'amministrazione controllata e determinò un terremoto finanziario negli Stati Uniti destinato a coinvolgere gran parte del mondo aziendale del tempo, con piogge di condanne e sanzioni e con un devastante effetto domino.

<sup>66</sup> Questa fondamentale disposizione prende il nome dai due promotori di quelli che erano in origine diversi disegni di legge, successivamente unificati: Mike Oxley, deputato repubblicano, e Paul Sarbanes, senatore democratico.

<sup>67</sup> “è innegabile come l'approvazione della *SOX* abbia contribuito ad accrescere – e non solo negli Stati Uniti – la consapevolezza che un'efficace gestione del rischio fiscale è un aspetto fondamentale non solo per la corporate governance, ma anche per la difesa della reputazione sul mercato, ove la valutazione di una società è influenzata anche dalla percezione del suo grado di conformità alle normative” (Marino G., “*Corporate Tax Governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*”, Egea, 2018, pag. 5).

importanti contro possibili nuove frodi quali: il miglioramento della qualità e della trasparenza del *financial reporting* e dell'attività di *auditing*; l'introduzione di nuovi obblighi di informativa societaria in capo alle società; il rafforzamento dei principi di *corporate responsibility* o l'aggravio delle sanzioni penali applicabili in caso di comportamenti fraudolenti o violazioni di legge da parte del *management* societario.

Ai nostri fini assume particolare rilievo il titolo IV della legge SOX e più nello specifico la *Section 404*, dedicata al “*Management assessment of internal controls*”<sup>68</sup>. Tale disposizione richiede al *management* di includere nella documentazione annuale obbligatoria una relazione circa l'efficacia del sistema di controllo interno accompagnata dalla relativa certificazione da parte del revisore interno. La suddetta relazione deve:

- affermare la responsabilità del *management* nello stabilire e mantenere i controlli interni per il *financial reporting*;
- illustrare la valutazione del *management* circa l'efficacia degli stessi controlli interni;
- includere una relazione dei revisori esterni sulla valutazione fatta dal *management*.

Pochi anni dopo – nel 2006 – il *Financial Accounting Standard Board* (FASB<sup>69</sup>) emana la FIN 48, vale a dire l'interpretazione dello *Statement of Financial Accounting Standard 109: “Accounting for Income Taxes”*<sup>70</sup>. Questo principio contabile, relativo alla rilevazione delle imposte differite, dispone la necessità di indicare in bilancio tutte le imposte di competenza, tanto quelle correnti quanto quelle differite, non chiarendo tuttavia come le imprese debbano rilevare queste ultime nei casi incertezza della normativa tributaria. Prima dell'introduzione della FIN 48 erano invalse nell'ordinamento americano diverse prassi che, per la loro eterogeneità, contrastavano con l'esigenza di

---

<sup>68</sup> Da intendersi come “Attestazione del Management dei controlli interni”.

<sup>69</sup> Il *Financial Accounting Standard Board* (FASB) è un ente di natura privatistica designato dalla *Securities and Exchange Commission* (“SEC”) - equivalente statunitense della Consob italiana - a stabilire i principi contabili finanziari per le società, destinati ad assumere portata normativa ed inerenti alla predisposizione dei bilanci.

<sup>70</sup> Come di consueto, gli obiettivi e le finalità di questo principio contabile vengono enunciati dallo stesso FASB: “This Statement establishes financial accounting and reporting standards for the effects of income taxes that result from an enterprise's activities during the current and preceding years. It requires an asset and liability approach for financial accounting and reporting for income taxes. [...] The objectives of accounting for income taxes are to recognize (a) the amount of taxes payable or refundable for the current year and (b) deferred tax liabilities and assets for the future tax consequences of events that have been recognized in an enterprise's financial statements or tax returns”. ( *Financial Accounting Standard Board, Statement of Financial Accounting Standards No. 109, Accounting for Income Taxes, 1992*).

comparabilità tipica della materia contabile. Alla luce di ciò, “il FASB è intervenuto per introdurre una metodologia da seguire per poter individuare e riconoscere un beneficio o un costo fiscale da iscrivere in bilancio nei casi di incertezza normativa”<sup>71</sup>.

La FIN 48 prevede che per ciascuna “*tax position*”<sup>72</sup> l’impresa debba valutare se – in caso di contenzioso con l’Amministrazione Finanziaria prolungato fino all’ultimo grado di giudizio – sia più probabile che venga accolta la propria interpretazione piuttosto che quella dell’Erario. L’espressione adottata dal FASB per esprimere la chiave di questo confronto – di non agevole traduzione – è piuttosto chiara ed eloquente: “*more likely than not*”<sup>73</sup>. L’esito di questo confronto, condotto in autonomia da parte dell’impresa, conduce a conseguenze diverse: nel caso in cui effettivamente il redattore del bilancio dovesse ritenere la propria interpretazione più solida rispetto a quella prospettabile dall’Erario potrà procedere alla rilevazione in bilancio del beneficio fiscale; diversamente, in caso contrario, il beneficio fiscale non potrà essere iscritto. Inevitabilmente la presa di posizione fiscale dovrà essere determinata presumendo che quest’ultima sarà in futuro certamente oggetto di accertamento da parte dell’Amministrazione Finanziaria, che avrà a disposizione competenze e soprattutto informazioni necessarie per valutare la questione.

La *Section 404 del Sarbanes – Oxley Act* e la FIN 48<sup>74</sup> hanno determinato profondi cambiamenti nell’approccio del *top management* al Fisco, come attestato anche dalla già citata Relazione Illustrativa al D.Lgs. 128/2015. Significativo in questo senso è il

---

<sup>71</sup> Adelchi Rossi A., “*US GAAP e IFRS: imposte differite e rilevazione in bilancio dei benefici fiscali incerti*”, in “*Il Fisco*” n. 19, 2017, pag 1 – 2796.

<sup>72</sup> Il termine “*tax position*” è da intendere come la posizione che un’impresa ha deciso di adottare con riferimento ad un determinato evento rispetto ad una normativa tributaria incerta.

<sup>73</sup> Una mera traduzione letterale porterebbe ad una espressione quale: “più probabile che non”.

<sup>74</sup> E’ corretto precisare come non siano mancate critiche e considerazioni inerenti alla chiave interpretativa introdotta dal FIN 48. Tra queste l’analisi avanzata da Tomohara A., H.J. Lee and S. Lee nell’articolo “*Did FIN 48 increase companies’ tax payments? Trade-off between disclosure and tax burdens*”, pubblicato nella rivista *Applied Economics Journal* (Vol. 44, 2012, issue 32, pag 4239 -4248) nel quale si evidenzia come l’effetto di questa nuova lettura sia stato quello di aumentare il carico fiscale a discapito delle imprese americane. A seguire un estratto della conclusione.

“*This article examines whether FIN 48 affected companies’ tax strategies by estimating the effects of FIN 48 on tax payments. While several studies were performed to understand FIN 48’s effect on companies’ financial reporting, the policy’s effect on tax revenues has not been explored. Our analysis compares companies’ tax payments before and after FIN 48 using reduced-form linear empirical models. Specifically, we focus our analysis on the behavioural responses of US companies with different sizes, since FIN 48 may have induced different effects according to company size.*

*Overall FIN 48 increased tax burdens for US companies. However, further investigation shows that tax burden increases experienced by larger companies are driving this result. It is possible that FIN 48’s disclosure requirements reduced larger companies’ use of aggressive tax saving strategies. Such strategies are generally available only for larger companies that are able to allocate more resources to defending tax saving strategies”.*

profondo cambiamento della “missione” del *tax department*: da un obiettivo prevalente di *tax planning* finalizzato al *tax saving*, inteso come massima riduzione del carico fiscale, ad un obiettivo di piena *tax compliance*, da intendersi piuttosto come emersione spontanea della base imponibile e collaborazioni ai fini della determinazione del “*quantum debeatur*”<sup>75</sup>. Cambia di conseguenza la funzione che l’impresa assegna al proprio *tax department*: non solamente riduzione dell’aliquota effettiva di tassazione ma anche minimizzazione del rischio fiscale mettendo quindi in relazione il grado di “aggressività” del *tax planning* con i relativi rischi che comporta. È innegabile che la necessità di questo cambio di rotta avvertito dalle imprese sia stato anche il frutto della crescente sensibilità di queste non soltanto al rischio di natura patrimoniale, connesso alla condotta inadempiente, ma soprattutto del connesso rischio reputazionale, a fronte di una opinione pubblica sempre più attenta a questi temi. Significativo di questa nuova consapevolezza è certamente l’Henderson Report: “*Schemi che minimizzano l’ammontare delle tasse pagate nel breve termine possono risultare dannosi nel più lungo periodo se pregiudicano i rapporti della compagnia con le autorità fiscali e insorgono costi aggiuntivi per la soluzione di complesse controversie, o se la reputazione generale della compagnia è danneggiata*” (Henderson Global Investors (2005), Responsible Tax, HGI).

In conclusione, l’importanza strategica della gestione del rischio fiscale è dimostrata anche dal fatto che – nell’organigramma interno delle grandi società – il *tax department* si slega progressivamente dal c.d. CFO (*Chief Financial Officer*, direttore finanziario

---

<sup>75</sup> Il tema della *Tax Compliance* si intreccia con quello della “*Tax Morale*” (etica fiscale) - introdotto negli anni '60 - da intendersi come la “intrinseca inclinazione della collettività ad adempiere spontaneamente al carico fiscale” (Melillo C., “*Compliance fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, Wolters Kluwer, 2019, pag. 23). L’etica fiscale attiene quindi a tutti quegli elementi di natura non economica che influiscono sul comportamento del contribuente. Sarebbe infatti riduttivo ritenere che la condotta collaborativa ed adempiente del contribuente risulti essere determinata solamente dalla presenza e dalla efficacia delle sanzioni lui comminabili dalla Amministrazione Finanziaria. L’Italia in questo senso è decisamente esemplificativa: a fronte di severe sanzioni amministrative e penali resta significativo il livello di evasione, a dimostrazione che “*il contribuente non adatta sempre il proprio comportamento in funzione delle penalità in cui può incorrere*” (Marino G., “*Corporate Tax Governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione di impresa*”, Egea, 2018, pag. 6; Melis G. *Tax compliance e sanzioni tributarie*, in *Rassegna Tributaria* n.3, 2017, pag. 49). Sotto questo punto di vista risulterebbero determinanti tanto il livello di compliance di un certo gruppo di contribuenti, quanto il senso civico. L’approfondimento di questa tematica è ad ogni modo da collocare in processo di crescente attenzione per il tema delle “psicologia fiscale” intesa come lo studio delle percezioni, rappresentazioni, atteggiamento e comportamenti del contribuente ed i procedimenti decisionali che lo anticipano, con un occhio anche ad altre figure coinvolte come le autorità fiscali (Allingham M.G. e Sandmo A., “*Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*”, in *Journal of Public Economics*, Vol.1, Issue 3-4, 1972, pag. 323 – 338.).

aziendale) per rispondere direttamente al c.d. CEO (*Chief Executive Officer*, amministratore delegato).

### 3.2. Il contributo dell'OCSE.

Nell'analizzare il processo storico evolutivo che ha caratterizzato il graduale affermarsi di un'attenzione speciale per il tema del rischio fiscale, non si può non riconoscere un ruolo di assoluto rilievo al lavoro della Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE). Diversamente dallo sviluppo che ha caratterizzato l'ordinamento Statunitense, il progressivo intervento che viene registrato dall'OCSE non prende in esame esclusivamente il rischio fiscale, ma colloca l'attenzione per questo tema in un percorso più ampio di completa rivoluzione del rapporto tra Fisco e Contribuente.

L'avvio di questo *iter* si fa generalmente coincidere con una prima indagine condotta dall'OCSE nei primi anni Novanta: "*Taxpayer's rights and obligations - a survey of the legal situation in OECD countries*". Ciò che emerse da questa ricerca fu che la maggior parte degli Stati membri non fosse dotata di un provvedimento idoneo a disporre diritti e doveri nell'ambito del rapporto fiscale e che fosse dunque indispensabile intervenire in tempi brevi in questo senso<sup>76</sup>. Negli anni a seguire, l'OCSE ha dovuto fare i conti con rapidi processi di internazionalizzazione e globalizzazione, che hanno posto al centro del dibattito fenomeni quali la *tax avoidance* internazionale o il fenomeno di erosione della base imponibile, favoriti da condotte lascive e "*corse al ribasso*" (c.d. "*race to the bottom*") caratterizzanti le politiche economiche di molti Governi<sup>77</sup>.

Il successivo passo in avanti è stato poi rappresentato dalla costituzione del c.d. *Forum on Tax Administration* (FTA), cui l'OCSE affida il compito di "identificare, discutere e influenzare le tendenze globali rilevanti e sviluppare nuove idee per aumentare l'equità, l'efficienza e l'efficacia dell'amministrazione fiscale, riducendo gli oneri e migliorando la conformità e la certezza fiscale"<sup>78</sup>. È proprio in questo contesto e con queste finalità che

---

<sup>76</sup> Nell'ordinamento italiano questa situazione è durata fino all'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente con la Legge n. 212 del 27 luglio del 2000.

<sup>77</sup> Devereux M.P., Griffith R., Klemm A., "*Can international tax competition explain corporate income tax reforms?*", in *Economic Policy* n. 35, 2002, pp. 450-495.

<sup>78</sup> Come riportato nel sito ufficiale ("oecd.org") dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE).

in seno all'FTA matura la consapevolezza che per migliorare il rapporto tra le controparti del rapporto fiscale sia necessario intervenire sulla *governance* interna dell'azienda. Nel perseguimento dunque di un buon livello di *tax compliance* da parte dei contribuenti non è sufficiente che il legislatore intervenga modificando norme tributarie e relativi trattamenti sanzionatori ma è necessario che questi interventi siano accompagnati dalla diffusione di nuovi principi di governo aziendale. Sulla scorta di questo nuovo presupposto vengono introdotti successivi *reports*<sup>79</sup> volti definire i principi di “*good corporate governance*” per agire direttamente sul sistema di amministrazione e controllo delle imprese.

Tuttavia, il momento cruciale per l'avvio di un organico cambiamento nel rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuenti societari – come rimedio alle condotte di pianificazione fiscale aggressiva<sup>80</sup>– va individuato nel documento dell'OCSE del 2008 intitolato: “*Study into the Role of Tax Intermediaries*”. Quest'ultimo pone come presupposto la necessità di un intervento coordinato, da parte di ciascun Stato coinvolto, per scongiurare le condotte c.d. “*aggressive tax planning*” (ATP)<sup>81</sup>. È consapevolezza

---

<sup>79</sup> Cfr. per es: OECD, Principles of Corporate Governance, 2004; OECD, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, elaborato dal Compliance Sub-group dell'FTA ed approvato dal Committee on Fiscal Affairs (2004).

<sup>80</sup> La pianificazione fiscale aggressiva o “*aggressive tax planning*” (ATP) è definita dalla Commissione Europea come “taking advantage of the technicalities of a tax system or of mismatches between two or more tax systems for the purpose of reducing the tax liability” (Raccomandazione della Commissione Europea riguardo la “Pianificazione fiscale aggressiva” n. 772 del 6 dicembre 2012) e quindi consiste nello “sfruttare a proprio vantaggio gli aspetti tecnici di un sistema fiscale o le disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali al fine di ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta”. Sempre la Commissione Europea è tornata su questo tema successivamente nel documento: “Aggressive Tax Planning Indicators, Final Report” (TAXUD/2016/DE/319) evidenziandone l'importanza per tutti gli Stati Membri e inquadrando gli indicatori che devono essere osservati per poter individuare una condotta del genere. Sempre in questo ambito si evidenzia come l'ATP possa assumere tre diverse strutture diverse: “via interest payments, via royalty payments and via strategic transfer pricing”. (Aggressive Tax Planning Indicators, Final Report” (TAXUD/2016/DE/319), Capitolo 4.2).

<sup>81</sup> La volontà di rafforzare l'attenzione per la cooperazione e la trasparenza in ambito fiscale, prevalentemente sulla spinta dell'OCSE, ha avuto importanti riscontri anche in ambito Europeo. Anche in quest'ultimo contesto risulta infatti condivisa l'idea che il nuovo approccio collaborativo – volto a ricomprendere non soltanto Fisco e contribuente, ma altresì gli intermediari – rappresenti un indispensabile punto di partenza per contrastare, a livello transnazionale, fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva. Tale attenzione da parte del Legislatore europeo è stata più di recente confermata con la Direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6) in materia di scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale nell'ambito di operazioni transfrontaliere. Si tratta del quinto intervento di modifica della c.d. “direttiva madre” (Direttiva 2011/16/UE) in materia di scambio di informazioni, volto ad introdurre l'obbligo di scambio automatico di informazioni per gli intermediari e, eventualmente, per i contribuenti che abbiano dato luogo a schemi transfrontalieri potenzialmente elusivi. La c.d. DAC 6 sarebbe dovuta essere recepita da ciascuno Stato Membro entro il 31 dicembre 2019 ma l'Italia ha approvato un primo schema di decreto solo nel gennaio 2020. Il processo di implementazione è stato poi ulteriormente rallentato dall'emergenza epidemiologica del Covid-19 e si è provveduto dunque a prorogare il termine di recepimento, fissato quindi al 28 febbraio 2021. Ad ogni modo, osservando l'esperienza italiana, lo schema di Decreto sottoposto dal Governo al parere parlamentare è stato recentemente approvato e dunque la DAC 6 è oggi recepita nel

comune ritenere che un buon modo per scongiurare un problema è capire da dove nasce. Per questo motivo in questo rapporto ci si interroga su quali siano i rapporti, le dinamiche e le cause che portano ad una condotta di questo genere. Secondo il rapporto in esame, un ATP richiede inevitabilmente il coinvolgimento di professionisti in ambito fiscale, come studi legali o consulenti, nonché dipartimenti interni in realtà aziendali di più grandi dimensioni<sup>82</sup>. Queste figure hanno un ruolo fondamentale nell'orientare i propri clienti in un mondo particolarmente tecnico e complicato quale quello fiscale, ma tra questi non mancano promotori e ideatori di condotte fiscali aggressive. Tuttavia, vi è piena consapevolezza del fatto che, per migliorare il rapporto tra questi intermediari e il Fisco non ci possa limitare ad analizzare un semplice rapporto di tipo bilaterale ma serve estendere queste considerazioni anche coinvolgendo un'altra figura indispensabile. Gli intermediari<sup>83</sup> presi in considerazione infatti rispondono alle richieste dei propri clienti

---

Decreto Legislativo 30 luglio 2020, n. 100 dal titolo “Attuazione della Direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica”, la cui entrata in vigore è prevista per il 26 agosto 2020. (Per ulteriori approfondimenti si rinvia – *ex multis* – a: Ferroni B., “In dirittura di arrivo il recepimento della DAC 6”, in “Il Fisco” n. 42, 2019; Garavaglia L., Piazza M. e Torre R., “L’attuazione della direttiva sulla comunicazione dei meccanismi transfrontalieri da parte degli intermediari finanziari”, in “Diritto Bancario”, Fiscalità Internazionale, 2020; Bellini M. e Di Trapani S., “DAC 6 e transfer pricing. Commenti sulla categoria di hallmark ‘E’”, in “Rivista di Diritto Tributario”, 2020; Baroni G., “Prime osservazioni sullo ‘schema’ di Decreto Legislativo di recepimento della c.d. DAC 6”, in “Rivista Telematica di Diritto Tributario”, Pacini Giuridica, 2020).

<sup>82</sup> “Aggressive tax planning typically requires the involvement of tax professionals – in accounting firms, law firms or other tax advisory firms, in financial institutions or in large corporate taxpayers’ tax departments” (OECD, “Study into the role of tax intermediaries”, 2008, pag.5).

<sup>83</sup> Queste considerazioni sul ruolo e la centralità degli intermediari nell’ambito della predisposizione di schemi di *aggressive tax planning* trova poi un più concreto riscontro in una serie di interventi da parte del Legislatore Europeo, sempre attento nel recepire e mettere in pratica le indicazioni dell’OCSE. L’attenzione per il tema in esame è concretizzata dalla citata Direttiva 2018/822/UE c.d. DAC 6 (cfr. *supra* nota n. 80). Quest’ultima – nonostante la proroga facoltativa disposta dall’Unione a fronte dell’attuale emergenza – è stata recepita nel nostro ordinamento mediante il menzionato Decreto Legislativo 30 luglio 2020, n. 100 nel quale, sulla scorta delle linee guida tracciate a livello europeo, il legislatore enuclea tanto la definizione di intermediario quanto l’individuazione dei relativi obblighi. L’intermediario viene definito all’art. 2 come colui che “*elabora, commercializza, organizza o mette a disposizione ai fini dell’attuazione un meccanismo transfrontaliero da comunicare o ne gestisce in autonomia l’intera attuazione*”. La definizione continua poi allargandosi anche a colui che “*direttamente o attraverso altri soggetti svolge un’attività di assistenza o consulenza riguardo all’elaborazione o commercializzazione*” di meccanismi transfrontalieri. L’intermediario così inteso è quindi tenuto alla comunicazione ed allo scambio di informazioni laddove soddisfatti almeno una delle seguenti condizioni: residenza ai fini fiscali nel territorio dello Stato; stabile organizzazione nel territorio dello Stato tramite la quale si prestano i servizi relativi al meccanismo transfrontaliero coinvolto; risulti essere costituito, disciplinato o regolamentato secondo la legge dello Stato o che sia iscritto, infine, ad una associazione professionale in ambito legale, fiscale o di consulenza nel territorio dello Stato. Pur essendo la nostra attenzione focalizzata sulla figura dell’intermediario, è tuttavia bene precisare che il medesimo obbligo informativo possa coinvolgere, in seconda battuta, anche il contribuente. Presupposto indispensabile affinché possa sorgere l’obbligo di comunicazione è che il meccanismo in esame sia “transfrontaliero” e che coinvolga dunque, oltre all’Italia, una o più giurisdizioni estere. Accertato dunque questo primo carattere, l’obbligo sorge al concretizzarsi dei c.d. “*elementi distintivi*” (o *hallmarks*) del meccanismo transnazionale, individuati *ex lege* e legati al criterio del c.d.

che definiscono per primi le strategie generali per il *tax-risk management* e che determinano il c.d. “*appetite for tax risk*”, inteso come grado di esposizione al rischio fiscale. Sono dunque i clienti degli intermediari a rappresentare sul mercato la domanda di pianificazioni fiscali aggressive. Nell’affrontare e scongiurare il problema della domanda di ATP, questo studio ritiene quindi che sia necessario individuare strumenti in grado di consentire al Fisco di aiutare il contribuente nell’identificazione e nel trattamento del rischio fiscale e a questo fine è necessario accrescere la trasparenza, il coinvolgimento e la collaborazione del contribuente. Le Autorità fiscali degli Stati membri devono dunque stabilire – quantomeno con le imprese di più grandi dimensioni (come tali più avvezze a condotte di ATP) – una relazione basata sulla reciproca fiducia, sulla collaborazione: la c.d. “*enhanced relationship*”.

Questo concetto – da intendere come “relazione rafforzata” – viene definito con precisione dall’*International Fiscal Association* nel documento denominato “*Initiative on the Enhanced Relationship*” del 31 maggio 2012: “*The Enhanced Relationship concerns a specifically defined institutional relationship, based on mutually expressed intentions and not on detailed rules, that TPs and TAs<sup>84</sup> voluntarily enter into above and beyond their basic legal obligations, which relationship is based on mutual understanding, respect and true co-operation, and has as aim the administration of tax laws to the TP’s business in the most efficient and timely matter, assuming full, timely and reciprocal disclosure of relevant tax related information (including positions taken) and leading to the assessment of the correct amount of tax taking into account the spirit and purpose of the tax law (rather than merely the letter of the law) while respecting each parties’ rights*

---

“vantaggio principale”. Questi ultimi sono infatti da ravvisare laddove risulta che il vantaggio principale atteso dal contribuente dal meccanismo in esame sia un vantaggio fiscale. Gli elementi determinanti ai fini dell’individuazione del vantaggio principale possono essere generici o specifici, mentre elementi distintivi tipici sono previsti per l’eventuale aggiramento di alcune norme particolari quali quelle in tema di scambio automatico di informazioni o sul *transfer pricing*. Al verificarsi dei suddetti presupposti scatta l’obbligo di informativa o di comunicazione per l’intermediario coinvolto in forza del quale le Amministrazioni Finanziarie coinvolte dovranno essere rese edotte circa alcuni aspetti specifici del meccanismo transfrontaliero del caso quali ad esempio gli elementi distintivi ed il suo contenuto nonché la data di avvio di attuazione dello stesso ed il valore del vantaggio fiscale. Il Decreto poi provvede a determinare termini rigidi entro i quali l’intermediario o il contribuente coinvolto deve adempiere ai relativi obblighi informativi. (Piazza M., “*Scambio di informazioni su meccanismi transfrontalieri: proroga (opzionale) al 2021 causa Covid*”, in “*Fiscalità Internazionale*”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2020):

<sup>84</sup> TPs da intendersi come “*Tax Payers*” mentre con il termine TAs si intende “*Tax Administrations*”.

*and obligations under procedural laws in case of disagreement on what constitutes the correct amount of tax*<sup>85</sup>.

Tale definizione risulta pienamente in linea con la sommaria descrizione che il *report* del 2008 fa con riferimento all' "*enhanced relationship*". In apertura del capitolo ottavo si sottolinea come questo nuovo rapporto che si vuole instaurare vada ben oltre stringenti obblighi legali di collaborazione, e come debba essere piuttosto inteso al pari di un rapporto fiduciario e collaborativo da sviluppare tra Fisco e grandi contribuenti societari<sup>86</sup>.

Con l'intento di instaurare questo nuovo rapporto di collaborazione, riferito ai contribuenti di più grandi dimensioni e fondato su una fiducia reciproca, Fisco e contribuenti devono attenersi ad alcuni principi di condotta, che rappresentano cinque pilastri fondamentali. Il primo è la c.d. "comprensione del *business*" (o "*business awareness*") ossia la propensione dell'Amministrazione Fiscale a conoscere e tener presente il settore in cui opera l'impresa per poter comprendere lo spirito commerciale delle transazioni e le attività poste in essere dal contribuente per evitare incertezze e contenziosi. Il secondo pilastro è rappresentato dalla "imparzialità" (o "*impartiality*") da intendere come attitudine dell'Amministrazione Finanziaria ad affrontare eventuali contenziosi con il contribuente con coerenza ed obiettività. Terzo pilastro è la "proporzionalità" (o "*proportionality*") che attiene invece al principio che deve guidare l'Amministrazione Fiscale nella allocazione di risorse o nell'attribuire priorità di intervento in alcune questioni piuttosto che altre. Quarto pilastro è poi rappresentato da "apertura e reattività" (od "*openness and responsiveness*") intese nel senso di disponibilità del Fisco nell'affrontare con il contribuente eventuali effetti fiscali connessi ad un determinato accadimento anche – se del caso – preventivamente. Quinto e ultimo pilastro

---

<sup>85</sup> "L'Enhanced Relationship riguarda un rapporto istituzionale specificamente definito, basato su intenzioni reciprocamente espresse e non su regole di dettaglio, che contribuenti e Fisco assumono volontariamente al di là dei loro obblighi legali di base, rapporto che dunque si basa sulla comprensione reciproca, sul rispetto e sulla vera collaborazione, e che ha come obiettivo il rispetto delle leggi fiscali all'attività del contribuente nel modo più efficiente e tempestivo, assumendo il pieno, tempestivo e reciproco scambio delle informazioni rilevanti in materia fiscale (comprese le posizioni assunte) e portando alla valutazione del corretto ammontare dell'imposta tenendo conto dello spirito e dello scopo della legge fiscale (piuttosto che della lettera della legge) nel rispetto dei diritti e degli obblighi di ciascuna parte ai sensi delle leggi processuali in caso di disaccordo su ciò che costituisce il corretto ammontare dell'imposta". (International Fiscal Association, "Initiative on the Enhanced Relationship", 2012, pag.12).

<sup>86</sup> "This is the enhanced relationship. It is a relationship that favours collaboration over confrontation, and is anchored more on mutual trust than on enforceable obligations" (OECD, "Study into the role of Tax Intermediaries", 2008, Chapter 8, pag. 39).

è infine rappresentato da “comunicazione e trasparenza” (o “*disclosure and transparency*”), che attengono piuttosto alla propensione del contribuente ad adempiere in modo tempestivo alle richieste di chiarimento dell’Amministrazione Finanziaria, sia in ottica preventiva che con riferimento ad operazioni passate<sup>87</sup>.

Questo ambizioso studio del 2008 ha posto le basi per un successivo rapporto del 2013 dell’OCSE che rappresenta ancora ad oggi un importantissimo approdo in termini di collaborazione tra controparti del rapporto fiscale. L’assunto adottato dall’OCSE è proprio quello di riconoscere gli importantissimi meriti e passi in avanti che sono stati fatti dal momento dell’introduzione da parte del *Forum on Tax Administration* (FTA) della nozione di “*enhanced relationship*”<sup>88</sup>. Il report “*Co-operative Compliance: a Framework, from enhanced relationship to co-operative compliance*” pubblicato nel 2013 dall’Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, ha potuto infatti fare tesoro dell’esperienza maturata alla luce del suddetto intervento. In particolare, era sorta la necessità da un lato di affinare e sviluppare le precedenti forme di *compliance* adottate fino a quel momento; dall’altra di superare il concetto di *enhanced relationship*. Quest’ultimo infatti prestava il fianco anche ad alcune criticità, specie di natura terminologica. Come riportato anche nella Relazione Illustrativa al D.Lgs. n. 128 del 2015 quest’ultimo “*si prestava ad essere frainteso come un trattamento privilegiato per alcuni contribuenti*”<sup>89</sup>. Questa sensazione rischiava peraltro di essere alimentata e confermata dalla dicotomia tracciata nello stesso report del 2008 tra “*enhanced relationship*” e “*basic relationship*”, con il rischio infine di stridere fortemente con il principio di uguaglianza dei contribuenti di fronte alla legge. Il rapporto dell’OCSE del 2013 introduce per la prima volta la nozione di “*cooperative compliance*” (adempimento collaborativo) che racchiude tanto l’introduzione del *Tax Control Framework* (TCF) quanto il nuovo rapporto di fiducia e collaborazione gradualmente introdotto nei report precedenti.

Un primo importante cambiamento – come anticipato – è indubbiamente quello di tipo terminologico. Rispetto al termine precedente infatti, “*cooperative compliance*” racchiude – senza esporsi a possibili fraintendimenti – tanto l’obiettivo che Fisco e

---

<sup>87</sup> Leo M., “*Cooperative Compliance: una strada lunga ed impervia*”, in “*Il Fisco*”, n. 38, 2016, pag. 3620.

<sup>88</sup> “Since the Forum on Tax Administration (FTA) first discussed the concept of the “*enhanced relationship*” in the 2008 Study, many more countries have developed approaches based on the principle that businesses that are prepared to be fully transparent can expect certainty about their tax position in return”(OECD, “*Co-operative Compliance: A Framework, from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”, 2013).

<sup>89</sup> Relazione Illustrativa al D.Lgs n. 128 del 2015, pag.12.

contribuente si propongono di perseguire ossia la *compliance* fiscale, inteso come pieno adempimento del *quantum debeatur*, quanto la modalità con cui ciò deve essere realizzato: *cooperation*, e quindi rapporto di scambio e collaborazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente. A questo si aggiunge poi una maggiore concretezza alla proposta già da tempo avanzata dall'OCSE di un dialogo costante e preventivo tra Fisco e contribuente idoneo ad evitare controlli *ex post* mediante un confronto anticipato su questioni di *business* particolarmente rilevanti e garantendo *ex ante* certezza del diritto, superando per quanto possibile margini di incertezza e dubbi interpretativi. Questo nuovo rapporto è stato poi diversamente implementato nei diversi Stati, talvolta disponendone la portata obbligatoria, talaltra la mera facoltatività. Infine, pur essendo sorto *in primis* per scongiurare il fenomeno della *tax avoidance* e le pianificazioni fiscali aggressive delle grandi imprese, è sempre più auspicabile una graduale estensione del suo ambito di applicazione affinché questo nuovo rapporto orizzontale, di cooperazione e scambio tra Fisco e contribuente, possa definitivamente soppiantare il precedente rapporto verticale – particolarmente mal digerito nel nostro ordinamento – ad ogni livello<sup>90</sup>.

Sempre nel 2013 prende avvio in seno all'OCSE un altro ambizioso progetto denominato “*Base Erosion and Profit Shifting Project*” (in seguito *BEPS Project* o più sinteticamente *BEPS*), che trova un primissimo punto di riferimento nel documento denominato “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”<sup>91</sup>. Trattasi di un “Pacchetto di Azioni” volto a contrastare l’“erosione” della base imponibile mediante il trasferimento di utili in Paesi con imposizione fiscale più bassa o talvolta addirittura nulla. Il c.d. *BEPS Project* pone le proprie radici nella piena consapevolezza che tale forma di evasione fiscale – per lo più ad opera di importanti gruppi multinazionali – non possa essere affrontata e risolta unicamente sul piano nazionale, ma che necessiti piuttosto di un coordinamento tra sistemi fiscali e quindi di misure convenute a livello internazionale. Come si legge infatti nel Capitolo 2 del menzionato *Action Plan*, in mancanza di interventi correttivi l’interazione tra normative fiscali nazionali – inevitabile nelle c.d. operazioni *cross-border* realizzate da gruppi multinazionali – rischia il più delle volte di dar vita a lacune

---

<sup>90</sup> Per una attenta analisi dell’istituto dell’adempimento collaborativo come recepito ed implementato nel nostro ordinamento, si rinvia al Capitolo 3.

<sup>91</sup> OECD, “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, OECD Publishing, 2013.

ed attriti normativi<sup>92</sup>. Questa considerazione deve tuttavia fare i conti con il fatto che il coordinamento e la dialettica tra ordinamenti in materia di imposizione fiscale risulta particolarmente complicata, dal momento che proprio la potestà impositiva è storicamente espressione della sovranità su un determinato territorio<sup>93</sup>. Nel tempo la predisposizione di *standard* internazionali, per loro natura meno confliggenti con la sovranità nazionale, non è risultata il più delle volte sufficiente a superare il problema mentre – al contrario – la normativa predisposta nell’ambito di accordi bilaterali (c.d. “*treaty rules*”) ha offerto risultati più soddisfacenti. Queste considerazioni, unite alle nuove sfide lanciate dalla *digital economy* alla fiscalità internazionale, hanno portato quindi l’OCSE all’emanazione del suddetto Piano di azione per contrastare in modo coordinato e completo, nonché mediante disposizioni trasparenti e condivise, le politiche di pianificazione fiscale aggressiva ed evitare il c.d. *shifting* di base imponibile verso Paesi con fiscalità bassa o nulla. Nel luglio 2013 l’OCSE ha dunque pubblicato il Piano<sup>94</sup> (c.d. “*Action Plan*”) contenente 15 Azioni (c.d. “*Actions*”) volte a riformare le regole fiscali internazionali, sistematicamente riconducibili a quattro macroaree nell’ambito delle quali si è voluto intervenire: *digital economy*; coerenza internazionale nella tassazione societaria; sostanza economica nonché trasparenza e certezza. Si mira inoltre ad assicurare un allineamento dei sistemi nazionali in termini di localizzazione effettiva delle attività produttive nonché a potenziare la trasparenza e la certezza della normativa fiscale nel nuovo quadro di confronto e collaborazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria<sup>95</sup>.

In questo contesto, l’attenzione dell’OCSE al tema del rischio fiscale si manifesta più concretamente nell’ambito dell’*Action 12* dedicata alle “*Mandatory Disclosure Rules*”<sup>96</sup>. Si tratta della volontà di assicurare alle Autorità Fiscali nazionali informazioni tempestive e complete su meccanismi di pianificazione fiscale potenzialmente qualificabile come

---

<sup>92</sup> “*Taxation is at the core of countries’ sovereignty, but the interaction of domestic tax rules in some cases leads to gaps and frictions*” (OECD, “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, OECD Publishing, 2013, Cap. 2 pag. 9).

<sup>93</sup> Cfr. *infra* Cap. 2 Par. 1.

<sup>94</sup> OECD, “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, OECD Publishing, 2013.

<sup>95</sup> Cfr. *ex multis* OECD, “*Study into the Role of Tax Intermediaries*”, OECD Publishing (2008); OECD, “*Co-operative Compliance: A Framework, from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”, OECD Publishing (2013).

<sup>96</sup> OECD, “*Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*”, OECD Publishing, 2015, Paris.

aggressiva<sup>97</sup>. Come emerge dallo stesso testo del documento citato, il principale obiettivo del regime di “*mandatory disclosure*” è quello di incrementare la trasparenza delle imprese nei confronti delle autorità competenti mediante un sistema preventivo di valutazione congiunta di potenziali condotte di pianificazione fiscale aggressiva. Obiettivo al quale poi si aggiunge anche una finalità dissuasiva di tali condotte<sup>98</sup>. È dunque evidente come – anche in questo caso – l’anticipazione del confronto tra Fisco e contribuente, in linea con le più moderne prospettive in questo ambito, abbia un notevole impatto in termini di riduzione del rischio fiscale, venendo quindi incontro alle non trascurabili esigenze di imprese ed investitori.

Proprio l’idea di una maggiore trasparenza da un lato, nonché la necessità di spazi di dialogo anticipato nel rapporto tra controparti dell’obbligazione tributaria dall’altro, rappresentano due assunti fondamentali tanto in termini di contrasto quanto di riduzione e gestione del rischio fiscale. Come detto, questa consapevolezza da parte dell’OCSE emerge chiaramente a partire dal citato *report* del 2008<sup>99</sup> per poi essere confermata dal rapporto del 2013 intitolato “*Co-operative Compliance. A Framework From enhanced relationship to co-operative compliance*” (cfr. *supra*). Quest’ultimo in particolare ha introdotto la figura del c.d. *Tax Control Framework* (TCF), inteso come sistema di controllo e gestione del rischio fiscale all’interno del sistema dei controlli aziendali<sup>100</sup>. Il TCF sarà oggetto di apposita trattazione più avanti (cfr. *infra* Cap 4<sup>101</sup>), tuttavia è importante fin da subito evidenziarne alcuni aspetti salienti. Il *Tax Control Framework* si configura come un elemento indefettibile nella costruzione di un rapporto collaborativo e trasparente tra Fisco e contribuente (cfr. *infra* Cap. 2 Par. 1), nonché indispensabile per l’accesso al regime dell’adempimento collaborativo (cfr. *infra* Cap. 3 Par. 3). Numerosi sono poi i vantaggi che tale modello offre, tanto dal punto di vista dell’Amministrazione

---

<sup>97</sup> Il progetto *BEPS* in generale e più nello specifico l’Action 12 dedicata alle “*Mandatory Disclosure Rules*” sono stati riferimenti centrali per il Legislatore europeo ai fini dell’elaborazione della c.d. DAC 6 (Direttiva 2018/822/UE, cfr. *supra* note 80 e 82) in tema di scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale nell’ambito di operazioni transfrontaliere.

<sup>98</sup> “*The main objective of mandatory disclosure regimes is to increase transparency by providing the tax administration with early information regarding potentially aggressive or abusive tax planning schemes and to identify the promoters and users of those schemes. Another objective of mandatory disclosure regime is deterrence: taxpayers may think twice about entering into a scheme if it has to be disclosed*” (OECD, “*Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*”, OECD Publishing, 2015, Paris, pag. 9).

<sup>99</sup> OECD, “*Study into the role of tax intermediaries*”, OECD Publishing, 2008.

<sup>100</sup> Marino G., “*Corporate Tax Governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione di impresa*”, Egea, 2018, pagg. 11 -12.

<sup>101</sup> Capitolo Quarto – “*Modello di Gestione e Controllo del rischio fiscale: il Tax Control Framework*”.

Finanziaria, quanto da quello del contribuente. Mentre infatti per quest'ultimo rappresenta uno strumento estremamente utile al fine di rispondere ad esigenze interne di controllo e monitoraggio del rischio fiscale, per il Fisco d'altro canto rappresenta un elemento in più di verifica per il corretto adempimento degli obblighi fiscali da parte del contribuente. Conseguentemente, gli spazi di dialogo anticipato e preventivo che ne derivano consentono *in primis* alle controparti di confrontarsi su questioni dubbie, riflettendosi poi sulla riduzione di controlli successivi ed eventuali contenziosi. Queste considerazioni trovano conferma nella lettura del Rapporto del 2016 dell'OCSE dedicato al *Tax Control Framework*<sup>102</sup>, nell'ambito del quale – tra i diversi aspetti – si sottolinea anche come questo nuovo sistema si traduca positivamente in termini di certezza preventiva del contribuente, dunque di riduzione del rischio fiscale<sup>103</sup>.

In conclusione, nell'analizzare il centrale contributo dell'OCSE non soltanto in termini di riduzione e monitoraggio del rischio fiscale a favore di una maggiore certezza normativa, ma anche dal punto di vista del nuovo carattere orizzontale – piuttosto che verticale – del rapporto tra Fisco e contribuente, incentrato su collaborazione e dialogo (cfr. *infra* Cap. 1 Par. 2) è necessario fare riferimento all'*International Compliance Assurance Programme* (c.d. ICAP). Presentato ufficialmente nel gennaio del 2018, l'ICAP è una procedura volta alla collaborazione preventiva e volontaria tra amministrazioni fiscali e gruppi multinazionali finalizzata all'individuazione e prevenzione del rischio fiscale a livello internazionale<sup>104</sup>. Si tratta di un programma di *risk assessment* rivolto a multinazionali esposte a rischi fiscali di matrice trans-nazionale quali ad esempio in materia di convenzioni contro le doppie imposizioni o di *hybrid mismatches*, sulla presenza o meno di stabili organizzazioni o ancora problematiche connesse alla determinazione dei prezzi di trasferimento. È una procedura per molti versi

---

<sup>102</sup> OECD, “*Co-operative Tax Compliance, Building Better Tax Control Framework*”, OECD Publishing, 2016.

<sup>103</sup> “A *Tax Control Framework* is the part of the system of internal control that assures the accuracy and completeness of the tax returns and disclosures made by an enterprise. [...] Tax governance and tax compliance are important elements of the broader risk management system. Corporate boards should adopt tax risk management strategies to ensure that the financial, regulatory and reputational risks are fully identified and evaluated. [...] A comprehensive risk management strategy that includes tax will allow the enterprise to act as a good corporate citizen but also to effectively manage tax risk.” (OECD, “*Co-operative Tax Compliance, Building Better Tax Control Framework*”, OECD Publishing, 2016).

<sup>104</sup> Il primo documento di riferimento in materia, pubblicato dall'OCSE nel 2018, definisce l'ICAP come segue: “a programme for a multilateral cooperative risk assessment and assurance process. It is designed to be a swift and coordinated approach to providing multilateral groups (MNE groups) willing to engage actively, openly and in a fully transparent manner with increased tax certainty with respect to certain of their activities and transactions, while identifying areas requiring further attention” (OECD, “*International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook*”, OECD, Paris, 2018, pag. 7).

paragonabile all'istituto dell'adempimento collaborativo (o *cooperative compliance*) che supera tuttavia i confini nazionali prevedendo una simultanea interazione delle Amministrazioni Finanziarie coinvolte e per questa ragione se n'è parlato anche in termini di "*cooperative compliance allargata*"<sup>105</sup>. Diversamente infatti dalla procedura nazionale tipica dell'adempimento collaborativo, l'*International Compliance Assurance Programme* si caratterizza soprattutto per l'approccio simultaneo e multilaterale. È infatti previsto che le diverse Autorità Fiscali coinvolte da operazioni *cross-border* elaborino un'idea comune sulle questioni presentate dal contribuente, fornendo poi una valutazione comune a riguardo.

Il relativo Progetto Pilota avviato a Washington D.C. nel 2018<sup>106</sup> ha visto inizialmente il coinvolgimento di un ristretto numero di Amministrazioni Finanziarie<sup>107</sup>, tra cui l'Italia<sup>108</sup>. A questa prima versione ha fatto poi seguito – nel 2019 – il c.d. "*ICAP 2.0*"<sup>109</sup> che, facendo tesoro delle precedenti esperienze (c.d. processo di "*learning-by-doing*"<sup>110</sup>), ha esteso a 25 il novero totale di Amministrazioni Finanziarie coinvolte. Questo graduale allargamento del numero di Autorità competenti non fa che accrescere la portata e l'efficacia del programma in esame dal momento che facilita la possibilità per le multinazionali di interagire simultaneamente con diverse Amministrazioni, ottenendo una soluzione più rapida e chiara rispetto all'alternativa di rivolgersi singolarmente a ciascuna di esse. Alla luce di quanto esposto, è più che condivisibile la posizione in dottrina di coloro che ritengono la procedura in questione la forma più avanzata di gestione preventiva del rischio fiscale internazionale, riconoscendo al contribuente uno spazio di confronto anticipato con le Amministrazioni Finanziarie coinvolte, decisamente diverso dai tipici *standard* che tradizionalmente caratterizzano una verifica fiscale<sup>111</sup>.

---

<sup>105</sup> Latini S., "*Progetto ICAP: verso un nuovo approccio tra grandi aziende e Amministrazioni fiscali*", in "*Fiscalità Internazionale*", IPSOA, Wolters Kluwer, 2019.

<sup>106</sup> OECD, "*International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook*", OECD, Paris, 2018

<sup>107</sup> In particolare: Australia, Canada, Italia, Giappone, Paesi Bassi, Spagna, Regno Unito e Stati Uniti.

<sup>108</sup> Mediante il comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate dal titolo "Fisco e Multinazionali: al via l'ICAP, nuovo progetto-pilota elaborato in ambito OCSE. L'Agenzia tra le amministrazioni che vi prenderanno parte" del 24 gennaio 2018.

<sup>109</sup> OECD, "*International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook 2.0*", OECD, Paris, 2019.

<sup>110</sup> Melillo C., "*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*", IPSOA, Wolters Kluwer, 2019.

<sup>111</sup> Tomassini A. e Pacelli F., "*Modello 231 e gestione del rischio fiscale nella prospettiva della cooperative compliance*", in "*Corriere Tributario*" n. 5, 2020, pag. 456.

### 3.3. Esperienza in altri ordinamenti (cenni).

Schemi di *cooperative compliance* quali quelli enunciati dall'OCSE nel 2013 sono stati adottati nei successivi anni da diversi Stati. Tuttavia, non per tutti questi il rapporto dell'OCSE ha rappresentato una novità assoluta. Esempi possono essere tratti dall'esperienza Olandese, Inglese e Americana ma anche Sud Africana e Australiana. In questi ordinamenti infatti, già da diversi anni erano in auge forme di *cooperative compliance* incentrate sulla predisposizione di un *Tax Control Framework* (TCF) finalizzato al perseguimento di un alto livello di *compliance* fiscale del contribuente nonché al limitare l'incertezza normativa collegata al rischio fiscale. Inevitabilmente le caratteristiche del sistema di collaborazione delineato dai su citati ordinamenti ha rappresentato un importante punto di riferimento per l'OCSE nel tracciare le linee guida della *cooperative compliance* nel 2013.

Il modello di *cooperative compliance* adottato dall'Australia – ad esempio – è stato il primo ad essere formalizzato, nel 2001. Già dalla fine degli anni Novanta l'*Australian Tax Office* (ATO) ha adottato strategie finalizzate alla gestione del rischio fiscale mediante una stretta collaborazione con il contribuente. Uno dei grandi meriti che va certamente riconosciuto è il fatto di aver compreso – ben prima che in altri ordinamenti, quale il nostro – che per migliorare il livello di *compliance* dei contribuenti non fosse sufficiente intervenire sulla legislazione fiscale, ma fosse indispensabile che la “struttura” della normativa fiscale venisse affiancata da provvedimenti idonei ad accrescere la fiducia dei contribuenti per il Fisco. Era necessario costruire una nuova immagine dell'Amministrazione finanziaria come aperta, equa e reattiva per accrescere la fiducia della comunità nei suoi confronti. Il modello adottato è di tipo “piramidale”<sup>112</sup> basato su tre variabili: probabilità di *non compliance*, conseguenze derivanti dalla *non compliance* e classificazione del rischio fiscale. Sulla base delle prime due variabili viene determinata l'ultima. A diversi livelli di rischio si fanno corrispondere diversi trattamenti sanzionatori e di conseguenza quanto più il contribuente è incline al dialogo e alla *disclosure* con il Fisco, tanto più diminuisce il livello di rischiosità e l'esigenza da parte dell'Amministrazione Fiscale di controlli costanti per accertare inadempimenti.

---

<sup>112</sup> Braithwaite V. e Braithwaite J., “Managing taxation compliance: The evolution of the Australian Taxation Office compliance model”, in M. Walpole & C. Evans (Eds).

Con questo procedimento si classificano quattro diverse categorie di contribuenti: “*High Risk Taxpayers*”, “*Key Taxpayers*”, “*Medium Risk Taxpayers*” e infine “*Lower Risk Taxpayers*”<sup>113</sup>. Un altro elemento che caratterizza il sistema di *compliance* Australiano – comune anche ad altri ordinamenti – è il fatto che questo si basi su un accordo spontaneo sottoscritto dal contribuente e dall’ATO: il c.d. “*Annual Compliance Arrangement*”. Questo deve presupporre necessariamente due aspetti fondamentali relativi al contribuente: questi deve essere *in primis* intenzionato a collaborare in modo aperto con l’Ufficio e deve inoltre dotarsi di un adeguato sistema di *tax governance*.

Al pari dell’Australia, anche l’Olanda può indubbiamente inserirsi nel novero dei precursori nell’applicazione di modelli e strumenti di *cooperative compliance*. Nell’ordinamento olandese infatti, l’esigenza di intervenire per migliorare il rapporto tra Fisco e contribuente – nel perseguimento di un buon livello di *compliance* fiscale – comincia ad avvertirsi già nel 2002<sup>114</sup> mediante un *report* dello “*Scientific Council for Government Policy*” (WRR) denominato “*The future of law-based society*” nell’ambito del quale sono state elaborate alcune raccomandazioni con il fine di rendere più equo il rapporto tra istituzioni e cittadini e adattarlo ai mutamenti culturali, sociali nonché alle spinte internazionali del momento. Sulla scorta di tali raccomandazioni il Governo ha avviato nel 2005 un progetto pilota che ha portato poi – nel 2010 – all’elaborazione di un importantissimo documento da parte dell’Amministrazione Finanziaria olandese, cui hanno fatto seguito inevitabili successivi adattamenti. Si tratta dell’“*Horizontal Monitoring within the medium to very large business segment*” che ha particolarmente influenzato il *report* del 2013 con cui l’OCSE ha sostituito il precedente regime di “*enhanced relationship*” a favore del regime di “*cooperative compliance*” (cfr. *supra* 3.2). Uno dei primi aspetti che merita di essere sottolineato con riferimento al regime di “*Horizontal Monitoring*” è sicuramente l’elemento terminologico. Infatti, come messo in

---

<sup>113</sup> I c.d. *High Risk Taxpayers* sono i contribuenti non inclini alla cooperazione, questo determina quindi un più alto grado di rischiosità fiscale e giustifica di conseguenza controlli attenti e costanti da parte dell’Amministrazione Finanziaria; I c.d. *Key Taxpayers* sono soggetti ad un continuo monitoraggio fiscale e dunque limitano moltissimo il loro rischio fiscale; I c.d. *Medium Risk Taxpayers* sono quei contribuenti che pur non inclini ad una completa collaborazione con il Fisco, adottano sistemi di controllo e dunque riducono il rischio fiscale; infine i c.d. *Lower Risk Taxpayers* sono soggetti completamente orientati alla adozione di modelli di *compliance* e monitoraggio del rischio. (ATO, *Risk Differentiation Framework*, 2014).

<sup>114</sup> The Scientific Council for Government Policy (WRR), “*De toekomst van de Nationale Rechtsstaat*” (“*The future of law-based society*”), 2002.

luce da Marino<sup>115</sup>, “già dalla denominazione del modello traspare lo scopo perseguito dal legislatore olandese: un rapporto in cui il contribuente si trova non in una posizione di soggezione rispetto all’Amministrazione Finanziaria, ma è posto sullo stesso piano, al fine di una proficua collaborazione in ordine alla definizione del rapporto tributario”. Questa soluzione, dunque, non soltanto rovescia il tradizionale carattere del rapporto in esame, tipicamente verticale, ma fa anche sì che all’intervento tipicamente successivo dell’Amministrazione Finanziaria si sostituisca un approccio preventivo, di consulenza anticipata. Il Fisco non si configura più come un *Tax Inspector* quanto piuttosto come un *Tax Advisor*. Anche nell’ordinamento Olandese, l’adesione al questo regime di *Horizontal Monitoring* presuppone la sottoscrizione di un accordo tra Amministrazione e contribuente denominato “*Individual Compliance Agreement*” che impegna il secondo ad apportare le modifiche necessarie e idonee a sottoporsi al controllo del Fisco e ad essere ritenuto affidabile<sup>116</sup>. In conclusione, è bene evidenziare che l’elemento che certamente caratterizza il sistema di cooperazione Fisco – contribuente adottato dall’Olanda è relativo all’ambito di applicazione soggettivo. Diversamente dagli altri modelli adottati in ambito internazionale, questo regime include non soltanto le imprese di grandi dimensioni (c.d. *Large Business*) ma anche le piccole e medie imprese nonché addirittura i singoli cittadini<sup>117</sup>.

In Inghilterra, infine, il regime di collaborazione tra Fisco e contribuente prende il nome di “*Tax Compliance Risk Management Process Template*”, introdotto nel 2007 dal “*Her Majesty’s Revenues and Customs*” (HMRC). Il regime in esame ha un accesso limitato e si rivolge unicamente ai contribuenti che – sulla base del c.d. *Business Risk Review*<sup>118</sup> – risultano essere “*low-risk*”. Ai fini dell’ottenimento di tale qualifica, i contribuenti devono dotarsi di un sistema che garantisca un adeguato monitoraggio dei rischi, accompagnato da una chiara definizione di ruoli e responsabilità nella gestione degli

---

<sup>115</sup> Marino G., “Corporate Tax Governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione di impresa”, Egea, 2018, pag.16 in nota.

<sup>116</sup> The Netherlands Tax and Customs Administration (NTCA), “Horizontal Monitoring within the medium to very large business segment”, 2010, p. 7-8.

<sup>117</sup> Questo ambito di applicazione così esteso ha comportato nel tempo la necessità di un intervento di diversificazione del regime, per adattarlo al meglio alle necessità ed alle caratteristiche dei contribuenti di grandi dimensioni. Proprio in questo ambito è intervenuto il *Committee Horizontal Monitoring* (istituito nel 2011) con il *report* del 2012 intitolato “*Tax Supervision – Made to measure. Flexible when possible, strict when necessary*”. Sempre lo stesso comitato ha poi integrato il regime di *Horizontal Monitoring* con successive linee guida: “*Guidelines on Supervision of Large Business in The Netherlands*” (2013) e “*Guidelines to Horizontal Monitoring Tax service providers*” (2016).

<sup>118</sup> È un sistema di misurazione del rischio determinato sulla base dell’attività svolta nonché delle dimensioni alla luce degli strumenti predisposti per contenerlo.

stessi. Questo presuppone in sostanza la predisposizione di un “*appropriate accounting arrangements*” e la responsabilità per il “*senior accounting officer*” (SAO) – introdotta con la *Budget Law* del 2009 – “*di porre in essere ogni ragionevole azione al fine di assicurare che la società adotti e mantenga appropriate metodologie contabili*”. Anche in questo caso lo scopo perseguito dall’ordinamento nell’implementazione di questo regime è tendenzialmente il medesimo, comune agli altri regimi. Già dal 2007<sup>119</sup> in Inghilterra si è voluto intervenire per sensibilizzare le grandi imprese ad un approccio nuovo e collaborativo con il Fisco nonché individuare nuovi strumenti improntati a maggiore trasparenza e cooperazione nell’intento di ottenere benefici in termini di semplificazioni amministrative nonché di maggiore certezza nell’applicazione della normativa fiscale<sup>120</sup>.

---

<sup>119</sup> Her Majesty’s Revenues and Customs (HMRC), “Tax Compliance Risk Management Process Template”, 2007.

<sup>120</sup> Marino G., “*Corporate Tax Governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione di impresa*”, Egea, 2018.

## Capitolo 2

### Il nuovo rapporto Fisco – Contribuente nell’ordinamento Italiano.

*Sommario:* 1. L’evoluzione del rapporto: il c.d. “quarto periodo”; 2. La nuova disciplina degli interpelli (D.Lgs. 156/2015); 3. Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale; 4. L’interpello sui nuovi investimenti; 4.1. Premessa e riferimenti normativi; 4.2. Ambito di applicazione soggettivo; 4.3. Ambito di applicazione oggettivo; 4.4. Modalità di presentazione dell’istanza, procedura esecutiva ed efficacia dell’interpello; 4.5. Rapporto con altri istituti e considerazioni conclusive; 5. La dichiarazione integrativa; 6. Il ravvedimento operoso; 7. La migliore forma di dialogo: l’adempimento collaborativo (rinvio).

#### 1. L’evoluzione del rapporto: il c.d. “quarto periodo”.

Storicamente il termine “fisco” – dal latino “*fiscus*” (cassa, cesto) – indicava il tesoro privato dell’Imperatore Romano, che veniva poi distinto in erario del popolo e del Senato che andavano a comporre il c.d. “*aerarium*”. Oggi, nel linguaggio comune, con il termine “*Fisco*” si intende piuttosto il complesso delle amministrazioni finanziarie cui è affidato il compito di riscuotere i tributi e amministrare eventuali contenziosi con il contribuente.

Già l’origine della parola ci consente di comprendere come la nozione di “*fisco*” si accompagni da sempre al principio di autorità e come storicamente rappresenti una modalità di esercizio del potere – da parte di un’autorità appunto – in un determinato ambito territoriale. Fino alle rivoluzioni democratiche, il Fisco veniva considerato come un peso insopportabile da cui fuggire a tutti i costi. Era percepito come uno strumento mediante il quale sovrani, re o imperatori, imponevano la propria sovranità sottraendo risorse ai loro sudditi per loro esigenze personali. L’imposizione fiscale era in origine frutto del potere di imperio assoluto ed illustri esempi in questo senso ci giungo dall’esperienza storica di alcune remote civiltà quali gli Egizi ed i Babilonesi. In tali civiltà, la potenza e la sovranità del re o del faraone si manifestava anche tramite l’obbligo imposto ai sudditi di ammassare grano, orzo, datteri o altri alimenti presso i ricchi palazzi imperiali. Questo suo carattere originario rendeva più che giustificabile il sentimento di ingiustizia da parte dei contribuenti, specie se sommato all’inesistenza di qualsiasi forma

di dialogo o di interlocuzione con l'autorità. Solo più tardi, con le rivoluzioni borghesi<sup>121</sup>, si cominciò a concepire il prelievo fiscale come funzionale al reperimento di risorse necessarie a sostenere le spese pubbliche e i servizi ai cittadini<sup>122</sup>. Nonostante questa nuova prospettiva, idonea ad incidere fortemente sulla sopportabilità del prelievo fiscale, fino a non molti anni fa non si era mai ritenuto di dover intervenire per temperare, smussare e modificare ulteriormente lo spigoloso rapporto tra Fisco e contribuente, radicato al principio di autorità – dunque di “verticalità” – storicamente sedimentato.

Sempre in via preliminare, è bene mettere in luce come il sistema tributario attuale ci consenta di parlare di “rapporto” tributario tra Fisco e contribuente laddove in passato non si ponevano neanche le basi affinché vi fosse un contatto, se non indispensabile. Oggi infatti il sistema si fonda su alcuni principi radicati e irrinunciabili quali il contraddittorio, la partecipazione al procedimento e quindi la collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Si tratta chiaramente di una realtà alla quale si è giunti a seguito di gradualità e faticosi progressi che non possono ancora ritenersi del tutto conclusi e maturi.

Focalizzandoci sull'esperienza dell'ordinamento italiano, un momento chiave nell'evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente è indubbiamente rappresentato dall'introduzione della Costituzione repubblicana entrata in vigore il 1° gennaio del 1948. In dottrina ci si è a lungo interrogati su come questo rapporto si sia evoluto nel corso del tempo. Tra tutti, Marongiu ritiene che le vicende storiche inerenti alla gestione dell'ordinamento tributario italiano possano essere sintetizzate in tre grandi periodi<sup>123</sup>. Il primo periodo, antecedente all'introduzione della Carta costituzionale – che comprende un lasso di tempo che va dall'Unità d'Italia al Secondo conflitto mondiale – si caratterizza per il fatto che la relazione tra le parti del rapporto fiscale era minima e limitata

---

<sup>121</sup> Comunemente riconducibili all'emblematico motto “*No taxation without representation*”, attribuito a James Otis ed adottato dai coloni americani nella protesta avverso la tassazione da parte del Parlamento inglese, dal quale erano rigorosamente esclusi. Tale motto – anche riconducibile al noto brocardo latino “*nullum tributum sine lege*” – rappresenta un importantissimo traguardo delle prime Costituzioni liberali Ottocentesche come strumento di garanzia a favore del Parlamento e come rilevante limite al potere del monarca o dell'esecutivo. In virtù di tale principio non si ammette che possano essere introdotte limitazioni sulla proprietà e sulla libertà dei cittadini se non con legge approvata appunto dall'organo legislativo, rappresentativo del popolo. Questo stesso principio ha chiaramente trovato spazio anche nell'esperienza italiana, prima all'art. 30 dello Statuto Albertino (1848) e successivamente all'art. 23 della Costituzione Repubblicana (1948).

<sup>122</sup> Cavazzuti F. e Di Pietro A., “Fisco e sistemi Fiscali” in Enciclopedia delle Scienze Sociali (1994), Enciclopedia Treccani.

<sup>123</sup> AA. VV., “*Lo statuto dei diritti del contribuente*” a cura di Gianni Marongiu, Giappichelli Editore, Torino, 2004, pag. 1.

fondamentalmente alle imposte dirette. Era sufficiente presentare una dichiarazione dei redditi – valida potenzialmente a vita – dal momento che veniva tacitamente confermata di anno in anno, nella misura in cui *medio tempore* non fossero intervenute variazioni. In questo momento storico “*il contribuente è solo tenuto a pagare e poco o nulla doveva fare per adempiere i propri doveri*”<sup>124</sup>. Diversamente nel secondo periodo – a partire dal secondo dopoguerra – il contribuente viene parzialmente liberato da questa situazione di “passiva soggezione”, per opera della riforma condotta dal 1949 dal Ministro delle Finanze Vanoni volta ad incidere fortemente sugli aspetti applicativi e sulla struttura dell’ordinamento tributario. Con questa riforma vengono introdotte importanti novità per i contribuenti tra cui spicca la dichiarazione annuale unica per i redditi soggetti ad imposte dirette, obbligatoria anche nel caso in cui *medio tempore* la situazione economica del soggetto inciso fosse rimasta invariata. È bene tuttavia precisare che la dichiarazione di Vanoni, che avrebbe rotto “*la consuetudine che aveva portato a dimenticare praticamente l’esistenza dell’obbligo di dichiarazione*”<sup>125</sup>, era ancora una mera dichiarazione di capacità contributiva e non comportava la liquidazione del tributo<sup>126</sup>. Nel terzo e ultimo periodo questo scenario muta radicalmente mediante le riforme che si susseguono tra gli anni Settanta e gli anni Novanta, nell’ambito delle quali ai contribuenti viene richiesto un contributo decisivo nella realizzazione della pretesa fiscale. Quest’ultima fase vede un consistente aumento di tributi più moderni e complessi all’interno dei quali proliferano occasioni di definizione del rapporto giuridico e che presuppongono una crescente collaborazione tra pubblico e privato<sup>127</sup>.

Questa graduale evoluzione della gestione delle vicende tributarie determina un moltiplicarsi di situazioni di contatto tra Amministrazione Finanziaria e contribuenti rendendo inevitabile la necessità per l’ordinamento di intervenire per ridisegnarne dinamiche e principi. In questo importante percorso evolutivo non può essere taciuto il ruolo fondamentale della Carta Costituzionale.

---

<sup>124</sup> *Idem.*

<sup>125</sup> Vanoni E., “*La riforma tributaria*”, conferenza pronunciata per iniziativa della Camera di Commercio di Sondrio il 15 aprile 1951, in Vanoni E., “*La politica economica degli anni degasperiani. Scritti e discorsi politici ed economici*”, a cura di Bartucci P., Firenze 1977, pag. 224.

<sup>126</sup> AA. VV., “*Lo statuto dei diritti del contribuente*” a cura di Gianni Marongiu, Giappichelli Editore, Torino, 2004, pag. 2.

<sup>127</sup> Il sintetico sviluppo storico qui delineato ci consente di apprezzare anche la graduale crescita di complessità del nostro ordinamento. Un sistema così articolato necessita infatti – a maggior ragione – della massima stabilità e certezza possibile, elementi questi che (cfr. supra par. 2.3) non sono stati fin da subito sufficientemente valorizzati e sui quali solo di recente si sta intervenendo in modo soddisfacente.

La Costituzione, infatti, introduce nuovi valori che vanno a concretizzarsi ad esempio nella buona fede e nella correttezza tra le parti e dunque in un approccio di collaborazione. In questo senso non è certamente da sottovalutare la portata degli Artt. 2 e 3 nel sancire tanto il generale principio di solidarietà economica quanto il principio di eguaglianza sostanziale dei cittadini, destinato a trovare applicazione anche nei confronti della Pubblica Amministrazione (come confermato dalla lettura dell'art. 97 della stessa Carta Costituzionale in merito all'imparzialità e al buon andamento della P.A.). Ulteriori importanti passi in avanti in termini di miglioramento del rapporto tra Fisco e contribuente, sono stati compiuti – sempre analizzando la Costituzione – dagli Artt. 23 e 53. Il primo<sup>128</sup>, enunciando il principio della riserva di legge, assume una portata decisamente garantista a favore del privato, obbligato ad effettuare determinate prestazioni soltanto in virtù di un atto di legge o avente forza di legge. Tale principio – talvolta anche definito come “principio del consenso al tributo” – corrispondente al principio del “*no taxation without representation*”<sup>129</sup>, trova una prima codificazione nello Statuto Albertino all'Art. 30 ove si afferma “*nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re*”<sup>130</sup>. A sua volta, l'Art. 53, spesso ritenuto come caposaldo dell'imposizione fiscale nel nostro ordinamento, sancisce il fondamentale principio della capacità contributiva e orienta alla progressività il sistema tributario. La disposizione in esame afferma infatti che “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*”. Anche in questo caso non mancano parallelismi e analogie rispetto alle disposizioni già presenti nello Statuto Albertino in relazione alle quali è necessario fare qualche sommaria considerazione. L'Art. 25 dello Statuto Albertino statuiva: “*i regnicoli*” (“*eguali dinanzi alla legge, qualunque sia il loro titolo o*

---

<sup>128</sup> Art. 23 Costituzione “*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*”.

<sup>129</sup> Come accennato, affermatosi nella *Magna Charta Libertatum* inglese già nel 1215.

<sup>130</sup> Le differenze tra la norma contenuta nello Statuto Albertino e quella della Costituzione sono molteplici e sono state oggetto di approfonditi studi in dottrina. Una delle principali è indubbiamente rappresentata dal diverso angolo visuale preso in considerazione dall'una e dall'altra, che assume valenza non solamente giuridica ma altresì morale. Mentre infatti nello Statuto Albertino la vocazione della norma è quella di tutelare del cittadino contribuente dall'arbitrio del sovrano, diversamente l'art. 23 Cost. è posto a presidio di interessi generali e solo subordinatamente di interessi privati. (Carpentieri L., “*Riserva di legge e consenso al tributo*”, in *Diritto On line* 2015, Enciclopedia Treccani). Per ulteriori approfondimenti sul tema, *ex multis*: Marongiu, G., “*I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*”, Torino, 1991; Cipollina, S., “*La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*”, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone– C. Berliri, Napoli, 2006, pag. 163 ss., Berliri, A., *Appunti sul fondamento e sul contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in *Studi in onore di A. D. Giannini*, Milano 1961.

*grado*”, ai sensi del precedente Art. 24) “*contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato*”. La prima fondamentale notazione è relativa all’individuazione dei soggetti chiamati alla contribuzione: nella Carta costituzionale si adotta l’espressione “*tutti*”, mentre lo Statuto Albertino fa riferimento ai “*regnicoli*”<sup>131</sup>. La conseguenza sostanziale è che l’introduzione della Costituzione Repubblicana determina un netto allargamento della platea di contribuenti tenuti all’adempimento dell’obbligo fiscale, in linea con quel dovere di solidarietà sociale nonché economica espresso in apertura dall’Art. 2. Questa disposizione si mostra inoltre estremamente proiettata verso il futuro se si considera come questo stesso principio – c.d. di “universalità del tributo” – è destinato a diventare un importantissimo caposaldo nelle dinamiche della fiscalità internazionale, ammettendo che, qualora si manifesti il presupposto del tributo, si può essere incisi dallo stesso indipendentemente dalla cittadinanza. Il secondo fondamentale elemento introdotto – in questo caso *ex novo*, limitando l’analisi al nostro ordinamento – dall’articolo 53 è il riferimento fondamentale alla “*capacità contributiva*”. Anche in questa disposizione trova un fondamentale collegamento con i principi di ragionevolezza ed eguaglianza sostanziale sanciti, in questo caso, dall’Art. 3 Cost.

Il combinato disposto delle norme appena esaminate, introdotte nel 1948 nel nostro ordinamento, ci consente di individuare dei primissimi interventi di riforma del rapporto tra Fisco e contribuente, seppur introdotti a livello di principi generali e al tempo privi di una loro diretta concretezza, quantomeno in ambito fiscale. Bisogna tuttavia riconoscere che è proprio in queste disposizioni che affondano le radici i numerosi interventi che, per lo più in modo disorganico e frammentario, sono stati introdotti dal legislatore italiano nel tentativo di ridisegnare il rapporto tra controparti del rapporto fiscale anche armonizzandolo con i principi via via emersi a livello internazionale ed europeo.

Così come delineato dalla Costituzione, il rapporto di collaborazione tra Fisco e contribuente si fonda dunque su una fondamentale funzione solidaristica secondo cui ciascuno deve concorrere alle spese pubbliche, cui si aggiunge la funzione garantista in virtù della quale lo Stato deve assicurare ad ogni individuo un’esistenza libera e dignitosa tutelando il “minimo vitale”.

---

<sup>131</sup> Russo P., Fransoni G., Castaldi L., “*Istituzioni di diritto tributario*”, Giuffrè Editore, 2016, p. 21 e ss.

Riprendendo però il filo dei tre periodi di sviluppo dell'ordinamento tributario tracciati da Marongiu<sup>132</sup>, ad avviso di chi scrive potrebbe essere oggi ravvisato un c.d. "quarto periodo" che – in parte sovrapponendosi al terzo – va dagli anni Novanta ad oggi, comprensivo dei numerosi interventi con cui il legislatore, all'incirca a partire dal '92<sup>133</sup>, ha cercato di ridisegnare il rapporto tra Fisco e contribuente tanto nel tentativo di dare concretezza al principio generale di collaborazione sancito in Costituzione, quanto sulla spinta di importanti sviluppi in questo senso tracciati a livello internazionale, specie ad opera dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE)<sup>134</sup>. Questo quarto periodo vede come snodi cruciali da un lato la legge 27 luglio del 2000, n. 212 c.d. "*Statuto dei diritti del contribuente*" e dall'altro la legge delega 23 dell'11 marzo 2014, n. 23 "*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*", la quale ha dato vita a significativi cambiamenti che hanno interessato l'ordinamento tributario nazionale nel triennio 2014/2017. Entrambi questi provvedimenti, certamente cruciali, sono stati accompagnati e a volte anticipati da diversi interventi la cui rilevanza non può di certo esser taciuta. È proprio in questo lasso di tempo – che identificheremo come "quarto periodo" – che si avvia quella che potremmo definire come una vera e propria rivoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente.

Nel nostro ordinamento il rapporto tributario è stato infatti da sempre connotato da una diffidenza reciproca e da schemi di attuazione talmente rigidi – frutto per lo più della riforma degli anni Settanta – al punto tale da far parlare addirittura di rapporto "antagonistico"<sup>135</sup>. Oltre che dai fattori storici menzionati, questa "natura antagonistica" del rapporto tributario sarebbe da attribuire – ad avviso di Stevanato – anche ad alcune disposizioni normative, che non hanno contribuito a donare armonia e cooperazione nella dialettica fiscale, accentuandone piuttosto rigidità e verticalità. Tra queste vi rientra la Legge del 7 agosto 1990, N. 241 "*Nuove norme sul procedimento amministrativo*", che escludeva espressamente dall'ambito di applicazione di alcuni innovativi principi generali del procedimento amministrativo il "procedimento tributario" come, ad esempio,

---

<sup>132</sup> AA. VV., "Lo statuto dei diritti del contribuente" a cura di Gianni Marongiu, Giappichelli Editore, Torino, 2004, pag. 1.

<sup>133</sup> Decreto del Presidente della Repubblica del 27 marzo 1992, n. 287 che all'articolo 68 introduce l'istituto dell'autotutela in materia tributaria.

<sup>134</sup> OCSE, Center for Tax Policy and Administration, "Taxpayer's rights and obligations - a survey of the legal situation in OECD countries", 1990 (cit. in cap. 1 par. 3.2).

<sup>135</sup> *Idem*.

il diritto di partecipazione al procedimento per gli interessati. Questo carattere di rivalità praticamente connaturato e radicato al rapporto tributario – rapporto a sua volta sussumibile ad un rapporto di *species a genus* con un generico rapporto amministrativo – risulta confermato anche dal fatto che nel nostro ordinamento, nonostante l’operare di alcuni principi costituzionali nei contatti tra cittadini e amministrazioni - precedentemente analizzati – si sia comunque avvertita la necessità di introdurre una norma come quella contenuta nell’art. 10 comma 1 dello Statuto del contribuente che recita: “*I rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*”. Questo lascia intendere come l’Art. 97 Cost., fondamentale nel sancire l’imparzialità e la correttezza della pubblica amministrazione in generale – coinvolgendo senza dubbio anche l’amministrazione finanziaria – non fosse poi in concreto applicato in materia tributaria. In quest’ambito vigeva piuttosto – sostiene sempre Stevanato in modo provocatorio – un principio di “non collaborazione”<sup>136</sup>. Il presupposto a giustificazione di questo trattamento differenziato era probabilmente riconducibile alla concezione che il rapporto tributario fosse più autoritativo di quello amministrativo generale.

Come dicevamo, questo *leitmotiv* di differenziazione del procedimento tributario comincia a mutare a partire dagli anni Novanta e dunque nel suddetto “quarto periodo”, cercando di orientare l’ordinamento verso principi di maggiore democraticità, cooperazione e trasparenza. Lo Statuto del contribuente – baluardo fondamentale in questa evoluzione – è stato anticipato da almeno due importanti interventi del legislatore nella stessa direzione.

Un primo segno tangibile di una maggiore considerazione per l’interesse privato, che anticipa l’introduzione dello Statuto del contribuente, è rappresentato dall’estensione dell’istituto dell’autotutela al procedimento tributario, operato dall’Art. 68 del Decreto del Presidente della Repubblica del 27 marzo del 1992, N. 287. Il potere-dovere dell’Amministrazione Finanziaria di ritirare *ex officio* i propri atti qualora dalla stessa riconosciuti come “illegittimi” o “infondati” “*rappresenta una netta inversione di tendenza rispetto alla situazione precedente nella quale i funzionari dell’amministrazione, trincerandosi dietro il dogma dell’indisponibilità*

---

<sup>136</sup> *Idem.*

dell'obbligazione tributaria, rifiutavano l'annullamento degli atti viziati"<sup>137</sup>. Questa disposizione inoltre, facendo sì che il Fisco possa rinunciare ad una posizione di vantaggio per non ostacolare ingiustificatamente gli interessi del privato, presuppone una condotta da parte dello stesso secondo buona fede. Si comincia quindi a dare maggior concretezza alle importanti innovazioni che – fino a quel momento – erano per lo più rimaste sulla carta del Testo Costituzionale. Un ulteriore avanzamento, che anche in questo caso anticipa l'intervento dello Statuto del contribuente, è rappresentato dall'introduzione del c.d. "accertamento con adesione" ad opera del Decreto Legislativo del 19 giugno 1997, n. 218: "*Disposizioni in materia di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*". Tale istituto, riconducibile all'alveo degli istituti deflattivi del contenzioso tributario, rappresenta una modalità di definizione della pretesa tributaria e consente al contribuente, in contraddittorio con il Fisco, di determinare eventuali maggiori imposte dovute, evitando dunque l'insorgere di possibili controversie. Non può considerarsi sovrapponibile all'istituto dell'autotutela, rappresentando anzi un ulteriore momento di collaborazione tra Fisco e contribuente, dal momento che nell'accertamento con adesione non vi è un riconoscimento di un errore da parte del primo, quanto piuttosto la ricerca di un compromesso, sul presupposto che dalla cooperazione possano derivare vantaggi reciproci.

I due citati interventi normativi pongono le basi per l'introduzione dello "Statuto del contribuente" con legge del 27 luglio del 2000, n. 212 "*Statuto dei diritti del contribuente*" di portata decisamente innovativa<sup>138</sup>. Fino a pochi anni prima dalla sua introduzione, nonostante l'impronta tracciata dalla Costituzione, sarebbe stato "*stravagante intavolare un discorso su collaborazione e buona fede nell'ambito di un*

---

<sup>137</sup> *Idem*.

<sup>138</sup> A fronte dell'importantissimo pregio dello Statuto del contribuente rappresentato dall'intento di orientare l'ordinamento tributario a principi di stabilità, trasparenza ed affidabilità non può tacersi un limite strutturale considerevole che lo caratterizza. Questa disposizione infatti, essendo stata approvata con legge ordinaria, si colloca nella gerarchia delle fonti quale legge ordinaria. In questo senso, come confermato anche dalla giurisprudenza costituzionale, a poco valgono le auto qualificazioni riscontrabili nell'incipit dove si definiscono le norme in esso contenute come "principi generali dell'ordinamento tributario". Dunque, pur rappresentando questa formula l'intenzione del legislatore di orientare l'interprete, per giurisprudenza costituzionale costante, queste stesse auto qualificazioni non possono *sic et simpliciter* assurgere autonomamente a principi generali. Circa l'opportunità dell'adozione dello Statuto del contribuente con forma di legge costituzionale si è dibattuto a lungo in dottrina e non è mancato in dottrina chi non l'ha considerato un elemento particolarmente invalidante. *Ex multis*, Marongiu G., "*Statuto del contribuente: primo consuntivo a un anno dall'entrata in vigore*", in "*Corriere Tributario*", 2001, pagg. 2069 e seguenti; d'Ayala Valva F., "*Il principio di cooperazione nello Statuto dei diritti del contribuente*", Roma, 2003, pagg. 46 e seguenti

*rapporto come quello tributario*<sup>139</sup>. Il primo elemento innovativo è dunque banalmente da ricondurre al fatto che, prima di quel momento, l'Italia non aveva mai avuto una Carta che tutelasse i diritti del contribuente. Sotto questo punto di vista (cfr. *supra* cap I par. 3.2), un ruolo importante è stato giocato dagli studi e dai *report* divulgati dall'OCSE a partire dagli anni Novanta<sup>140</sup>, dai quali tuttavia l'ordinamento italiano si è in parte allontanato integrandoli. Diversamente infatti dalla maggior parte degli Statuti a tutela dei contribuenti adottati in altri ordinamenti, volti prevalentemente a rendere edotti i contribuenti dei loro diritti, lo Statuto italiano è intervenuto anche in tema di *modus operandi* del legislatore e dunque sul modo di legiferare in materia tributaria<sup>141</sup>. Quest'ultimo ambito di intervento da parte dello Statuto è stato particolarmente avvertito per poter porre fine al proliferarsi indiscriminato di disposizioni in materia fiscale, fenomeno che aveva condotto non soltanto alla sovrapposizione di interventi legislativi ma altresì ad un uso indiscriminato e patologico dei decreti-legge<sup>142</sup>. Cominciava infatti a maturare la consapevolezza che una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo nonché affidabile e trasparente potesse agevolare non soltanto il contribuente ma anche l'Amministrazione Finanziaria, diminuendo l'occasione di spazi grigi fertili per comportamenti "evasivi" e dunque forieri di contenziosi. Un ordinamento stabile e ripetitivo – specie negli adempimenti periodici – dona certezza al contribuente. Con convinzione ci si rende conto anche a livello normativo che *"successo o fallimento di una riforma tributaria vengono a dipendere anche dal comportamento del Legislatore [...] e che quindi occorre indagare anche sui comportamenti di quest'ultimo protagonista se si vogliono valutare i risultati effettivamente ottenuti dall'introduzione formale di una riforma tributaria"*<sup>143</sup>. Un altro decisivo passo in avanti inerente al *modus operandi* del legislatore è stato introdotto mediante l'art. 2 della L. 212/2000, relativo all'efficacia temporale delle norme tributarie, che ne prevede un generale divieto di effetto retroattivo. Se da una parte questo aspetto può apparire oggi come più che scontato e decisamente

---

<sup>139</sup> Stevanato D., *"Buona fede e collaborazione nei rapporti tra Fisco e contribuente"* in *"Lo statuto dei diritti del contribuente"* a cura di Marongiu G., Giappichelli Editore, Torino, 2004, pag. 149.

<sup>140</sup> OCSE, *"Taxpayer's rights and obligations - a survey of the legal situation in OECD countries"*, 1990.

<sup>141</sup> Marongiu G., *"Lo statuto del contribuente"*, in *"Relazione Marongiu"*, 11 Novembre 2005, pag. 6.

<sup>142</sup> Emblematico in questo senso quanto disposto dall'Art. 4 della L. 212/2000 laddove afferma: *"non si può disporre con decreto legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti"* con cui si è voluto ricondurre il decreto-legge nell'alveo della sua utilizzazione fisiologica quale quella di strumento di intervento in casi straordinari di necessità e urgenza. Questo intervento ha voluto dunque riportare l'impiego dei decreti-legge – specie in ambito tributario – sui binari della volontà dei padri costituenti. Volontà che fino a quel momento sembrava decisamente esser stata tradita.

<sup>143</sup> Pedone A., *"Evasori e tartassati"*, Bologna 1979, pag. 102.

ragionevole, non bisogna dimenticare che la Costituzione, all'Art. 25, limita l'irretroattività esclusivamente con riferimento alle leggi penali mentre lo stesso non può dirsi per la disciplina dei tributi. Questo tradisce l'esperienza giuridica del diritto romano, fermo nell'affermare: "*Nulla poena sine lege previa; nullum tributum sine lege previa*". Ad ogni modo, nonostante la portata limitata dell'Art. 25, non sono mancati interventi della Corte Costituzionale – specie negli anni Sessanta – volti a limitare retroattività anche al di fuori della materia penale<sup>144</sup>. Questa situazione di incertezza, in un ambito quale il divieto di retroattività della legge tributaria che si configura oggi come quasi del tutto scontato, ci consente ancor di più di avvertire l'importanza di un intervento fermo in questo senso da parte del Legislatore, quale quello concretizzatosi nell'Art. 2 dello Statuto del Contribuente. Queste prime e sommarie considerazioni ci consentono quindi di apprezzare l'intento del Legislatore nel dettare alcune regole volte a garantire stabilità e ponderatezza della legislazione fiscale.

Tuttavia, ciò che maggiormente interessa ai fini della nostra analisi non è soltanto l'impatto che lo Statuto del contribuente ha avuto sul modo di legiferare in ambito tributario, quanto piuttosto come questo sia intervenuto nel rivoluzionare il rapporto tra Fisco e contribuente all'insegna della correttezza, della collaborazione e della buona fede, superando quell'approccio provocatoriamente definito di "non collaborazione" che precedentemente lo caratterizzava. Nel corpo del testo dello Statuto in esame è infatti possibile distinguere diverse sezioni e ad una prima che – come detto – si sofferma su limiti e principi regolatori della funzione legislativa in ambito fiscale, segue una seconda – dall'articolo 5 all'articolo 12 – dedicata ad alcuni aspetti fondamentali del rapporto tra Fisco e contribuente relativa alla disciplina della motivazione degli atti, dell'interpello e della tutela dell'affidamento<sup>145</sup>. Estremamente appropriata fu in questo senso l'intuizione di Ezio Vanoni – Ministro delle Finanze dal 1948 al 1954 – là dove evidenziò già al tempo la necessità di predisporre una "parte generale" del rapporto tributario non facilmente modificabile, idonea a soddisfare non soltanto requisiti di chiarezza e semplicità, ma

---

<sup>144</sup> *Ex multis*: "anche al di fuori della materia penale, l'emanazione di una legge retroattiva, e in particolare di una legge finanziaria retroattiva, può rilevarsi in contrasto con qualche specifico principio o precetto costituzionale" (Cort. Cost. 8 luglio 1957 n. 118, poi ribadito in Cort. Cost. 30 dicembre 1958, n.81); la Corte ha poi avuto modo di illustrare la necessità di valutare la compatibilità delle norme tributarie retroattive con il principio costituzionalmente tutelato della capacità contributiva, che deve necessariamente essere effettiva, attuale e concreta (Cort. Cost. 26 giugno 1965, n. 50); ma anche Cort. Cost. 9 marzo 1959, n.9; Cort. Cost. 26 giugno 1964, n. 45; Cort. Cost. 23 maggio 1966, n. 44.

<sup>145</sup> Fondazione Luca Pacioli, "*Statuto in materia dei diritti del contribuente*", studio n.2, Doc. n. 7 del 25 marzo 2002, pag. 5.

anche una certa permanenza nel tempo. Il grande merito dello Statuto è stato per molti quello di fornire un fondamento normativo espresso della piena operatività di principi quali quelli espressi dall'Art. 97 della Carta Costituzionale così come anche di instaurare un nuovo rapporto incentrato sulla collaborazione e sulla buona fede. Questa considerazione generale trova poi applicazione concrete in diverse novità introdotte dalla normativa in esame. L'art. 10 al comma 3<sup>146</sup> – ad esempio – disciplina i casi in cui il contribuente, di fronte ad una situazione di oggettiva incertezza relativa all'applicazione della normativa tributaria, commetta un errore pur confidando, a fronte di una normativa contraddittoria, di aver optato per la soluzione corretta. A fronte di questo comportamento, formalmente anti-giuridico ma tuttavia commesso in buona fede, la disposizione in esame esclude l'irrogazione di sanzioni. Sempre nella chiave di collaborazione e buona fede, lo Statuto introduce la tutela del c.d. "affidamento legittimo", tutelando il contribuente che ha confidato, nella determinazione di un tributo, in un'interpretazione data dall'Amministrazione Finanziaria, successivamente riformata. Inoltre, sempre in caso di violazione di legittimo affidamento, profilano anche margini per una responsabilità extra contrattuale dell'Amministrazione stessa per danni patrimoniali eventualmente causati al contribuente. Ulteriori fondamentali integrazioni ed arricchimenti del rapporto preesistente sono poi contenuti nel testo degli articoli 12 e 13. Il primo, la rilevanza è da apprezzare non soltanto in chiave difensiva per il contribuente ma altresì in termini di efficientamento del procedimento di accertamento, procedimentalizza l'intervento del privato ammettendo la possibilità per quest'ultimo di produrre osservazioni e richieste. Tali ultime osservazioni del contribuente possono infatti contribuire ad evitare che il Fisco, sulla base di una documentazione parziale, emani un accertamento infondato, con tutte le conseguenze – specie in termini economici e di tempo – che ne possono derivare. Sotto questo profilo, dunque, la "collaborazione" tra Fisco e contribuente è più che evidente. L'art 13 dello Statuto istituisce la figura del Garante del contribuente con poteri volti a preservare o ripristinare rapporti di fiducia e collaborazione tra Fisco e contribuente.

Questo "quarto periodo" di gestione del rapporto tra Fisco e contribuente su cui stiamo indagando, e che dagli anni Novanta arriva fino ad oggi, oltre che dall'introduzione dello Statuto del contribuente è stato poi caratterizzato anche da una serie di interventi che si

---

<sup>146</sup> "Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicabilità della norma tributaria" (Art. 10 comma 3 L. 212/2000).

sono susseguiti prevalentemente nel triennio 2014/2017. Questi ultimi, che trovano per lo più radici nella Legge Delega 11 marzo 2014, n. 23<sup>147</sup>, hanno avuto come matrice comune la ridefinizione del rapporto “Fisco – contribuente”<sup>148</sup>. La portata di questa legge delega sarà oggetto di maggior approfondimento più avanti (cfr. *supra* cap. III par. 2). Tuttavia, è importante tener presente fin da subito come – nell’arco temporale considerato – l’intervento del legislatore, sempre in relazione al rapporto tra controparti dell’obbligazione fiscale, è stato particolarmente focalizzato sul passaggio da una visione “attendista” ad una forma di dialogo anticipato. In questo graduale sviluppo che, allo stato attuale dell’arte, non può ancora ritenersi del tutto concluso, il legislatore italiano ha seguito soprattutto la ventata innovativa proveniente da impulsi a livello internazionale e in particolare dall’OCSE e dalla Commissione Europea. La visione c.d. “attendista” si caratterizza per il fatto che il contribuente, valutata la situazione in ordine ad effetti fiscali di determinati fatti o situazioni e adempiuti i relativi obblighi, assume delle “*tax positions*”<sup>149</sup>, attendendo poi di essere sottoposto a controlli da parte della Amministrazione. Le criticità di questo assetto sono molteplici e coinvolgono l’interesse di entrambe le parti in gioco. Dal punto di vista del contribuente è sufficiente pensare al rischio patrimoniale e reputazionale cui questo si espone con una dinamica di tal genere; per quanto riguarda poi il punto di vista del Fisco spicca in particolare il rischio di inefficienza operativa. Da questo assetto il Legislatore prova a muovere verso un dialogo anticipato, che contempli spazi e momenti di confronto che precedano l’autodeterminazione della base imponibile o l’emanazione di un atto impositivo, anche in questo caso con benefici reciproci non trascurabili. Il contribuente infatti, trova in questo nuovo sistema maggior certezza e consapevolezza nella gestione del rischio mentre il Fisco, dall’altro lato, efficiente notevolmente la propria attività. Proprio in questa ultima direzione sono rivolti fondamentali interventi normativi in tema di abuso di diritto, di revisione del sistema sanzionatorio, di interpello ma soprattutto l’introduzione dell’istituto dell’adempimento collaborativo<sup>150</sup>. Le novità contenute nella suddetta delega

---

<sup>147</sup> Legge Delega 11 marzo 2014, n. 23: “Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fi scale più equo, trasparente e orientato alla crescita”.

<sup>148</sup> Stancati G., “*Le tendenze dell’accertamento: compliance e diritto di interpello*” in cap. X “*Il processo su atti dell’accertamento*” in Basilavecchia M., “*Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*”, Terza edizione ampliata, G. Giappichelli Editore, 2018, pag. 225.

<sup>149</sup> Il termine “*tax position*” è da intendere come la posizione che un’impresa adotta con riferimento ad un determinato evento rispetto ad una normativa tributaria incerta.

<sup>150</sup> Paradigmatici senz’altro in questo senso gli interventi del Legislatore – cui hanno fatto seguito preziosi provvedimenti dell’Agenzia delle Entrate – volti a favorire la definizione preventiva della pretesa impositiva. Il riferimento è più in particolare al Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34, recante “*Misure urgenti*

fiscale vengono poi affrontate dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare 6 agosto 2014, n. 25/E, con la quale quest’ultima accoglie l’idea di sviluppare un adeguato confronto con il contribuente, specie affinché quest’ultimo venga reso “*partecipe, in modo tangibile e trasparente, dello sforzo che l’Agenzia quotidianamente persegue, di esercitare i compiti istituzionali ad essa affidati in un contesto di leale collaborazione e buona fede, dimostrando capacità di ascolto, professionalità e chiarezza nelle spiegazioni. Dall’altro, permette all’Ufficio di individuare con maggiore attendibilità la sussistenza dei presupposti dell’atto in corso di definizione, con effetti positivi diretti sull’affidabilità dei controlli*”. Sempre nella stessa Circolare l’Agenzia conferma il proprio impegno al fine di migliorare il rapporto con i c.d. “Grandi Contribuenti”<sup>151 152</sup>.

Questo netto cambio di approccio – inaugurato come detto dalla riforma fiscale avviata dalla Legge Delega n. 23 del 2014 – è stato poi confermato da altri due importantissimi

---

*di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi*”, successivamente convertito con modificazioni dalla Legge 28 giugno 2019, n. 58, rubricata “*Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, recante misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi*”, con cui si è intervenuti sul testo del Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218 – “*Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*” - introducendo l’art. 5ter. Con tali interventi normativi, è stato introdotto nel nostro ordinamento, in alcune ipotesi specificatamente individuate, l’obbligo di notificare al contribuente un invito al contraddittorio nell’ambito del procedimento di accertamento con adesione, a partire dagli avvisi emessi a partire dal 1° luglio 2020. Successivamente, la Circolare dell’Agenzia delle Entrate (CIRC. N.17/E), ne ha chiarito alcuni aspetti (Agenzia delle Entrate, “*Obbligo di invito al contraddittorio. Art. 4octies del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34. Chiarimenti*”, 22 giugno 2020). Come evidenziato in quest’ultima sede, la *ratio* della disposizione è quella di avvalorare l’importanza di un confronto preventivo con il contribuente finalizzato a garantire l’effettiva partecipazione dello stesso al procedimento di accertamento e invogliare i cittadini all’adempimento spontaneo. Per gli Uffici competenti, l’obbligo di avviare l’*iter* dell’adesione tramite invito al contraddittorio è da ritenersi limitato ad alcuni accertamenti quali – a titolo esemplificativo – quelli relativi alle imposte sui redditi e le relative addizionali, ai contributi previdenziali, alle ritenute o ancora in materia di IVA. Il mancato invito al contraddittorio determina l’invalidità dell’atto impositivo nel caso in cui il contribuente dimostri le ragioni che avrebbe potuto far valere nel caso in cui fosse stato prontamente attivato, ferma l’eccezione i casi di “*urgenza o di fondato pericolo per la riscossione*”. Accanto a tale previsione – evidentemente in linea con la volontà di miglioramento del rapporto tra Fisco e contribuente in un’ottica più orizzontale e collaborativa – il Legislatore ha previsto anche dei casi di esclusione. Tra queste assume rilievo, in materia di IVA l’esclusione dell’invito obbligatorio con riferimento agli accertamenti parziali basati su elementi “*certi e diretti*”, che non presuppongono ricostruzioni induttive o utilizzo di presunzioni. (Bistarelli F., “*Obbligo di contraddittorio preventivo contingentato al tipo di accertamento*”, in “*Fisco Oggi*”, 7 luglio 2020; “*Obbligo di invito al contraddittorio, chiarimenti e istruzioni operative*”, in “*Fisco Oggi*”, 22 giugno 2020).

<sup>151</sup> Melillo C., “*L’evoluzione del rapporto tra Fisco-Impresa secondo le linee guida dell’OCSE*”, in “*Rassegna Tributaria*” n. 4, 2015, pag. 932.

<sup>152</sup> “*in un’ottica di ottimizzazione dell’impiego delle risorse disponibili, per i grandi contribuenti rispetto ai quali, negli anni precedenti, non sia stato rilevato un livello di rischio alto, ovvero gli esiti dell’attività di controllo abbiano permesso di appurare che l’evento a motivo del quale era stato attribuito un rischio alto non si è verificato, qualora per l’anno in corso dalle dichiarazioni o dai bilanci non emergano scostamenti o eventi significativi, il tutoraggio potrà essere svolto mediante un sintetico aggiornamento della scheda di rischio, che potrà riguardare solo i dati relativi alle ultime dichiarazioni fiscali presentate e al bilancio di esercizio*” (Circolare della Agenzia dell’Entrate 6 agosto 2014, n. 25/E.)

interventi nel dicembre del 2014: la Legge 15 dicembre 2014, n. 185, la c.d. “legge sulla *voluntary disclosure*”, seguita dalla Legge di Stabilità del 2015<sup>153</sup> che – prima della consacrazione definitiva tramite il Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n.128 – ha gradualmente introdotto nel nostro ordinamento istituti di *cooperative compliance* finalizzati alla riduzione del rischio fiscale per il contribuente, gettando le basi per un nuovo rapporto tra Fisco e contribuente. Come affermato da Melillo, la volontà del legislatore nell’introdurre questi istituti – specie se proiettati su possibili evoluzioni future – è quella di “*costruire una Pubblica amministrazione fondata più sull’autorevolezza e meno sull’autorità, le cui fondamenta siano la volontà ed il desiderio di sviluppare un nuovo contratto sociale basato sulla concordia collettiva, la trasparenza istituzionale e la crescita economica*”<sup>154</sup>. La portata evolutiva e rivoluzionaria di questo passaggio è facilmente comprensibile se raffrontata alle considerazioni condotte in apertura del paragrafo in cui abbiamo evidenziato la radicata connessione storica tra imposizione fiscale e principio di autorità.

In conclusione, il nuovo rapporto tra Fisco e contribuente che si mira a disegnare nel corso di questo quarto periodo è dunque incentrato sulla prevenzione più che sulla repressione, nel tentativo di costruire *ex novo* una relazione di collaborazione e fiducia, “relegando al passato atteggiamenti di arrogante coercizione e cieca imposizione che hanno minato la reputazione del Fisco e che si ripetevano fino a pochi anni fa”<sup>155</sup>. Bisogna però precisare come questa importante revisione della fiscalità è ancora oggi da ritenersi incompleta<sup>156</sup> dal momento che non coinvolge ancora appieno piccole e medie imprese nonché i professionisti, tagliando di conseguenza fuori un’importantissima fetta dell’economia italiana. È proprio in questa direzione – contestualmente ad un approfondimento e perfezionamento della collaborazione con i Grandi Contribuenti – che vanno individuate le nuove prospettive di sviluppo del rapporto tra Fisco e Contribuente. In questa nuova accezione di rapporto fiscale inteso come scambio preventivo e coordinamento, un ruolo sicuramente importante sarà svolto poi, anche dalla tecnologia e in particolare

---

<sup>153</sup> Legge 23 dicembre 2014, n. 190 “*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*”.

<sup>154</sup> Melillo C., “*Compliance fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, Wolters Kluwer, 2019, pag. 39.

<sup>155</sup> *Idem*.

<sup>156</sup> Leo M., “Verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo”. in “il fisco” n. 29 del 2015, pag. 1-2807.

dall'implementazione di idonee reti telematiche in grado di aumentare notevolmente la rapidità e le occasioni di contatto tra le controparti coinvolte.

## 2. La nuova disciplina degli interpelli (Dlgs. 156/2015).

Come anticipato nel precedente paragrafo, la rivoluzionaria Legge Delega dell'11 marzo 2014, n. 23, ha avviato una generale revisione del sistema fiscale vigente in Italia fino a quel momento, con l'obiettivo di arricchirlo di maggiore equità e trasparenza nonché di orientarlo alla crescita tramite un miglioramento della chiarezza, della certezza e della complessiva stabilità del sistema. Proprio in questo contesto di misure mirate all'incremento della cooperazione tra amministrazione e contribuenti, nel quadro di un rapporto fondato su dialogo e collaborazione reciproca<sup>157</sup>, il Decreto Legislativo del 24 settembre 2015, n. 156<sup>158</sup>, agli articoli da 1 ad 8, ha ridisegnato la disciplina dell'istituto dell'interpello, dando attuazione all'articolo 6 comma 6 della Legge Delega di cui sopra.

L'interpello, o *tax ruling*, è quel procedimento mediante il quale il contribuente ha la possibilità di confrontarsi anticipatamente con l'Amministrazione finanziaria al fine di ottenere da questa un parere relativo al regime fiscale applicabile ad un determinato fatto, atto o negozio per evitare, a posteriori, di poter esser esposto a sanzioni o poter esser coinvolto in contenziosi<sup>159</sup>. Non si esclude peraltro che, in determinate circostanze, il parere rilasciato dall'Amministrazione possa tradursi in un vero e proprio "accordo", come accade ad esempio nel caso del c.d. "*ruling internazionale*"<sup>160</sup>. Lo scopo del decreto in questione è quello di riordinarne la disciplina di riferimento in materia di interpello, dal momento che – nel corso degli anni precedenti – era andata stratificandosi in modo disorganico. La complicazione cui il sistema normativo di riferimento stava andando

---

<sup>157</sup> "Schemi di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario", Titolo I, Relazione Illustrativa al Dlgs 156/2015.

<sup>158</sup> "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"

<sup>159</sup> Proprio per l'impatto, seppur indiretto, che questo istituto può avere in termini di riduzione delle controversie tra contribuente ed Amministrazione, Melis ritiene che un'accezione ampia della nozione di "istituti deflattivi del contenzioso" possa portare ad includervi anche alcune "occasioni di contatto" – diverse dagli istituti deflattivi per eccellenza, quali ad esempio l'accertamento con adesione o il reclamo e la mediazione – in cui sono pur sempre rinvenibili finalità di riduzione del contenzioso, quale per l'appunto l'interpello (Melis G., "*Lezioni di diritto tributario*", Quinta Edizione, G. Giappichelli Editore, 2017, pag. 396).

<sup>160</sup> *Idem*.

incontro è anche confermata dalla Relazione Illustrativa del Dlgs. 156/2015, la quale evidenzia come, a seguito dell'introduzione dello Statuto del Contribuente (L. 212/2000), si sia assistito ad un fenomeno di generalizzazione dell'interpello che si è concretizzato nel proliferare di diverse tipologie sovrapposte al modello "generale". La ricchezza di numerosi modelli di riferimento si è tradotta dunque in un elemento di complicazione del sistema piuttosto che in virtù, determinando la necessità di un intervento di riorganizzazione. Se si riflette peraltro, la situazione che si stava concretizzando era paradossale, dal momento che la stessa disciplina di un istituto originariamente pensato a favore del contribuente per rimuovere incertezze e difficoltà interpretative stava diventando a sua volta talmente complicata da vanificare la propria ragion d'essere, al punto che sarebbe stato necessario chiedere chiarimenti preventivi per comprendere come attivare una procedura di interpello.

Prima di proseguire l'analisi, è bene precisare che non rientrano nell'ambito di applicazione del Dlgs. 156/2015 altre occasioni di contatto potenzialmente assimilabili alla figura dell'interpello quali il, già citato, *ruling* internazionale, che oggi trova la disciplina di riferimento nell'art. 31-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 "*Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*"; così come non vi rientrano neanche l'interpello sui nuovi investimenti, disciplinato invece all'art. 2 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 e infine l'adempimento collaborativo, la cui normativa di riferimento è collocata nel Titolo III del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 "*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente*". Questi istituti – sistematicamente parte del c.d. "quarto periodo" – saranno oggetto di specifica trattazione al pari della nuova disciplina degli interpelli nei paragrafi seguenti.

Ad ogni modo, l'interpello rappresenta certamente uno strumento caratterizzante il rapporto tra Fisco e contribuente, la cui disciplina è andata notevolmente evolvendosi nel corso del tempo<sup>161</sup>. Compare per la prima volta nel nostro ordinamento nella Legge 30

---

<sup>161</sup> Volgendo lo sguardo al passato, è interessante evidenziare che la prima procedura di interpello nasce nel diritto romano con il termine di "rescritto" ossia di "risposta scritta", le cui caratteristiche fondamentali permangono ancora nella disciplina odierna. Già al tempo infatti si prevedeva che il cittadino avesse il diritto di ottenere una risposta ai suoi quesiti in merito alla interpretazione ed applicazione di alcune disposizioni ed inoltre la risposta dell'Autorità si basava sulle circostanze e sulla situazione direttamente descritta dal cittadino stesso, senza un una preliminare verifica della veridicità di quanto riportato. In virtù di quest'ultima circostanza i rescritti riportavano come incipit una formula di questo tipo: "*si vera sunt exposita*" con la quale l'Autorità dava avvio alla propria analisi premettendo "*se quanto esposto risponde al vero*". La presenza di un istituto equivalente all'odierno interpello ci consente peraltro di svolgere ulteriori sommarie considerazioni sull'apparato normativo romano. Il fatto che fosse contemplato un istituto

dicembre 1991, n. 413 in cui – all’art. 21 – viene descritto come l’attività di “*emettere pareri su richiesta dei contribuenti*” limitatamente a disposizioni antielusive. Con Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600 (introdotto dal Decreto Legislativo 8 ottobre 1997, n. 357) al comma 8 dell’art. 37-*bis* l’interpello viene esteso anche alla disapplicazione di norme antielusive ma il processo di generalizzazione viene tuttavia completato solo con l’art. 11 dello Statuto del Contribuente (L. 212/2000) e, proprio la pluralità di fonti che seguirà, porterà alla necessità di un intervento di riorganizzazione.

Analizzando più nello specifico la nuova disciplina degli interpelli, una prima importante puntualizzazione idonea a riflettere appieno le finalità di questo intervento in chiave sistematica è rappresentata dal fatto che il Dlgs. 156/2015, all’art. 1, faccia espresso riferimento al “diritto di interpello”, laddove fino a quel momento di diritto non si era mai parlato. Un ulteriore merito che va riconosciuto inoltre al citato Decreto Legislativo è quello di individuare un’unica e definitiva *sedes materiae*<sup>162</sup> di riferimento rappresentata dall’art. 11 dello Statuto del contribuente<sup>163</sup>. Oggi peraltro una completa esegesi dell’istituto non può limitarsi esclusivamente a quanto contenuto nel suddetto decreto ma deve altresì estendersi al Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 4 gennaio 2016, che ha contribuito a rendere omogenea la disciplina, nonché alla circolare 1° aprile 2016, n. 9/E della Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa, che fornisce preziose indicazioni applicative. Alla luce, dunque, del rinnovato quadro normativo di riferimento in materia di interpelli possiamo identificare due

---

volto a superare le incertezze normative ci consente di concludere che anche il diritto romano avesse a che fare con leggi oscure ed incerte (Rizzardi R., “L’interpello ordinario pure o qualificatorio”, in Valente P., Rizzardi R., Consiglio P. e Mattia S “Interpello Internazionale, modelli di tax compliance preventiva”, (IPSOA Fiscalità Internazionale) Wolters Kluwer, 2017, pag. 23.

<sup>162</sup> Il proliferarsi di disposizioni in materia infatti aveva anche dato origine ad una normativa “dispersiva”. Basti pensare che prima dell’intervento di riordino in esame l’interpello ordinario era disciplinato all’art. 11 della L. 212/2000, l’interpello preventivo antielusivo all’art. 21 L. 413/91, l’interpello per la disapplicazione di norme antielusive all’art. 37-bis, co. 8, d.p.r. 600/73 ed infine l’interpello internazionale (o *ruling* di standard internazionale) all’art. 8 del d.l. 269/2003. Va da sé che un quadro normativo così articolato e diffuso in merito ad un unico istituto comporta delle difficoltà interpretative sicuramente evitabili.

<sup>163</sup> La collocazione, poi, di una disciplina organica in materia di interpelli proprio in seno allo Statuto del contribuente non è poi una scelta da sottovalutare. Come infatti puntualmente evidenziato dalla Relazione Illustrativa allo “*Schema di Decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario*” – del 26 giugno 2015 - tale collocazione è sintomatica dell’importanza riconosciuta dal Legislatore a questo istituto. In un sistema giuridico quale quello fiscale “*non di rado complesso, incerto, frutto di sovrapposizioni e stratificazioni, che ne hanno reso e che possono rendere estremamente difficile l’individuazione del corretto comportamento da tenere*”, l’interpello rappresenta certamente uno “strumento di supporto” per il contribuente nell’interpretazione e nella applicazione della legge.

macrocategorie<sup>164</sup>: “interpello conoscitivo” e “interpello disapplicativo”. La prima si compone a sua volta di diverse subcategorie di interpello tutte accomunate dal fatto che il contribuente sottopone all’Amministrazione una questione “*riguardante fattispecie concrete e personali*” per ottenere un riscontro in merito agli aspetti tributari. In questa prima macrocategoria rientra in primo luogo l’interpello “ordinario-interpretativo” (Art. 1, co. 1, lett. a, D.Lgs. 156/15) con cui il contribuente interroga il Fisco circa la corretta interpretazione di una o più disposizioni a fronte di condizioni di obiettiva incertezza<sup>165</sup>; l’interpello “ordinario-qualificatorio”<sup>166</sup> (Art. 1, co. 1, lett. a, D.Lgs. 156/15), in cui – sempre in un contesto di incertezza normativa – la questione sollevata dal contribuente investe la corretta qualificazione di fattispecie specifiche; l’interpello “probatorio” (Art. 1, co. 1, lett. a, D.Lgs. 156/15), in cui il *petitum*, nei casi espressamente previsti *ex lege*, è inerente alla sussistenza di condizioni e idoneità necessarie per l’accesso<sup>167</sup> ad un determinato regime; ed infine l’interpello “anti-abuso” (Art. 1 co. 1, lett. c, D.Lgs. 156/15) relativo all’applicazione o meno della disciplina sull’abuso del diritto a specifiche fattispecie. Dall’altro lato, l’interpello disapplicativo (Art. 1, co 2, D.Lgs. 156/15)<sup>168</sup> – seconda macrocategoria – è finalizzato alla disapplicazione di norme che, al fine di contrastare condotte elusive, limitano detrazioni, deduzioni, crediti d’imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dal nostro ordinamento, dimostrando che in quella fattispecie gli effetti elusivi che la norma intende precludere non si verificano<sup>169</sup>.

A fronte delle diverse categorie di interpello appena illustrate, è bene precisare che gli unici interPELLI obbligatori sono quelli disapplicativi, peraltro caratterizzati, in virtù del peculiare oggetto, anche da previsioni *sui generis* sotto il profilo procedimentale. Si tratta

---

<sup>164</sup> Stancati G., “Processo su atti dell’accertamento”, in Basilavecchia M., “Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario”, Terza edizione ampliata, G. Giappichelli Editore, 2018, pag. 226.

<sup>165</sup> È bene precisare che la sussistenza di “condizioni di obiettiva incertezza” rappresenta per tutte le categorie di interpello un elemento indefettibile ed essenziale, al pari della preventività. L’assenza di difficoltà interpretative non giustificerebbe infatti il ricorso a questo istituto.

<sup>166</sup> Dal momento che tanto il c.d. interpello ordinario-interpretativo quanto il c.d. interpello ordinario qualificatorio sono entrambi descritti dall’art. 1 lett. a del Dlgs. 156/2015, spesso vengono ricondotti ad un’unica categoria quale quella dell’interpello ordinario, di portata più generale, comprensiva di entrambi.

<sup>167</sup> Come evidenziato da Stancati, il termine “accesso” in questa circostanza è da intendere tanto nel senso di l’adozione di un regime (come può essere ad esempio l’accesso al c.d. consolidato mondiale ai sensi dell’art. 132 TUIR), quanto in termini di non operatività di determinate normative di sfavore (come nel caso della tassazione per trasparenza delle c.d. *controlled foreign entities*, per la dimostrazione delle esimenti, *ex art. 167 co. 5 TUIR*) o ancora di applicabilità di regole speciali in luogo di quelle ordinarie. (Stancati G., “Processo su atti dell’accertamento”, in Basilavecchia M., “Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario”, Terza edizione ampliata, G. Giappichelli Editore, 2018, pag. 227).

<sup>168</sup> Corrispondente all’interpello già contemplato dall’art. 37-bis co. 8 del d.p.r. 600/1973.

<sup>169</sup> Melis G., “Lezioni di diritto tributario”, Quinta Edizione, G. Giappichelli Editore, 2017, pag. 400.

tuttavia di una “obbligatorietà relativa”<sup>170</sup> dal momento che l’eventuale mancata presentazione, così come anche una risposta negativa da parte dell’Amministrazione, non preclude la possibilità per l’interpellante di dimostrare la correttezza della propria posizione in una fase più avanzata dell’accertamento o nel corso dell’eventuale contenzioso, come espressamente sancito all’Art. 1 co. 2 del Decreto in esame. Tutti gli altri interpelli sono facoltativi, mentre un discorso a parte deve essere fatto con riferimento all’interpello probatorio. Per quest’ultimo infatti è previsto l’obbligo per il contribuente di indicare nella dichiarazione dei redditi l’eventuale esito negativo o la mancata presentazione. In questo caso è giusto parlare di obbligatorietà piena, dal momento che l’inadempimento comporta l’irrogazione di sanzioni.

Questi elementi di eterogeneità e specificità tra le singole categorie di interpello permangono anche con riferimento ad altri aspetti, seppur a fronte di una disciplina tendenzialmente omogenea. A conferma di quanto detto, tanto la legittimazione quanto il termine di presentazione dell’istanza di interpello sono gli stessi per tutte le categorie. Sono infatti legittimati tutti i contribuenti, indipendentemente dalla residenza, a condizione che venga rispettato il requisito – che potremmo definire “minimo” – richiesto dall’art. 1 D.Lgs. 156/2015, ossia che l’istanza si riferisca a “fattispecie concrete e personali”. Sotto il secondo aspetto, relativo ai termini di presentazione dell’istanza, quest’ultima deve essere presentata prima della scadenza prevista *ex lege* per l’assolvimento dell’obbligo tributario in questione o della presentazione della dichiarazione dei redditi. Dunque elemento essenziale e indefettibile è senz’altro quello della “preventività”. Il legislatore peraltro sottolinea – al comma 5 dell’art. 11 L. 212/2000 – come “*la presentazione delle istanze non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione*”. Ulteriore elemento di eterogeneità è invece rappresentato dal termine di presentazione di risposta scritta e motivata da parte dell’Amministrazione. Se infatti per l’interpello ordinario interpretativo e ordinario qualificatorio il termine è di 90 giorni dalla ricezione dell’istanza, diversamente – negli altri casi – il termine è di 120 giorni. Ad ogni modo, indipendentemente dal termine previsto dal Legislatore, il silenzio dell’Amministrazione

---

<sup>170</sup> Stancati G., “*Processo su atti dell’accertamento*”, in Basilavecchia M., “*Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*”, Terza edizione ampliata, G. Giappichelli Editore, 2018, pag. 227.

protratto oltre la scadenza equivale a condivisione – si parla dunque “silenzio assenso” – da parte della stessa della soluzione prospettata dal contribuente (Art. 11 co. 3 L. 212/2000). Il D.Lgs. 156/15 contempla poi – Art. 5, co. 1 – delle circostanze in cui le istanze sono inammissibili come nel caso di mancato rispetto dei requisiti formali minimi o nel caso di decorso del termine. Tra queste tuttavia alcune considerazioni devono esser fatte circa l’ipotesi di inammissibilità per “avvio di attività di controllo” di cui il contribuente sia a “formale conoscenza”, enunciata all’art. 5 co. 1 lett. f del D.Lgs. 156/15. Rispetto a quest’ultima causa di inammissibilità infatti è necessario chiarire tanto il modo di intendere la nozione di “attività di controllo” quanto quella di “formale conoscenza”. Per quanto concerne il primo punto, la Relazione Illustrativa al D.Lgs. 156/2015 evidenzia come l’espressione in esame debba essere interpretata *“in senso ampio, comprendendo anche l’avvenuta presentazione di istanze di rimborso o istanze di annullamento anche parziale, in autotutela, nonché attività di accertamento tecnico di competenza dell’amministrazione procedente”*. Per quanto riguarda poi il requisito della “formale conoscenza” dell’avvio dell’attività di controllo, con questa espressione si comprendono tutti quei casi in cui il contribuente abbia avuto conoscenza dell’attività di controllo in corso in modo certo (per esempio nel caso di consegna di un processo verbale di verifica o constatazione)<sup>171</sup>.

Osservando il punto di vista dell’Amministrazione interpellata, quest’ultima resta vincolata alla risposta resa a qualsivoglia forma di interpello ed eventuali provvedimenti adottati in difformità sono inficiati dal vizio di nullità. Ne consegue un considerevole vantaggio a favore del contribuente. Come afferma infatti l’Art. 1 al comma 3: *“la risposta scritta e motivata vincola ogni organo dell’amministrazione (quindi anche la Guardia di Finanza) con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell’istanza e limitatamente al richiedente”*. Questo, chiaramente, non esclude la possibilità per l’Amministrazione di riformare l’interpretazione inizialmente adottata e resa al contribuente, tuttavia l’eventuale e successiva azione accertatrice potrà sindacare esclusivamente quei comportamenti posti in essere dal contribuente a seguito di questa modifica. Tale facoltà in capo all’Amministrazione interpellata è senz’altro riconducibile ad una forma di autotutela<sup>172</sup>. Il D.Lgs. 156/2015 sancisce poi – comma 1 dell’art. 6 – il

---

<sup>171</sup> Melillo C., “Compliance Fiscale, strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali”, Wolters Kluwer, 2019, pag. 117.

<sup>172</sup> Stancati G., “Processo su atti dell’accertamento”, in Basilavecchia M., “Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario”, Terza edizione ampliata, G. Giappichelli Editore, 2018, pag. 228.

principio generale di “non impugnabilità delle risposte agli interpelli”, fatta eccezione per quelle rese a seguito di interpelli disapplicativi. Per queste infatti – come riportato nella Relazione Illustrativa – “*in sede di ricorso avverso il successivo ed eventuale atto impositivo, il contribuente può far valere eventuali doglianze riferibili alla risposta resa dall’amministrazione*”. Si parla in questo senso di “impugnazione differita” tramite la quale il Legislatore, escludendo in partenza l’impugnabilità dell’atto in sé, riconosce tuttavia tutela giurisdizionale nell’ambito dell’eventuale e successiva contestazione in giudizio.

Un altro aspetto interessante, particolarmente attinente ad una nuova ottica di diffusa e generale collaborazione tra il Fisco e – in questo caso – tutta la platea di contribuenti, attiene alla facoltà per l’Amministrazione di pubblicare circolari o risoluzioni laddove avverta che i contenuti della risposta al singolo interpello possano suscitare un interesse generale che vada oltre l’interesse individuale del singolo contribuente. Si tratta di una soluzione che non impatta direttamente sul rapporto Fisco-contribuente individualmente inteso, ma che resta di certo apprezzabile da un punto di vista più generale, inerendo al nuovo approccio collaborativo con cui l’Amministrazione si rivolge alla platea dei contribuenti.

L’analisi sin qui esposta ci consente dunque di apprezzare il modo in cui la disciplina dell’interpello, seppur da sempre orientata ad un approccio collaborativo tra controparti del rapporto impositivo, sia stata oggetto di emendamenti e integrazioni al fine di adattarla al nuovo approccio sistematico del “quarto periodo” e alla linea tracciata dalla Legge Delega n. 23 del 2014. Si è sviluppata ancor di più quella consapevolezza – da sempre maturata in dottrina – che in un sistema tributario come il nostro, fondato sull’adempimento spontaneo dei contribuenti, sia indispensabile assegnare all’Amministrazione Finanziaria, al fianco del tradizionale ruolo di controllo, altresì un ruolo di consulente giuridico<sup>173</sup>. Il *favor* del Legislatore per gli interpelli e la loro indiscutibile centralità nel ridisegnare un rapporto tra Fisco e contribuente più trasparente e orizzontale trova infine conferma anche nella disciplina del regime di adempimento collaborativo (cfr. *supra* Cap. 3) – senza dubbio l’istituto paradigmatico di questa rinnovata visione – che tra i rilevanti effetti premiali riconosciuti a favore dei contribuenti

---

<sup>173</sup> In questo senso: Fantozzi A., “*Il diritto tributario*”, UTET, 2003 ma anche Melis G., “*Lezioni di diritto tributario*”, Quinta edizione, G. Giappichelli Editore, 2017, pagg. 396 – 397.

ammessi e tale regime, ha introdotto una procedura *ad hoc* di interpello abbreviato, sulla quale ci si soffermerà più avanti (cfr. *infra* Cap. 3 Par. 4.6).

### 3. Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.

Come noto, gli effetti della Legge Delega dell'11 marzo 2014 – al fine di dar vita e costruire un sistema fiscale “più equo, trasparente e orientato alla crescita” – non si sono esauriti con la riorganizzazione della disciplina degli interpelli, concretizzatasi con il D.Lgs. n. 156 del 2015 appena analizzato. Accanto infatti a questo importantissimo intervento, il nuovo rapporto tra Fisco e contribuente è stato ridisegnato anche tramite tre poderosi istituti giuridici strumentali al perseguimento della *compliance* fiscale aziendale e uniti dall'idea di creare o perfezionare forme di dialogo anticipato e preventivo tra controparti del rapporto impositivo. Si tratta più nello specifico dell'istituto degli accordi preventivi per imprese con attività internazionale (successore nel nostro ordinamento del precedente istituto denominato “*ruling* internazionale”), dell'interpello sui nuovi investimenti e infine dell'adempimento collaborativo, istituti ai quali saranno dedicate le pagine che seguono. Si tratta di diverse misure tutte riconducibili – da un punto di vista sistematico – al c.d. “quarto periodo” (cfr. *supra* cap. 2 par. 1) e dunque alla volontà del Legislatore italiano di rivoluzionare il rapporto tra Fisco e contribuente con l'obiettivo di accrescere l'*appeal* del nostro Paese, tanto per le imprese italiane quanto per le imprese estere, intervenendo al fine di garantire agli investitori un quadro normativo più chiaro e trasparente.

Cominciando dagli “accordi preventivi per le imprese con attività internazionale” è bene certamente premettere come, nel corso del tempo, la globalizzazione e l'apertura del mercato abbiano costretto ciascun ordinamento nazionale a fare i conti con transazioni tra società appartenenti a gruppi multinazionali e ad una crescente e necessaria collaborazione non soltanto tra contribuenti ed Amministrazione Finanziaria ma anche tra Amministrazioni Finanziarie di Stati diversi<sup>174</sup>. Proprio in questo contesto si sviluppa nel nostro ordinamento l'istituto del “*ruling* internazionale”, introdotto dall'art. 8 del Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269, oggetto poi di successivi interventi di modifica,

---

<sup>174</sup> Valente P., “*Ruling internazionale: le novità introdotte dallo schema di decreto internazionalizzazione*”, in “*Bilancio e Reddito d'Impresa*”, n. 9 del 2015, pag. 26.

prima di essere infine sostituito – in attuazione della Legge Delega n. 23 del 2014 – dall’istituto dei c.d. “accordi preventivi per le imprese con attività internazionale” tramite il Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n.147 “*Disposizioni recanti misure per la crescita e la internazionalizzazione delle imprese*” (successivamente “Decreto Internazionalizzazione”).

Nell’ambito degli strumenti di *tax compliance* che il legislatore ha predisposto a favore delle imprese che svolgono attività internazionale, ad oggi l’istituto degli accordi preventivi – disciplinato all’art. 31<sup>ter</sup> del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 – assume sicuramente un ruolo di rilievo. Introdotto – come anticipato – dal D.Lgs. 147/2015, c.d. Decreto Internazionalizzazione, ha mutato *ab imis fundamentis* la normativa del precedente *ruling* internazionale<sup>175</sup>. Prima di soffermarsi sugli aspetti innovativi introdotti dal Decreto Internazionalizzazione e approfondire l’ambito di applicazione oggettivo e soggettivo dell’istituto, è interessante – ad avviso di chi scrive – riflettere per un attimo sulla collocazione di questa disposizione nel panorama della normativa fiscale. Spesso infatti la toponomastica normativa è significativa. La collocazione dell’istituto nell’ambito del Titolo IV del d.p.r. 600/73 – rubricato “Accertamenti e Controlli” – ha un valore sistematico non secondario. Oltre infatti a confermare la propria valenza anche ai fini dell’Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP), rappresenta la volontà del legislatore di attribuire al controllo da parte dell’Amministrazione Finanziaria un ruolo eventuale nel rapporto con il contribuente favorendo piuttosto strumenti di comunicazione e contatto preventivo volti a determinare anticipatamente la pretesa erariale<sup>176</sup>. Quanto appena detto trova conferma nella Relazione Illustrativa del Decreto Internazionalizzazione dove si evidenzia la coerenza di questa scelta dal momento che “*esplicita la natura degli accordi preventivi quali forme di esercizio consensuale e condiviso dei poteri degli Uffici dell’Agenzia delle Entrate*”. In dottrina non è mancato poi chi ha avvalorato la scelta del Legislatore in termini di collocazione di questo istituto non soltanto con riferimento al suo inserimento in questo specifico *corpus* normativo in materia di accertamento ma anche sottolineandone, più in

---

<sup>175</sup> Fino a quel momento disciplinato dall’art. 8 del D.L. 30 settembre 2009, n. 269 e integrato Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004.

<sup>176</sup> Valente P., Rizzardi R., Consiglio P. e Mattia S., “*Interpello internazionale e modelli di tax compliance preventiva*”, Wolters Kluwer, 2017, pag. 119 ma anche Stancati G., “*Le tendenze dell’accertamento: compliance e diritto di interpello*” in cap. X “*Il processo su atti dell’accertamento*” in Basilavecchia M., “*Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*”, Terza edizione ampliata, G. Giappichelli Editore, 2018, pag. 225.

particolare, la posizione stessa all'interno di quest'ultimo. Per Melillo infatti è importante anche sottolineare come la disposizione in materia di accordi preventivi per le imprese con attività internazionale si trovi tra l'art. 31 *bis*, dedicato agli scambi informativi a fini accertativi in ambito comunitario e convenzionale, e l'art. 32, a sua volta relativo ai poteri degli Uffici Finanziari<sup>177</sup>.

Quest'ultima considerazione – specie in relazione all'art. 31 *bis* del d.p.r. 600/73 – ci consente di approfondire quelli che sono stati gli aspetti innovativi che sono stati introdotti dal Decreto Internazionalizzazione rispetto al previgente istituto del *ruling* internazionale. Quest'ultimo nasce infatti sulla falsariga dei c.d. *Advanced Pricing Agreement* (APA) nati in seno agli studi dell'OCSE per la determinazione dei prezzi di trasferimento nelle operazioni infragruppo transnazionali<sup>178</sup>. Come disciplinato dall'art. 8 del previgente Decreto Legge 269 del 2003, il *ruling* internazionale aveva natura unilaterale, coinvolgendo esclusivamente il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria italiana – uniche parti vincolate – e non interessando di conseguenza l'Amministrazione Finanziaria dell'altro Stato coinvolto. L'intervento del Decreto Internazionalizzazione cerca di rimuovere questa criticità, nel tentativo di allineare l'ordinamento italiano alle indicazioni

---

<sup>177</sup> Solo nel 2017 l'art. 59 co. 2 del Decreto Legge 24 aprile 2017, n.50 ha introdotto l'articolo 31 *quater* rubricato “*Rettifica in diminuzione del reddito per operazioni tra imprese associate con attività internazionale*”.

<sup>178</sup> I c.d. APA rientrano tra gli strumenti introdotti dall'OCSE a livello internazionale per la composizione di controversie in materia di *transfer pricing* e si differenziano dalle comuni procedure amichevoli per il loro carattere preventivo. La stessa OCSE, nel definire nel 2017 le Linee Guida in materia, (OECD, “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”, 2017) descrive l'APA: “*an agreement that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria (e.g. method, comparables, and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time. An APA is formally initiated by a taxpayer and requires negotiations between the taxpayer, one or more associated enterprises, and on or more tax administrations. APAs are intended to supplement the traditional administrative, judicial, and treaty mechanism for resolving transfer pricing*” (paragrafo 4.134). A seconda dei soggetti coinvolti in un APA, l'intesa può assumere il carattere di un accordo unilaterale, bilaterale o multilaterale. Con un APA unilaterale il contribuente stipula un accordo esclusivamente con una singola Amministrazione Finanziaria ed il limite intuitivamente desumibile è che questo genere di accordo non è in principio idoneo a rimuovere problematiche in materia di doppia imposizione, dal momento che l'Amministrazione Finanziaria “terza”, dell'altro Paese coinvolto, non sarà vincolata all'accordo stipulato e dunque libera di disconoscere le regole in esso contenute. Diversamente un APA bilaterale o multilaterale interessa due o più società del medesimo gruppo nonché le Amministrazioni Finanziarie dei Paesi in cui tali società risiedono. Una simile soluzione è decisamente più idonea ad assicurare uniformità di giudizi e valutazioni da parte delle Autorità coinvolte su base negoziale. Interessante in conclusione sottolineare come già nel 1995 l'OCSE evidenziasse l'importanza della stipula di APA di questo secondo genere proprio in virtù della loro maggiore efficacia (cfr. OECD, “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”, 1995, par. 4.163). (Valente P., “*Manuale del Transfer Pricing*”, Wolters Kluwer, 2018, pag. 2103).

dell'OCSE che da sempre<sup>179</sup> ha incentivato il ricorso a *ruling* bilaterali o multilaterali (c.d. *bilateral and multilateral APA*). L'intervento innovativo del Decreto in esame non si è tuttavia limitato ad incidere solo su questo aspetto. Notevoli cambiamenti sono infatti rinvenibili anche con riferimento all'ambito di applicazione soggettivo e oggettivo. Sotto il primo punto di vista, l'istituto originariamente era limitato esclusivamente a soggetti residenti e ai soggetti non residenti, a condizione però che avessero nel territorio dello Stato una stabile organizzazione. Diversamente, oggi il nuovo disposto del citato art. 31 *ter* riconosce l'accesso a questo istituto alle "imprese con attività internazionale", comprendendo quindi anche soggetti non residenti e privi – al momento dell'avvio della procedura e dunque della presentazione dell'istanza – di stabile organizzazione in Italia<sup>180</sup>. Per quanto riguarda il secondo aspetto – vale a dire l'ambito di applicazione oggettivo – va registrato anche in questo caso un ampliamento. Precedentemente infatti il *ruling* internazionale poteva riguardare questioni connesse al metodo di calcolo della base imponibile nell'ambito di operazioni transnazionali nonché la qualificazione giuridica di fattispecie con trattamento fiscale incerto. Il Decreto Internazionalizzazione ha integrato la disciplina previgente, ammettendo la possibilità di affrontare con questo strumento anche questioni inerenti all'applicazione di *entry tax* ed *exit tax*, rispettivamente disciplinate agli articoli 166 e 166*bis* del TUIR. Infine, due importanti innovazioni rispetto alla disciplina previgente sono rispettivamente riconducibili al comma 2 e al comma 3 dell'Art. 31*ter* del d.p.r. 600/73. Il comma 2 introduce il c.d. *roll-back* prevedendo che qualora i patti sottoscritti con l'Amministrazione italiana discendano da altri accordi – conclusi con Autorità competenti estera a seguito di procedure amichevoli contemplate nelle convenzioni internazionali – tali patti sono idonei a vincolare le parti secondo quanto convenuto con dette Autorità, anche a decorrere da periodi di imposta precedenti, purché non anteriori al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione dell'istanza da parte del contribuente<sup>181</sup>. Il comma 3, a sua volta

---

<sup>179</sup> Almeno a partire dal report "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", 1995.

<sup>180</sup> Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (Prot. N. 2016/42295, oggetto di approfondimento successivo), che completa la disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionali, specifica tuttavia – al punto 1.5 – che per impresa non residente debba comunque intendersi, ai fini dell'accesso alla procedura, l'impresa intenzionata ad esercitare la propria attività per il tramite di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato entro il periodo di imposta successivo a quello della presentazione dell'istanza. Dunque, apertura ad imprese non residenti in Italia, ma alla suddetta condizione.

<sup>181</sup> Melillo C., "Compliance Fiscale, strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali", Wolters Kluwer, 2019, pag. 119.

completa il comma precedente, fissando una disciplina transitoria destinata a trovare applicazione nel periodo che intercorre tra la presentazione dell'istanza e la conclusione dell'accordo. In questo periodo di tempo al contribuente è concessa comunque la possibilità di effettuare il ravvedimento operoso o presentare dichiarazione integrativa, senza incorrere – in entrambi i casi – in sanzioni, a condizione che nel suddetto periodo ricorrano le circostanze a base dell'accordo<sup>182</sup>. L'introduzione di questi commi, che affiancano alla tipica efficacia *pro futuro* un'efficacia retroattiva, rappresenta il recepimento di disposizioni già ammesse tanto a livello comunitario quanto a livello internazionale. Anche in questa circostanza la *ratio legis* è da ricercare nella volontà del legislatore nazionale di arricchire il ventaglio normativo di strumenti di prevenzione e risoluzione di controversie, ispirandosi più specificamente a disposizioni di matrice sovranazionale in materia di *transfer pricing*. Questa portata retroattiva viene confermata nel documento OCSE "*BEPS Action 14: make dispute resolution mechanisms more effective*" del 18 dicembre 2014, anche se è bene precisare che l'istituto degli APA in seno all'OCSE si affronta in termini prettamente legati al tema della determinazione dei prezzi nelle transazioni infragruppo. Chiaramente questo *roll-back* dell'APA sarà possibile in casi determinati e con limiti temporali prestabiliti<sup>183</sup>. Un ulteriore esempio dell'ammissibilità dell'efficacia retroattiva di questi accordi emerge anche dai lavori della Commissione Europea<sup>184</sup>, la quale – in linea con quanto ammesso anche dall'OCSE – subordina questa possibilità al previo consenso del contribuente e alla verifica della sussistenza di circostanza ed elementi di fatto identici<sup>185</sup>.

Soffermandoci adesso sulla normativa attuale, dunque sui frutti dell'intervento di riforma del Decreto Internazionalizzazione, è bene premettere che l'art. 31<sup>ter</sup> d.p.r. 600/73 non è il solo riferimento da tenere in considerazione. Per quanto riguarda aspetti inerenti alle modalità di svolgimento della procedura, e non solo, bisogna tenere presente anche il

---

<sup>182</sup> *Idem*.

<sup>183</sup> Già nell'ottobre 2012 l'OCSE, nel documento "*Advance Pricing Arrangements – Approaches to Legislation*", ebbe modo – nella sezione "*Illustrative APA legislation*" di fornire un esempio di clausola retroattiva dell'APA "*The arrangement may apply to a specified transaction or transactions for periods ending before the arrangement is made. If the arrangement relates to a specified transaction undertaken during a period beginning or ending before the arrangement is made, any adjustments are to be made in the manner provided for in the arrangement*".

<sup>184</sup> Commissione Europea, Comunicazione «On the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU» del 26 febbraio 2007.

<sup>185</sup> Valente P., "*Ruling internazionale: le novità introdotte dallo schema di decreto internazionalizzazione*", in "*Bilancio e Reddito d'Impresa*" n. 9, 2015, pag. 26.

Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 21 marzo 2016, n. 42295 (sostitutivo del citato Provvedimento del 23 luglio 2004 di riferimento per la previgente disciplina). È lo stesso comma 6 dell’art. 31ter a rinviare la disciplina di alcuni aspetti in materia di accordi preventivi al Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate<sup>186</sup>. L’analisi congiunta di questi due riferimenti normativi – dunque l’art. 31ter da un lato ed il Provvedimento dall’altro – ci consente accedere ad un esaustivo quadro di riferimento su cui fondare la nostra analisi. Come accennato in precedenza, l’art. 31ter del D.P.R. 600/73 ammette alla procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi le “imprese con attività internazionale”. Abbiamo già avuto modo di evidenziare come questa nuova espressione adottata dal legislatore si rifletta sull’ambito di applicazione soggettivo determinandone un ampliamento. Quello che però può suscitare dubbi per l’interprete è indubbiamente il significato da attribuire alla stessa. In questo senso appare indispensabile il suddetto Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate (Prot. n. 2016/42295) che afferma che per “impresa con attività internazionale” debba intendersi “*l’impresa residente nel territorio dello Stato, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi*”<sup>187</sup> e che in alternativa o congiuntamente soddisfi ulteriori requisiti. Questi ultimi vengono individuati dal Provvedimento nel fatto che si tratti di imprese che si trovino in una o più condizioni di quelle indicate al comma 7 dell’art. 110 TUIR<sup>188</sup>; oppure di società il cui patrimonio, fondo o capitale è partecipato da soggetti non residenti ovvero che partecipano al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti; di imprese che abbiano corrisposto a soggetti non residenti o percepito dagli stessi dividendi, interessi o *royalties* o infine di imprese che esercitino la propria attività attraverso una stabile organizzazione in altro Stato. Il Provvedimento contiene poi una importante precisazione con riferimento a questo ultimo aspetto: il punto 1.5 afferma che “*per impresa con attività internazionale, ai fini della valutazione preventiva dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, tenuti presenti i*

---

<sup>186</sup> “La richiesta di accordo preventivo è presentata al competente Ufficio dell’Agenzia delle Entrate, secondo quanto stabilito con provvedimento del Direttore della medesima Agenzia. Con il medesimo provvedimento sono definite le modalità con le quali il competente Ufficio procede alla verifica del rispetto dei termini dell’accordo e del sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto e di diritto su cui l’accordo si basa” (Art. 31ter co. 6 d.p.r. 600/73).

<sup>187</sup> Attualmente Art. 2 co. 2 e 2bis del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 “*Testo Unico delle Imposte sui Redditi*” (TUIR).

<sup>188</sup> Si tratta di una disposizione del TUIR rubricata “*Norme generali sulle valutazioni*” di riferimento in materia di *transfer pricing* per quanto riguarda la normativa nazionale. Più nello specifico il comma 7 fa riferimento a soggetti che presentino “*componenti di reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l’impresa, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla l’impresa*”.

*criteri previsti dall'art. 162 TUIR, nonché dalle vigenti convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, deve intendersi l'impresa non residente, che abbia intenzione di esercitare la propria attività per il tramite di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato entro il periodo di imposta successivo a quello di presentazione dell'istanza".* Gli accordi preventivi sono dunque attivabili unicamente da soggetti residenti in Italia, cui si aggiunge la valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato sia allo scopo di offrire una soluzione attrattiva per gli investitori esteri che di dare vita ad un contesto di maggiore certezza, aprendosi non soltanto a multinazionali già operanti nel nostro Paese ma anche a contribuenti intenzionati ad avviare una nuova attività<sup>189</sup>. Volendo dunque tirare le somme riguardo ai soggetti ammessi all'avvio della procedura finalizzata alla stipula di un accordo preventivo di questo genere, possiamo quindi affermare che sono ammessi senz'altro i soggetti residenti in Italia che rispettino, alternativamente o congiuntamente, quei "requisiti di internazionalità" previsti nel Provvedimento, al pari dei soggetti non residenti, nella misura in cui manifestino l'intenzione di fissare la propria stabile organizzazione in Italia entro il periodo di imposta successivo a quello della presentazione dell'istanza. Una più approfondita riflessione logica – anche alla luce dell'ambito di applicazione oggettivo dell'istituto, che verrà illustrato a breve – ci consente poi di ritenere legittimati all'avvio della procedura in esame anche a quei contribuenti non residenti ai quali l'Amministrazione Finanziaria Italiana attribuisce una stabile organizzazione in Italia che tuttavia questi ultimi ritengono di non avere. L'accesso alla procedura, in questa circostanza, appare infatti legittimato ai sensi art. 31<sup>ter</sup>, co. 1, lett. c.

Definiti i soggetti legittimati, è bene ora determinare l'ambito di operatività di questi accordi che – come si anticipava – è stato esteso dal Decreto Internazionalizzazione. Questi accordi – pur essendo ispirati al modello degli APA – non sono limitati al pari di questi ultimi esclusivamente alla materia del *transfer pricing*. Oltre infatti alla preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui all'art. 110 comma 7<sup>190</sup> del TUIR, le "imprese con attività internazionale" hanno

---

<sup>189</sup> Melillo C., "Compliance Fiscale, strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali", Wolters Kluwer, 2019, pag. 121.

<sup>190</sup> In questo senso è bene precisare come l'art. 59 del Decreto Legge 24 aprile 2017, n.50 è intervenuto per modificare le disposizioni nazionali in tema di *transfer pricing*. Con la volontà di recepire le *Guidelines* dell'OCSE in materia, il legislatore ha rimosso dall'ordinamento nazionale la nozione di "valore normale",

accesso alla procedura in esame con “*principale riferimento ai seguenti ambiti*”<sup>191</sup>: preventiva definizione di valori d’ingresso o di uscita in caso di trasferimento della residenza (ai sensi degli artt. 166 e 166bis TUIR); applicazione ad un caso concreto di norme, anche convenzionali, relative all’attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un’impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente; valutazione preventiva della sussistenza o meno di requisiti che configurano una stabile organizzazione in Italia alla luce delle disposizioni contenute all’art.162 TUIR nonché dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall’Italia; e infine applicazione ad un caso concreto di norme, anche di natura convenzionale, concernenti l’erogazione o la percezione di dividendi, interessi e royalties e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti<sup>192</sup>.

È ragionevole ritenere che l’interrogativo che può porsi un interprete che per la prima volta si confronta con la precedente elencazione sia relativo alla portata tassativa piuttosto che esemplificativa dello stesso. La risposta al quesito risulta essere meno scontata del previsto. A fronte infatti del dato normativo che ammette l’accesso alla procedura “con principale riferimento” ai suddetti ambiti, facendo quindi intendere una portata meramente esemplificativa, il Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate appare decisamente più categorico, contemplando piuttosto – almeno apparentemente – un’elencazione tassativa. Ad ogni modo, appare corretto fare maggior affidamento alla norma primaria, sposando quindi la tesi della elencazione a mero titolo esemplificativo. Tuttavia, questa soluzione implica a sua volta la necessità per l’interprete di interrogarsi

---

precedentemente impiegato per determinare i componenti positivi e negativi di reddito derivanti dalle operazioni *intercompany* transnazionali. Al suo posto è stato infatti inserito il riferimento al c.d. “*arm’s lenght price*”, di chiara ispirazione sovranazionale, definito dall’ stesso art. 110 co. 7 TUIR come la determinazione dei componenti di reddito “*con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili*”. Questo mutamento normativo dell’art. 110 TUIR non è stato accompagnato da una contestuale modifica nel testo dell’art. 31ter d.p.r. 600/73 ma ad ogni modo la novità in esame non ha fatto venir meno l’utilità dell’istituto degli accordi preventivi per imprese con attività internazionali in materia di definizione dei componenti positivi e negativi di reddito in materia di *transfer pricing*.

<sup>191</sup> Si tratta dell’espressione utilizzata dal legislatore al comma 1 dell’art. 31ter che – come si vedrà in seguito – presta il fianco a difficoltà interpretative se letta in combinato con quanto riportato in tal senso dal Provvedimento.

<sup>192</sup> Si fa inoltre riferimento alla disciplina degli accordi preventivi nell’ambito del regime c.d. di “*Patent Box*”. Trattasi di un regime di tassazione opzionale per redditi d’impresa derivanti da utilizzo di software protetto da copyright, brevetti industriali, disegni e modelli, disciplinato dalla Legge 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1 commi 37 – 45. In particolare si prevede che il contributo economico derivante dall’utilizzo diretto dei beni immateriali interessati da tale regime, debba essere determinato mediante la stipula di un accordo preventivo.

su quali ulteriori aree possano esser ricondotte nell'ambito della esaminanda procedura. Operazione questa che – in assenza di specificazioni – è tutt'altro che scontata. Tuttavia, si configura come *fil rouge* comune agli ambiti enucleati espressamente dal legislatore, ed evidentemente in linea con la *ratio* propria dell'istituto, è certamente l'elemento della internazionalità e dunque della natura internazionale dell'impresa coinvolta<sup>193</sup>. Questa considerazione ci consente di ridimensionare l'ambito applicativo oggettivo dell'art. 31<sup>ter</sup> d.p.r. 600/73 che altrimenti sarebbe potuto apparire – *prima facie* – eccessivamente vago.

Chiariti questi aspetti, è tempo ora di soffermarsi sul procedimento finalizzato alla conclusione dell'accordo preventivo. In questo ambito il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate citato assume ancora più importanza. Lo stesso art. 31<sup>ter</sup> al comma 6, dopo aver statuito che la richiesta di accordo preventivo debba essere presentata al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, rinvia ad un successivo provvedimento della stessa la definizione più approfondita delle relative modalità. Il punto 2 e seguenti del suddetto Provvedimento sono dunque dedicati alla procedura. Il punto 2.1 più nello specifico prevede che per accedere alla procedura le imprese legittimate debbano indirizzare un'istanza all'ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali (in seguito Ufficio) dell'Agenzia delle Entrate, nella quale devono essere contenuti – a pena di inammissibilità – alcuni elementi quali le generalità dell'impresa istante (come la denominazione e la sede legale ad esempio), l'indirizzo della stabile organizzazione (nel caso in cui si tratti di un'impresa non residente)<sup>194</sup>, la documentazione volta a dimostrare il possesso dei requisiti necessari per l'accesso al procedimento nonché la sottoscrizione. Un ulteriore elemento indefettibile, a pena di inammissibilità, è altresì una chiara descrizione dell'oggetto dell'accordo preventivo oltre ad una sintetica descrizione degli elementi a sostegno della soluzione prospettata. Pur non disconoscendo le relative peculiarità e caratteristiche dell'istituto dell'accordo preventivo, ad avviso di Melis, l'obbligo in capo al contribuente di prospettare una propria soluzione dimostrerebbe la

---

<sup>193</sup> Zizzo G., “Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione tra Fisco e imprese”, in “Corriere Tributario” n.1, 2019, pag. 66.

<sup>194</sup> Questo stesso riferimento alla stabile organizzazione chiaramente non sarà richiesto nel caso in cui l'istante risulti essere un'impresa non residente e ancora priva di stabile organizzazione in Italia. Un'impresa di questo genere non è difatti automaticamente esclusa dall'accesso all'istituto in esame qualora rispetti il punto 1.5 del Provvedimento, dal momento che l'istanza può essere presentata anche da imprese non residenti e prive di stabile organizzazione nella misura in cui siano intenzionate ad “*esercitare la propria attività per il tramite di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato entro il periodo di imposta successivo a quello di presentazione dell'istanza*” (Prot. N. 2016/42295 punto 1.5).

natura di interpello dello stesso. Il Provvedimento prevede poi dei contenuti integrativi dell'istanza in virtù della singola fattispecie oggetto dell'accordo<sup>195</sup>.

Tra le importanti innovazioni che sono state poi introdotte con la disciplina degli accordi preventivi rispetto al previgente *ruling* internazionale, rientra senz'altro il c.d. *pre-filing*. Si tratta della possibilità che il Provvedimento accorda alle imprese, di richiedere un incontro – anticipato rispetto alla presentazione dell'istanza – con i rappresentanti dell'Ufficio al fine di ottenere, tramite procuratori ma anche in forma anonima, chiarimenti e rimuovere incertezze in merito alla procedura. È bene tuttavia precisare che non si tratta di una novità assoluta, quanto piuttosto della codificazione di una prassi che l'Amministrazione Finanziaria già concedeva<sup>196</sup>. Una volta presentata, l'istanza viene sottoposta ad una prima istruttoria da parte dell'Ufficio i cui esiti possono essere diversi. L'Ufficio dichiara l'istanza ammissibile con comunicazione al soggetto istante nel caso in cui ricorrano i requisiti richiesti. Verrà invece dichiarata l'improcedibilità dell'istanza qualora l'Ufficio non sia in condizione di verificare la sussistenza degli elementi indefettibili dell'istanza. In questo secondo caso, a seguito della relativa comunicazione all'istante, quest'ultimo avrà la possibilità di integrare l'istanza entro un termine di 30 giorni. Infine, l'Ufficio dichiara l'inammissibilità dell'istanza qualora manchino gli elementi informativi minimi richiesti dal Provvedimento o nel caso in cui l'istante, invitato ad integrare l'istanza, non abbia fornito documentazione integrativa idonea o non vi abbia provveduto entro il termine richiesto. Superata l'istruttoria segue una seconda fase del procedimento che si diversifica a seconda che l'oggetto dell'istanza attenga o meno alla configurabilità di una stabile organizzazione. Nel caso in cui la presentazione dell'istanza non risulti legata alla configurazione di una stabile organizzazione, l'Ufficio – invitata l'impresa a comparire – verifica la completezza delle informazioni fornite. In questo frangente può sorgere la necessità per il Fisco di accedere ad ulteriore documentazione. Tale procedimento deve necessariamente concludersi entro il termine

---

<sup>195</sup> A titolo esemplificativo, il punto 2.7 prevede che “l'istanza avente ad oggetto i valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza rispettivamente ai sensi degli artt. 166 e 166bis del TUIR oltre agli elementi [di cui sopra]: a) deve indicare lo Stato di trasferimento o di provenienza; b) deve indicare dettagliatamente i componenti dell'azienda o del complesso aziendale in uscita e le attività e passività in ingresso, da e nel territorio dello Stato, rispettivamente nelle ipotesi di cui agli artt. 166 e 166bis del TUIR; c) deve illustrare i criteri e i metodi di valorizzazione dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale in uscita e/o delle attività e passività in ingresso, da e nel territorio dello Stato, e le ragioni per cui si ritiene che essi siano conformi alla normativa e alla disciplina di riferimento; d) può essere corredata dalla relativa documentazione illustrativa”.

<sup>196</sup> Avolio D. e Eufemi A., “Le Istruzioni dell'Agenzia per gli Accordi preventivi per imprese con attività internazionale”, in “Corriere Tributario” n.17, 2016, pag. 1283.

di 180 giorni e il *dies a quo* a questo fine è fissato nel giorno della presentazione dell'istanza. Un aspetto certamente interessante da evidenziare in questa fase è quello relativo al peculiare potere di accesso che il Provvedimento accorda all'Ufficio. Il punto 4.2. del Provvedimento prevede infatti che “*nel corso del procedimento*” l'Ufficio possa “*accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa o della stabile organizzazione, nei tempi con questa concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione degli elementi utili ai fini istruttori*”. Ad avviso di Melillo questa disposizione configurerebbe un *tertium genus* di accesso, non di fonte normativa, dunque distinto e aggiuntivo rispetto all'accesso in materia di imposte dirette (di cui all'art. 33 d.p.r. 600/73) e l'accesso in materia di IVA (ex art. 52 d.p.r. 633/72) e riconosciuto esclusivamente ai funzionari dell'Agenzia delle Entrate. Tale genere di accesso si caratterizzerebbe inoltre per il fatto che “*ad un esercizio meno autoritativo dei poteri dell'Amministrazione Finanziaria (che può accedere presso la sede del contribuente solo previ accordi con lo stesso), fa da contraltare la preservazione del principio del contraddittorio come forma di dialogo*”<sup>197</sup>. Non è poi da escludersi la possibilità che l'Ufficio possa attivare strumenti di cooperazione internazionale tra Amministrazioni Fiscali<sup>198</sup>, con la conseguente sospensione del termine per la conclusione della procedura per un intervallo di tempo pari a quello necessario all'ottenimento delle informazioni richieste. Al termine della procedura le parti provvedono alla sottoscrizione dell'accordo che acquista dunque efficacia vincolante e rimane in vigore per il periodo di imposta in corso e per i successivi quattro. Chiaramente non può escludersi che al termine della procedura le parti non pervengano ad un accordo. Anche in questo caso bisognerà constatare mediante processo verbale l'inatteso esito della procedura. Come detto, la procedura è destinata a svolgersi diversamente nel caso in cui il procedimento inerisca o coinvolga la configurazione di una stabile organizzazione. In quest'ultimo caso lo svolgimento si articola in due fasi: la fase documentale e la fase operativa. Mentre nella prima l'Ufficio si dedica all'attività istruttoria sulla base di dati ed informazioni messe a

---

<sup>197</sup> Melillo C., “*Compliance Fiscale, strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, Wolters Kluwer, 2019, pag. 129.

<sup>198</sup> A questo fine, i canali messi a disposizione a livello nazionale ed internazionale sono numerosi. Tra questi sicuramente la Direttiva n. 2011/16/UE poi attuata con Decreto Legislativo 4 marzo 2014, n. 29; la Convenzione Multilaterale sulla Mutua Assistenza Amministrativa, successivamente ratificata dall'Italia con la Legge n. 19 del 2005; i TIEAs (“*Tax Information Exchange Agreement*”) o Accordi Bilaterali, stipulati dall'Italia con alcuni Stati inseriti nelle c.d. “*black list*” o infine – più in generale – le numerose Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate con numerosi Paesi.

disposizioni dall'istante, nella seconda – allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi utili ai fini della procedura – l'Ufficio effettua accessi, concordati con il contribuente, presso i luoghi di svolgimento dell'attività o altri luoghi connessi. A conclusione di ciascuna fase è inoltre necessario redigere processo verbale. Anche in questa seconda ipotesi il procedimento si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, destinato a restare in vigore per il periodo d'imposta corrente ed i quattro successivi.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate si occupa infine delle cause di estinzione del procedimento che può essere determinata per l'inerzia del contribuente nel non integrare l'istanza o fornire la documentazione richiesta dall'Ufficio entro i termini prestabiliti. Il punto 6.2 prevede poi che la procedura si estingua nel caso in cui dovessero emergere, nel corso dello svolgimento, elementi o notizie rilevanti precedentemente taciute dall'istante. La *ratio* di questa causa di estinzione è comprensibilmente rinvenibile nel venir meno del rapporto di trasparenza, fiducia e collaborazione alla base di questo istituto.

Avendo sin qui avuto modo di illustrare due importanti frutti della Legge Delega n. 23 del 2014, vale a dire la nuova disciplina degli interpelli e l'istituto degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale – particolarmente significativi del riformato approccio verso cui il Legislatore italiano vuole orientare il rapporto tra Fisco e contribuente nel c.d. “quarto periodo” – ad avviso di chi scrive può essere interessante approfondire come il Legislatore stesso è intervenuto onde evitare possibili sovrapposizioni, potenzialmente foriere di incertezza. A questo fine, la più recente formulazione dell'art. 11 co.1 lett. *a* dello Statuto del contribuente<sup>199</sup>, nel disciplinare l'interpello ordinario interpretativo e l'interpello ordinario qualificatorio, esclude la possibilità per il contribuente di ricorrere a questi ultimi nei casi in cui si verificano le condizioni per l'attivazione della procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi di cui all'art. 31<sup>ter</sup> d.p.r. 600/73<sup>200</sup>. Questa stessa attenzione non era invece rinvenibile nella disciplina previgente, laddove il procedimento di interpello poteva essere attivato

---

<sup>199</sup> Come detto (cfr. *supra* cap. 2 par. 2), riformato ad opera del Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 156 in parziale attuazione della Legge Delega n. 23 del 2014.

<sup>200</sup> C'è chi in dottrina ha sostenuto che si possa parlare in questi casi di “specialità assoluta” degli accordi preventivi rispetto alla generale disciplina degli interpelli, dal momento che la separazione sancita dal legislatore deve essere intesa come netta al punto tale da far considerare “irrimediabilmente viziata” – con conseguente inammissibilità – l'istanza di interpello ordinario nelle circostanze contemplate dalla procedura per la conclusione di accordi preventivi. (Fransoni G. e Pistolesi F., “L'inammissibilità degli interpelli”, in “Corriere Tributario”, 2016, pag. 1968).

anche per fattispecie rientranti nell'ambito di applicazione del *ruling* internazionale. La scelta attuata dal legislatore nell'ambito della riforma non è tuttavia da limitare esclusivamente ad un'esigenza di certezza. Tale scelta infatti va anche intesa come volontà di affidare alcune tematiche di particolare complessità ad un procedimento in contraddittorio, specifico e distinto quale quello degli accordi preventivi, che dovrebbe condurre alla sottoscrizione di un accordo vincolante tra le parti, differenziato invece dal più comune procedimento di interpello che – seppur incentrato su un rapporto di collaborazione e cooperazione tra Fisco e contribuente – vede l'apporto di quest'ultimo limitato fundamentalmente alla proposizione di un quesito, con relativa prospettazione di una soluzione, senza margini di contraddittorio. Infine, come spesso accade, è più facile apprezzare l'importanza di una disposizione normativa immaginando quali sarebbero i potenziali effetti qualora non esistesse. Nel caso in esame l'effetto che si verificherebbe sarebbe quello di vanificare la portata degli accordi preventivi. Come saggiamente evidenziato da Grandinetti<sup>201</sup>, in assenza della preclusione espressa di cui all'art. 11 co. 1 lett. a, dello Statuto del contribuente, il contribuente sarebbe in grado – mediante il ricorso all'interpello ordinario, sia questo interpretativo o qualificatorio – di conoscere il parere dell'Amministrazione Finanziaria nelle materie tipicamente riservate all'istituto degli accordi preventivi, senza esserne tuttavia vincolato. Questo peraltro tanto in caso di espressa risposta da parte del Fisco, quanto in caso di silenzio.

Solamente alla luce di quanto sin qui esposto, è ora possibile interrogarci circa la natura giuridica di questi accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, questione che ha da sempre suscitato diversi interrogativi e perplessità in dottrina già con riferimento al previgente istituto del *ruling* internazionale e che – anche dopo l'intervento di riforma – non ha trovato una risposta definitiva. Ad avviso di Melillo<sup>202</sup> l'istituto in esame avrebbe una “*natura ibrida*” non totalmente coincidente con quella dell'interpello tradizionale. Sotto questo punto di vista, la scelta del legislatore di affidarsi alla locuzione “accordi” manifesterebbe la volontà di distinguere l'atto conclusivo di tale procedura dal ben diverso “parere” – inteso come atto unilaterale dell'Amministrazione Finanziaria a conclusione di una attività consultiva – tipicamente caratteristico della disciplina degli

---

<sup>201</sup> Grandinetti M., “*Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*”, in “*Rassegna Tributaria*”, n.3 del 2017, pag. 660; ma anche G. Frasoni, “*Qual vaghezza?: Considerazioni sui presupposti dell'interpello 'qualificatorio'*”, in “*Rassegna Tributaria*”, n. 3, 2016, pag. 586.

<sup>202</sup> Melillo C., “*Compliance Fiscale, strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, Wolters Kluwer, 2019, pag. 119.

interpelli. Il carattere ibrido si concretizzerebbe nelle due componenti di questo “accordo”: da una parte quella riguardante situazioni di fatto, risolvibili con un approccio di tipo negoziale e transattivo; dall’altra quella relativa a situazioni di diritto, che al contrario sarebbero da definire con un approccio interpretativo. Anche Melis ha avuto modo di indagare sulla natura giuridica degli accordi preventivi, evidenziando come “l’intesa” a conclusione di tale procedimento – elemento peraltro caratterizzante – emancipi nettamente questo istituto dalle già conosciute forme di interpello. Tuttavia, tale accordo non andrebbe inteso come avente natura ed efficacia negoziale, bensì avente efficacia dichiarativa “*in quanto frutto della corretta identificazione dei valori di trasferimento, delle norme operanti e dei relativi effetti, in ossequio alle vigenti disposizioni normative*”<sup>203</sup>. Come si accennava, i dubbi sulla natura giuridica di questi accordi preventivi si prospettavano fin dall’introduzione del *ruling* internazionale, laddove parte della dottrina sosteneva che il nostro ordinamento si fosse arricchito di una vera e propria forma di accordo tra Fisco e contribuente, anticipato rispetto alla determinazione del tributo, avvalorandone quindi la funzione dispositiva<sup>204</sup>. Di diverso avviso era invece chi, dall’altra parte, sosteneva che – nonostante il dato letterale e la differenza con l’interpello ordinario – all’accordo in esame andasse attribuita natura interpretativa e dichiarativa, dal momento che lo scopo dell’istituto era pur sempre quello provvedere all’individuazione della corretta applicazione delle norme – seppur in contraddittorio – sempre in applicazione delle disposizioni vigenti e senza spazi di deroga. Questa seconda tesi merita senz’altro di essere condivisa soprattutto in virtù del fatto che qualsiasi valutazione di ordine discrezionale, tipica degli accordi negoziali, non può – in principio – aver luogo con riferimento ai rapporti di natura fiscale, tanto in ossequio al principio di legalità quanto nel rispetto del principio della indisponibilità dell’obbligazione tributaria<sup>205</sup>. In questo senso sembra propendere anche la relazione

---

<sup>203</sup> Melis G., “*Lezioni di diritto tributario*”, Quinta edizione, G. Giappichelli Editore, 2017.

<sup>204</sup> Tosi L. e Tomassini A., “*Il ruling: tra natura negoziale e principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria*”, in “*Dialoghi di Diritto Tributario*”, vol.4, 2004, pagg. 498; ma anche Gaffuri G., “*Il ruling internazionale*”, in “*Rassegna Tributaria*”, 2004, pag. 493 in cui si afferma che la natura negoziale dell’istituto degli accordi preventivi rappresenterebbe ne rappresenterebbe l’elemento qualificante nonché il discrimen rispetto alle ordinarie forme di interpello, unilaterali; infine anche Adonnino P., “*Considerazioni in tema di ruling internazionale*”, in “*Rivista di Diritto Tributario*”, 2004, pag. 70 che definisce l’accordo conclusivo come “atto bilaterale a possibile contenuto transattivo”.

<sup>205</sup> Grandinetti M., “*Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*”, in “*Rassegna Tributaria*”, n.3 del 2017, pag. 660; Del Federico L., “*Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*”, in “*Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*”, a cura di La Rosa S., 2008. Pag. 162.;

illustrativa del Decreto Internazionalizzazione, laddove si evidenzia che anche la toponomastica normativa e dunque la collocazione della disposizione nell'ambito della disciplina dell'accertamento, faccia intendere come si tratti di *“forme di esercizio consensuale e condiviso dei poteri di competenza degli Uffici dell’Agenzia delle Entrate”*<sup>206</sup>. Si tratterebbe dunque di forme avanzate di interlocuzione preventiva, al fine di *“esplicitare la pretesa erariale attraverso moduli consensuali partecipativi”*<sup>207</sup>. In conclusione, come evidenziato da Grandinetti<sup>208</sup>, osservando le ipotesi di accordo preventivo espressamente previste dall'art. 31 *ter* d.p.r. 600/73 nonché le modalità con cui si sviluppa il relativo procedimento, si può facilmente desumere che non si tratti di una fattispecie di tipo transattivo in merito alla determinazione della base imponibile, né tantomeno di concessione di trattamenti agevolati o regimi speciali. L'accordo così delineato si caratterizza sì per il contraddittorio – talvolta addirittura anticipato dalla facoltativa fase di *“pre-filing”* (cfr. *supra*) – *“ma al solo fine di avvicinare le rispettive posizioni in ordine ad aspetti fattuali ed interpretativi”*<sup>209</sup>.

Per concludere, alla luce dell'analisi di cui sopra è decisamente più semplice comprendere come anche questo intervento ad opera del Decreto Internazionalizzazione – in attuazione della Legge Delega 23 del 2014 – abbia a sua volta contribuito a ridisegnare il rapporto tra Fisco e contribuente. Dunque, anche per il tramite dell'istituto degli accordi preventivi, il Legislatore italiano interviene per orientare il sistema e l'ordinamento verso principi di collaborazione, trasparenza e cooperazione, consapevole che la nuova immagine del Fisco che si vuole ridisegnare possa contribuire ad attirare investimenti esteri e trattenere le imprese italiane. Nell'istituto degli accordi preventivi – probabilmente ancor più che negli altri istituti analoghi riconducibili sistematicamente al c.d. “quarto periodo” – è apprezzabile la “metamorfosi del Fisco”. Nel corso dell'evoluzione storica della gestione del rapporto fiscale nel nostro ordinamento, infatti, l'introduzione della fiscalità di massa ha determinato il passaggio da “Fisco impositore” a “Fisco controllore” mentre il

---

Perrone L., *“Discrezionalità amministrativa (Diritto Tributario)”*, in *“Dizionario di diritto pubblico”*, a cura di Cassese S., 2006, pag. 2003.

<sup>206</sup> Relazione Illustrativa al Decreto Legislativo 147/2015 (c.d. Decreto Internazionalizzazione), *“Schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, in attuazione dell'articolo 12 della legge 11 marzo 2014, n. 23”*.

<sup>207</sup> *Idem*.

<sup>208</sup> Grandinetti M., *“Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale”*, in *“Rassegna Tributaria”*, n.3 del 2017, pag. 660.

<sup>209</sup> *Idem*.

successivo *step* della fiscalità globalizzata ha determinato una nuova evoluzione: da controllore a “collaboratore”<sup>210</sup>. Il passaggio poi dalla attività di repressione a quella di prevenzione – coincidente con il graduale abbandono dell’approccio “attendista” (cfr. supra cap. 2 par. 1) – rappresenta quindi la dimostrazione più lampante di questa evoluzione *in fieri* e non ancora del tutto matura.

## 4. L’interpello sui nuovi investimenti

### 4.1. Premessa e riferimenti normativi.

I meriti del menzionato Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. Decreto Internazionalizzazione) non possono di certo limitarsi alla riforma del previgente istituto del *ruling* internazionale, concretizzatasi con l’introduzione dell’istituto degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale. L’illustrazione dei poderosi interventi di riforma del rapporto tra Fisco e contribuente riconducibili al c.d. “quarto periodo”, svolta sin qui, merita infatti di essere arricchita da un ulteriore istituto: l’interpello sui nuovi investimenti, anch’esso introdotto dal Decreto Internazionalizzazione in attuazione della rivoluzionaria Legge Delega 23 del 2014. L’introduzione congiunta, per il tramite dello stesso *corpus* normativo, di tale ultimo istituto con quella degli accordi preventivi – come detto mediante il D.Lgs. 147/2015, concernente “*Disposizioni recanti misure per la crescita e l’internazionalizzazione delle imprese*” – ci consente di estendere all’interpello sui nuovi investimenti molte considerazioni e riflessioni preliminari precedentemente condotte con riferimento alla nuova forma di *ruling* internazionale. Così come per gli accordi preventivi, infatti, anche con riferimento all’interpello sui nuovi investimenti l’intento fondamentale del Legislatore nazionale è quello di rendere il sistema fiscale più equo, trasparente e competitivo, nonché di favorire l’internazionalizzazione dei soggetti economici operanti nel territorio dello Stato<sup>211</sup>, anche alla luce dei suggerimenti e delle importanti indicazioni

---

<sup>210</sup> Zizzo G., “*Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione tra Fisco e imprese*”, in “*Corriere Tributario*”, n.1, 2019, pag. 66.

<sup>211</sup> Mattia S. “*L’interpello sui nuovi investimenti*”, in “*Interpello Internazionale, modelli di tax compliance preventiva*”, a cura di Valente P., Rizzardi R., Consiglio P. e Mattia A., (IPSOA Fiscalità Internazionale) Wolters Kluwer, 2017, pag. 143.

di matrice sovranazionale. Tuttavia, a differenza della disciplina degli accordi preventivi – che trova le radici nella previgente disciplina del *ruling* internazionale – l’interpello sui nuovi investimenti si caratterizza per essere un istituto del tutto nuovo nel nostro ordinamento. Nonostante la denominazione e – come si avrà modo di approfondire in seguito – alcuni caratteri procedurali, l’interpello sui nuovi investimenti va distinto dalle altre forme di interpello disciplinate all’art. 11 dello Statuto del Contribuente (L. 212/2000)<sup>212</sup>. Questa nuova e “autonoma” forma di interpello mira ad incentivare gli investimenti nel territorio dello Stato, accrescendo l’*appeal* del Paese agli occhi di investitori, residenti e non, attraverso la creazione di un quadro normativo quanto più certo e trasparente, nonché nell’ottica di conformare il rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente a principi di leale cooperazione e fiducia reciproca. Già da questa breve premessa è facile comprendere come l’esaminando istituto si inserisca armoniosamente nel quadro di quegli interventi normativi<sup>213</sup> che – a partire in particolare dalla Legge Delega 23 del 2014 – sono stati introdotti nell’ordinamento nazionale al fine di superare la previgente visione “attendista” del rapporto fiscale, fondata su controlli *ex post*, a favore di una preventiva ed anticipata risoluzione delle controversie in materia fiscale, basata sul nuovo approccio di reciproco affidamento tra Fisco e contribuente che fino a non molti anni fa appariva quasi utopistico.

Prima di addentrarci più attentamente nella disciplina specifica dell’interpello sui nuovi investimenti – andando a metterne in luce l’ambito di applicazione e lo svolgimento della relativa procedura – è doveroso tracciarne alcuni aspetti fondamentali. L’interpello sui nuovi investimenti è uno strumento che consente al contribuente che intende svolgere investimenti di un certo rilievo in Italia, di rivolgersi anticipatamente all’Agenzia delle Entrate al fine di conoscere – preventivamente appunto – il parere della stessa riguardo al corretto trattamento fiscale del *business plan* (o piano di investimento) e delle operazioni straordinarie volte a realizzare l’investimento stesso. La scelta del legislatore è stata quella di delinearne la relativa disciplina attraverso diversi riferimenti normativi, probabilmente troppi. Al fine, infatti, di ricostruire il quadro normativo di riferimento

---

<sup>212</sup> La cui disciplina – sempre in attuazione della Legge Delega 23 del 2014 – è stata oggetto di un importantissimo intervento di riordino ad opera del D.Lgs. 156/2015 (cfr. *supra* cap. 2 par. 2).

<sup>213</sup> Basti pensare appunto alla “nuova disciplina degli interpelli” (introdotta con D.Lgs. 156/2015) (cfr. *supra* cap. 2 par. 2); all’ “istituto degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale” (introdotta con D.Lgs. 147/2015) (cfr. *supra* cap. 2 par. 3) o ancora al “regime di adempimento collaborativo” (introdotta con D.Lgs. 128/2015) (cfr. *infra* cap. 2 par. 7; cfr. *infra* cap. 3) e la nuova disciplina in materia di abuso del diritto ed elusione fiscale (come riformata dal D.Lgs. 128/2015).

sono numerose le disposizioni da tenere in considerazione: il punto di partenza è indubbiamente rappresentato dall'art. 2 del Decreto Internazionalizzazione, che introduce ufficialmente l'istituto in esame nel nostro ordinamento; in attuazione del comma 6 di quest'ultimo articolo, il quadro normativo è poi arricchito dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 29 aprile del 2016 (in seguito "Decreto attuativo") che approfondisce l'ambito di applicazione oggettivo e soggettivo nonché importanti aspetti procedurali. A questa coppia di disposizioni se ne aggiungono altre due, vale a dire: il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 77220/2016 (in seguito il Provvedimento), che indica gli Uffici competenti per la trattazione delle istanze e per il successivo controllo sulla corretta attuazione dei riscontri forniti e infine la Circolare 1° giugno 2016, n. 25 dell'Agenzia delle Entrate-Direzione Centrale Normativa, in cui vengono fornite all'interprete ulteriori chiarimenti in tema di ambito di applicazione e di coordinamento con attività di accertamento e contenziosi. Come in parte accennato, ad avviso di chi scrive si tratta di una scelta infelice da parte del legislatore. La volontà di garantire certezza e chiarezza della normativa fiscale – tra l'altro perseguita dallo stesso istituto in esame – sembra stridere con una disciplina articolata in numerose disposizioni, in cui "rimbalzano" rinvii che se da un lato consentono all'interprete confrontarsi con un quadro normativo completo, dall'altro non giovano ad una visione organica e immediatamente chiara dell'istituto.

#### 4.2. Ambito di applicazione soggettivo.

Definiti gli aspetti generali della normativa in materia di interpello sui nuovi investimenti, è tempo di addentrarsi più a fondo nella disciplina cominciando dall'analisi dell'ambito di applicazione soggettivo. A questo fine è inevitabile partire dalla norma primaria di riferimento per comprendere quali ne sono destinatari. L'art. 2, co. 1, del D.Lgs. 147/2015 individua come destinatari "*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*". Per restringere e affinare il vago ambito di applicazione tracciato dalla normativa – dunque comprendere come debba essere intesa l'espressione "*imprese*" adottata dal legislatore – è necessario fare affidamento alle altre disposizioni citate che – come detto – completano e arricchiscono la previsione legislativa. Preziose precisazioni

derivano infatti tanto dalla citata Circolare n.25 del 2016 dell’Agenzia delle Entrate, quanto dal Decreto Attuativo del Governo del 29 aprile 2016. Alla luce di tali riferimenti emerge che la procedura di interpello sui nuovi investimenti può essere attivata dalla totalità delle imprese, tanto residenti quanto non residenti, indipendentemente – in questo secondo caso – dalla circostanza che queste abbiano o meno, ai sensi dell’art. 162 TUIR, una stabile organizzazione in Italia<sup>214</sup>. Dalla Circolare<sup>215</sup>, inoltre, si desume che i contribuenti ammessi a tale istituto – chiaramente nel contestuale rispetto del requisito oggettivo, che verrà approfondito in seguito – possono essere imprenditori individuali, società di capitali ed enti residenti (compresi i *trust* esercenti in tutto o in parte attività commerciale); vi rientrano altresì le società di persone – ad esclusione delle società semplici – e gli altri soggetti residenti ad esse equiparati<sup>216</sup>. Sempre la Circolare ammette alla procedura anche gli Organismi di Investimento Collettivo del Risparmio (OICR) e infine le società ed enti di ogni tipo non residenti Il Decreto Attuativo infine ricomprende – all’art. 1 lett. b – nella definizione di “*imprese*” altresì soggetti non esercenti attività commerciali, sempreché effettuino investimenti tali da legittimare l’accesso alla procedura, nonché i gruppi di società e i raggruppamenti di impresa, con la conseguenza che potranno assumere rilievo anche quegli investimenti che, pur rimanendo unitari, vengano programmati e realizzati da una pluralità di soggetti<sup>217</sup>. L’effetto immediato di una simile previsione è intuitivamente quello di rendere relativamente più agevole il raggiungimento della soglia minima prevista *ex lege*, ampliando potenzialmente l’ambito di applicazione soggettivo dell’istituto.

---

<sup>214</sup> Interessante evidenziare come – diversamente – per un ente non residente il fatto di esercitare la propria attività in Italia per il tramite di una stabile organizzazione o ancora avere l’intenzione esercitare la propria attività tramite una stabile organizzazione in Italia entro il termine del periodo di imposta successivo rispetto alla presentazione dell’istanza, rappresenta un *discrimen* fondamentale ai fini dell’accesso al procedimento finalizzato alla stipula di accordi preventivi per le imprese con attività internazionale (cfr. *supra* cap. 2 par. 3).

<sup>215</sup> Volendo entrare ancor più nel dettaglio, è bene evidenziare come la Circolare in esame, nel descrivere i soggetti ammessi alla presentazione dell’istanza faccia riferimento a tre categorie: soggetti che effettuano l’investimento nell’ambito dell’attività commerciale; soggetti che effettuano l’investimento al di fuori dell’attività commerciale ed infine gruppi di società e raggruppamenti di imprese. Le ultime due categorie manifestano in modo evidente l’intento del legislatore, nonostante una soglia di investimento considerevole, di rendere l’istituto accessibile a più soggetti possibili, incrementando ed aumentando le occasioni di dialogo e di scambio tra Fisco e contribuente.

<sup>216</sup> Ai sensi dell’art. 5 co. 1 Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 “*Approvazione del Testo Unico delle Imposte sui Redditi*” (TUIR).

<sup>217</sup> Tomassini A., “*L’ambizione della certezza del diritto (almeno) per i nuovi investimenti*”, in “*Il Fisco*” n. 38, 2016, pagg. 1 – 3632.

### 4.3. Ambito di applicazione oggettivo.

Definiti i soggetti ammessi alla procedura è possibile ora dedicarsi all'ambito di applicazione oggettivo dell'interpello sui nuovi investimenti, intendendosi come tale non solo il perimetro che definisce le questioni che mediante tale istituto possono essere sottoposte all'attenzione dell'Amministrazione Finanziaria ma anche e soprattutto i requisiti di fatto che deve rispettare l'operazione che intende realizzare il contribuente. Anche in questo caso – a fronte dell'articolato ventaglio di disposizioni che ci offrono un quadro normativo completo della disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti – è bene partire dalla normativa primaria e dunque da quanto disposto dall'art. 2, co. 1, del D.Lgs. 147/2015. Si anticipa già da subito che la lettera di quest'ultima disposizione non è sufficiente ai fini della nostra analisi e sarà dunque necessario estendere la nostra ricerca coinvolgendo altresì il Decreto Attuativo e la Circolare di cui sopra.

Ai sensi dell'art. 2, co.1, del Decreto Internazionalizzazione, le imprese ammesse alla procedura – accertato che intendano effettuare un investimento in Italia di ammontare non inferiore a trenta milioni – possono presentare istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate *“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 azienda”*. Un primo elemento che è facile rilevare già dalla lettura di queste poche righe è la portata decisamente diversa dell'istituto in esame rispetto a quello degli accordi preventivi, precedentemente analizzato (cfr. *supra* cap. 2 par. 3). Mentre quest'ultimo infatti, ai sensi dell'art. 31<sup>ter</sup> d.p.r. 600/73, trova un'applicazione limitata alle materie inerenti alle questioni di fiscalità internazionale, lo stesso limite non è riscontrabile con riferimento all'interpello sui nuovi investimenti che – al contrario – si caratterizza per la tendenziale onnicomprensività. Ciò che emerge infatti è la volontà del legislatore di fornire al contribuente uno unico strumento che gli permetta di conoscere il trattamento fiscale dell'investimento che intende realizzare, abbattendo di conseguenza le connesse spese di *compliance* che, specie in operazioni particolarmente articolate, possono aver un peso tale da far rivalutare l'opportunità e la convenienza dell'investimento stesso. L'ampia portata dell'interpello sui nuovi investimenti viene confermata dalla continuazione della disposizione normativa in esame, che recita: *“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".*

Come anticipato tuttavia, la nostra ricerca in questa sede non si limita all'indagine sul contenuto della richiesta che il contribuente può avanzare mediante l'interpello sui nuovi investimenti, ma si spinge anche ad analizzare quali sono le caratteristiche che l'operazione che il contribuente vuole realizzare deve necessariamente rispettare affinché l'istanza presentata all'Ufficio competente risulti ammissibile. Sotto questo secondo punto di vista l'analisi deve muovere dall'Art. 2 del Decreto Attuativo del 29 aprile 2016 – in materia di “*Individuazione delle modalità applicative dell'interpello sui nuovi investimenti*” – rubricato “*Tipologia e criteri di quantificazione dell'investimento*”. La lettura congiunta di questa disposizione e della Circolare dell'Agenzia delle Entrate – n. 25/E “*Chiarimenti sull'ambito applicativo e sulle modalità di presentazione dell'interpello sui nuovi investimenti*” – ci consente di restringere ulteriormente la nostra analisi e di concentrarci su tre elementi indefettibili della richiesta: il piano di investimento, dunque la presenza di un investimento, le diverse forme che un investimento può assumere ai fini dell'applicazione della normativa in esame ed infine le modalità e i criteri di quantificazione dell'investimento stesso<sup>218</sup>. Dunque, è proprio sull'approfondimento di questi tre elementi che è necessario concentrare la nostra attenzione.

Cominciando dalla nozione di “piano di investimento”, è necessario fare affidamento alla definizione contenuta dall'art. 1, co. 1, lett. c del Decreto Attuativo<sup>219</sup> che ne individua tre caratteristiche fondamentali. L'investimento deve essere *in primis* realizzato nel territorio dello Stato<sup>220</sup>, deve avere poi ricadute occupazionali significative e durature in

---

<sup>218</sup> Elemento questo certamente non secondario dal momento che il Decreto Internazionalizzazione fissa come soglia minima un valore dell'investimento non inferiore a 30 milioni, successivamente ridotto a 20 per opera dell'art. 1 del Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119, premesso dalla legge di conversione 17 dicembre 2018, n. 136 (cfr. Nota n. 101).

<sup>219</sup> Che lo descrive come “un progetto di investimento nel territorio dello Stato, come descritto all'art. 2, co. 1 del decreto, ossia qualsiasi progetto di realizzazione di un'iniziativa economica avente carattere duraturo, nonché di ristrutturazione, ottimizzazione od efficientamento di un complesso aziendale già esistente, e fi iniziative dirette alla partecipazione al patrimonio dell'impresa. L'investimento deve avere ricadute occupazionali significative in relazione all'attività in cui avviene e durature e la relativa realizzazione può avere carattere pluriennale” (Art. 1, co. 1, lett. c del Decreto Attuativo 29 aprile 2016 in materia di “*Individuazione delle modalità applicative dell'interpello sui nuovi investimenti*”).

<sup>220</sup> Con riferimento a questo primo elemento è bene evidenziare un approccio interpretativo decisamente elastico da parte dell'Agenzia delle Entrate. Quest'ultima ha avuto modo di esprimere direttamente questo chiarimento in occasione del *VI Forum Tax* che ha avuto luogo a Milano il 16 ottobre 2016 incentrato sul tema de “*La collaborazione tra Agenzia delle Entrate e contribuente, dal ravvedimento operoso alla cooperative compliance*”. In questa occasione è stato dunque chiarito come non sia necessario che il

relazione all'attività in cui avviene ed infine deve essere di ammontare non inferiore a trenta milioni di euro. Di questi tre aspetti fondamentali – che delineano tutto sommato una nozione di piano di investimento piuttosto ampia – quello che genera maggiori dubbi interpretativi è sicuramente quello relativo alla valutazione delle ricadute occupazionali<sup>221</sup>. Il Decreto Attuativo, infatti, non definisce il modo in cui le rispettive nozioni di “*significantive*” e “*durature*” debbano essere intese. È bene precisare come non si tratti di una considerazione solo teorica quanto piuttosto di una questione estremamente pratica, se si considera che l'art. 3, co. 1, lett. b del Decreto Attuativo stesso richiede che nell'istanza il contribuente specifichi – “necessariamente” – le ricadute occupazionali significative e durature, in termini di aumento o mantenimento del livello occupazionale. Parte della dottrina scioglie questo nodo ritenendo che la mancanza di elementi forniti dal legislatore al fine di definire il concetto di “*ricadute occupazionali significative e durature*” rappresenti la volontà di quest'ultimo di affidare al sindacato dell'Amministrazione Finanziaria il libero apprezzamento a riguardo. È evidente come ciò rischierebbe ancora una volta di compromettere le finalità – eminentemente di certezza normativa – tipiche dell'istituto, generando un elemento di incertezza già in seno allo stesso. Il rischio è infatti che un sindacato così esteso da parte del Fisco, in mancanza pressoché assoluta di riferimenti normativi, possa consegnare all'Amministrazione Finanziaria un arbitrio assoluto nell'accertamento della sussistenza di questo requisito, il cui difetto – è bene sottolinearlo – determina *ex lege* l'inammissibilità dell'istanza ed il conseguente rigetto<sup>222</sup>. La circolare sembra confermare questa interpretazione, individuando dei parametri esclusivamente orientativi. Si evidenzia giusto che “*l'Ufficio competente dovrà operare un'analisi case by case*” in cui dovrà tenere in considerazione

---

business plan (o piano di investimento appunto) contempli operazioni economiche esclusivamente nel territorio nazionale ma resta tuttavia sufficiente che la quota di investimento da effettuare in Italia rispetti ad ogni modo la soglia minima dei 30 milioni prevista *ex lege*.

<sup>221</sup> Mattia S. “*L'interpello sui nuovi investimenti*”, in “*Interpello Internazionale, modelli di tax compliance preventiva*”, a cura di Valente P., Rizzardi R., Consiglio P. e Mattia A., (IPSOA Fiscalità Internazionale) Wolters Kluwer, 2017, pag. 149.

<sup>222</sup> La criticità della vaghezza di questo elemento valutativo di cruciale importanza ai fini della determinazione dell'ammissibilità o meno dell'istanza e rimesso completamente all'arbitrio dell'Amministrazione Finanziaria è stata avvertita in dottrina anche da Ascoli e Pellecchia. Questi ultimi, *ex multis*, hanno infatti evidenziato come una siffatta potenziale causa di inammissibilità susciti non poche perplessità specie se si considera come questo grado di genericità – e di conseguente incertezza – possa ridurre l'*appeal* dell'istituto, vanificandone lo scopo tipico. (Ascoli G. e Pellecchia M., “*Ruling internazionale e interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione Fisco-contribuente*”, in “*Il fisco*” n. 15, 2016, pag. 1 – 1452.

la specifica attività esercitata dall'investitore-contribuente<sup>223</sup>. Alcune considerazioni meritano poi di esser fatte con riferimento al terzo e ultimo elemento caratterizzante il concetto di “piano di investimento” alla luce di quanto emerge dal combinato del Decreto Attuativo e della Circolare, vale a dire il fatto che l'ammontare dell'investimento deve risultare non inferiore a trenta milioni. Dal momento che i criteri di quantificazione dell'investimento verranno affrontati più avanti, è sufficiente in questa sede fissare due aspetti. In primo luogo, va tenuto presente che è onere del contribuente istante quantificare il valore del proprio investimento, dando contezza dei metodi adottati e in secondo luogo che – come precisato nella Circolare – non è necessario che l'ammontare dell'investimento si realizzi in un solo periodo di imposta. È di conseguenza ammesso che il *business plan* si articoli in una esecuzione pluriennale, benché riconducibile ad un investimento unitario.

Definita la nozione di “piano di investimento” – e quindi la nozione di investimento rilevante ai fini dell'applicazione dell'istituto in esame – è tempo di approfondire le diverse forme che lo stesso investimento può assumere e quindi le diverse tipologie di investimento. L'elencazione fornita in questo senso dall'art. 2, co. 1, del Decreto Attuativo assume portata eminentemente esemplificativa, confermata non soltanto dell'espressione “*può coinvolgere*” adottata dal legislatore in tale sede, ma anche da quanto asserito dalla Circolare di riferimento dell'Agenzia delle Entrate. Quest'ultima ha anche un ruolo importante nell'evidenziare come le tipologie di investimento, ammissibili come oggetto di istanza, possono risultare anche da una combinazione delle diverse operazioni previste. Tra queste vi rientra ad esempio la realizzazione di nuove attività economiche o l'ampliamento di attività economiche preesistenti, così come la ristrutturazione o la diversificazione della produzione di un'unità produttiva esistente.

Terzo e ultimo elemento fondamentale, sotto il punto di vista oggettivo, ai fini dell'ammissibilità dell'istanza e quindi dell'avvio della procedura caratteristica dell'interpello sui nuovi investimenti è il superamento – da parte dell'investimento – della

---

<sup>223</sup> La circolare continua poi affermando che “l'Ufficio potrà valutare positivamente non solo le ricadute consistenti in un incremento dei livelli occupazionali (creazione di nuovi posti di lavoro), ma anche quelle che si traducano in un mantenimento degli stessi (evitando all'impresa di procedere a licenziamenti o di ricorrere ad altri istituti con simili effetti negativi sull'occupazione), nonché, in generale, in un aumento delle prestazioni di lavoro commissionate a soggetti diversi da quelli coinvolti nel piano di investimento (si pensi, ad esempio, all'affidamento in outsourcing di prestazioni di servizi a società già esistenti)” (Circolare Agenzia delle Entrate n. 25/E del 1° giugno 2016, pag. 11).

soglia minima di 30 milioni, fissata dal Decreto Internazionalizzazione<sup>224</sup>. Ciò che quindi assume importanza dal punto di vista del contribuente-investitore – specie se si considera che dovrà dare atto del superamento di tale soglia nell’istanza di interpello – è la modalità di determinazione del valore di investimento. Un primo indizio viene offerto all’art. 2, co. 2 del Decreto Attuativo che prevede che nel computo di questo valore debbano farsi rientrare “*tutte le risorse finanziarie, anche di terzi, necessarie all’impresa per l’attuazione del piano di investimento*”. Sempre nel Decreto Attuativo il legislatore inserisce una specificazione con riferimento alle ipotesi di investimento realizzato da gruppi di società o da raggruppamenti di imprese<sup>225</sup>. In questi casi infatti è previsto che occorra tenere in considerazione il valore complessivo dell’investimento unitario, dato dalla somma del valore dei singoli investimenti di tutti i soggetti partecipanti all’iniziativa. La Circolare 25/E dell’Agenzia delle Entrate interviene infine nell’elencare alcuni elementi da considerare ai fini della determinazione del valore dell’investimento. Tra questi si fa rientrare ad esempio il costo di acquisizione o costruzione di immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie.

#### 4.4. Modalità di presentazione dell’istanza, procedura esecutiva ed efficacia dell’interpello.

Una volta approfonditi, nelle pagine che precedono, gli aspetti sostanziali di questo istituto, è bene adesso soffermarsi sull’aspetto procedimentale dello stesso. Anche da questo punto di vista, l’art. 2 del Decreto Internazionalizzazione – al quale, come detto, va dato il merito di aver introdotto l’interpello sui nuovi investimenti nel nostro ordinamento – non ci consente di avere una visione organica e certa sulla procedura tipica

---

<sup>224</sup> È necessario tuttavia precisare che la soglia di 30 milioni, inizialmente fissata dal Decreto Internazionalizzazione, sia stata più recentemente ridotta a 20 milioni per opera dell’art. 1 del Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119, premesso dalla legge di conversione 17 dicembre 2018, n. 136. Tale scelta risulta senz’altro in linea con la volontà di ampliare gradualmente la platea di contribuenti ammessi a tale istituto, rendendolo sempre più accessibile.

<sup>225</sup> Speculare in un certo senso all’art. 1, co. 1, lett. 6 che annovera tra le “*imprese*” ai sensi dell’art. 2 del Decreto Internazionalizzazione – dunque con riferimento all’ambito di applicazione soggettivo – anche i gruppi di società ed i raggruppamenti. Dunque, la precisazione che si sta analizzando – contenuta nel successivo art. 2, co. 2. del Decreto Attuativo, in materia di quantificazione dell’investimento con riferimento a gruppi o raggruppamenti – è certamente da accogliere con favore dal momento che consente all’interprete di non doversi soffermare su una questione che, in assenza dell’espressa previsione normativa, sarebbe stata senz’altro spinosa.

di tale istituto. Se da un lato il comma 1 prevede che le imprese “possono presentare all’Agenzia delle Entrate un’istanza di interpello”, il comma 6 rinvia ad un successivo Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze il compito di definire le modalità applicative di tale interpello. È quindi proprio a tale Decreto, emanato il 29 aprile del 2016 cui abbiamo fatto riferimento nei termini di Decreto Attuativo, che va rivolta l’attenzione. L’articolo 3 di tale ultima disposizione, dalla rubrica “*Modalità di presentazione e contenuto dell’istanza sui nuovi interpelli*”, prevede che le imprese che intendono aderire alla procedura esaminanda debbano indirizzare all’Agenzia delle Entrate competente un’apposita istanza<sup>226</sup>. Anche in questo caso è da apprezzare e condividere la scelta del legislatore di esplicitare le modalità di presentazione dell’istanza nel caso di investimenti realizzati da gruppi di società o raggruppamenti di imprese. In questi casi è previsto infatti che i soggetti partecipanti all’investimento conferiscano mandato speciale per la presentazione dell’istanza ad un membro del gruppo. Altresì apprezzabile è certamente la disposizione contenuta al comma 4 dello stesso articolo 3 in esame. In tale ultima sede si prevede infatti che nel caso in cui il contribuente-investitore presenti l’istanza ad un Ufficio non competente, sarà quest’ultimo ad occuparsi di trasmettere l’istanza all’Ufficio competente dandone contestuale comunicazione al soggetto istante. Sempre l’articolo 3, al comma 2, determina gli elementi indefettibili dell’istanza a pena di inammissibilità. Il carattere imperativo in tal senso è già intuibile dall’utilizzo dell’espressione “deve” adottata dal legislatore, certamente non casuale. Al pari di quanto previsto per l’istanza per l’avvio della procedura finalizzata alla stipula di un accordo preventivo, anche in questo caso l’atto di apertura del procedimento deve fare riferimento, fra i vari elementi, alla denominazione e agli elementi identificativi nonché essere sottoscritto, ma ciò che spicca è sicuramente la necessità per il soggetto istante di riportare la descrizione dettagliata del *business plan*, le specifiche disposizioni tributarie coinvolte e l’esposizione chiara ed univoca del trattamento fiscale che il contribuente ritiene in concreto applicabile in relazione al piano di investimento<sup>227</sup>.

---

<sup>226</sup> Tale istanza può essere trasmessa all’Agenzia delle Entrate con numerose modalità: spedizione tramite servizio postale a mezzo di plico raccomandato; consegna a mano; per via telematica o ancora secondo l’utilizzo di un servizio telematico erogato in rete dall’Agenzia delle Entrate.

<sup>227</sup> Seppur la denominazione dell’istituto in esame fosse già sufficiente a spazzar via ogni dubbio, il fatto che il contribuente debba necessariamente prospettare il trattamento fiscale che ritiene applicabile al caso concreto ci consente affermare – *oltre ogni ragionevole dubbio* – che l’interpello sui nuovi investimenti non possa che avere natura di interpello, seppur *sui generis*. È una notazione questa non del tutto lapalissiana se si considerano i dubbi che ancora permangono circa la natura del parallelo istituto degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.

Mentre l'art. 4 del Decreto Attuativo si sofferma poi sulle cause di inammissibilità dell'istanza, il successivo art. 5 affronta quelli che sono gli adempimenti richiesti all'Agenzia delle Entrate da questo istituto. Più in particolare, ricevuta l'istanza, è previsto che l'Ufficio renda risposta scritta e motivata entro un termine di 120 giorni, prorogabili di ulteriori 90 giorni dalla data di acquisizione delle informazioni necessarie o della documentazione integrativa, nel caso in cui per l'Ufficio stesso necessiti di ulteriori elementi o interlocuzioni per pronunciarsi sulla questione oggetto dell'istanza. Diversamente, nel caso in cui l'istanza risulti carente di alcuni aspetti indefettibili – quali ad esempio i dati identificativi del contribuente o la descrizione dettagliata del piano di investimento – l'Agenzia delle Entrate invita l'istante a provvedere alla relativa regolarizzazione entro un termine di 30 giorni. Il mancato adempimento da parte del contribuente istante entro il suddetto termine determina inevitabilmente l'inammissibilità dell'istanza.

Nella determinazione della propria posizione relativa alla questione oggetto dell'interpello, il Decreto Attuativo riconosce in capo all'Agenzia delle Entrate alcuni poteri. Più nello specifico, i commi 3 e 4 dell'art. 5 riconoscono rispettivamente all'Ufficio la facoltà di effettuare interlocuzioni con il contribuente istante, al fine di verificare la completezza delle informazioni fornite, nonché acquisire elementi informativi aggiuntivi e, qualora risulti necessario, il potere di accesso presso le sedi di svolgimento dell'attività d'impresa o della stabile organizzazione, previa intesa con l'istante. Anche qui, così come per gli accordi preventivi, di tutte le attività svolte in contraddittorio deve essere redatto processo verbale. Infine, così come anche per la più generale disciplina degli interpelli – come emerge dal combinato disposto dell'ultimo comma dell'art. 6 e dell'art. 3, co. 2, lett. *d* – nel caso in cui la risposta dell'Agenzia delle Entrate, su istanze ammissibili, non pervenga entro il termine fissato *ex lege* di 120 giorni, la soluzione interpretativa proposta dal contribuente si intende condivisa dall'Amministrazione Finanziaria. Anche in questa forma, seppur *sui generis*, di interpello si estende dunque l'istituto del c.d. silenzio-assenso. Le conseguenze di ciò non sono certamente da sottovalutare se si considera che – come asserito al punto 9.1 della Circolare N.25/E – *“limitatamente alle questioni oggetto di interpello, sono nulli gli atti amministrativi di ogni genere, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanati dall'Amministrazione Finanziaria in difformità della risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate, ovvero della interpretazione sulla quale si è formato il silenzio-assenso”*.

Infine, l'ultimo elemento da analizzare, a conclusione della trattazione degli aspetti più tipicamente procedimentali, è quello relativo all'efficacia della risposta dell'Ufficio. È bene partire dall'assunto che, per un istituto che mira al perseguimento di un rapporto di collaborazione, fiducia e reciproco affidamento quale quello in esame, il fatto che il contribuente possa contare su una risposta affidabile e quanto più vincolante per l'Amministrazione Finanziaria rappresenta un elemento non di secondaria importanza, con riflessi diretti sulla certezza del quadro normativo. Il Legislatore del c.d. "quarto periodo" è ben consapevole di ciò e lo dimostra nella formulazione dell'art. 6, co.1, del Decreto Attuativo, in cui si riconosce all'Agenzia delle Entrate una possibilità di modifica e di riforma del proprio orientamento decisamente limitata. Il primo comma di tale disposizione infatti prevede che la risposta data dall'Ufficio, vincolante per l'Amministrazione Finanziaria, è valida fino a quando le circostanze di fatto e di diritto alla luce delle quali è stata resa non cambiano; il comma 4 poi, come anticipato, dispone la nullità degli atti emanati dall'Amministrazione Finanziaria ove difformi dalla risposta fornita dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, anche in ipotesi di silenzio-assenso. Questo aspetto, così come messo in luce anche dalla Circolare, rappresenta un rilevante elemento di differenziazione rispetto alla disciplina generale in tema di interpelli contenuta nello Statuto del Contribuente all'art. 11<sup>228</sup>. Sempre la Circolare è stata poi fondamentale nell'individuare tanto le circostanze di diritto quanto quelle di fatto idonee ad incidere sulla validità della risposta resa dall'Ufficio. Cominciando dalle prime, queste mutano fundamentalmente in virtù di mutamenti normativi o alla luce della giurisprudenza in materia<sup>229</sup>. Per quanto riguarda poi i mutamenti delle condizioni di fatto, quest'ultimi dovranno essere direttamente accertati da parte dell'Amministrazione Finanziaria per mezzo degli ordinari poteri istruttori che l'ordinamento le riconosce<sup>230</sup>.

Un'ultima questione procedimentale attiene poi alla impugnabilità della risposta resa dall'Ufficio. In assenza di precise disposizioni in questo senso, tanto nella normativa primaria di cui all'art. 2 del Decreto Internazionalizzazione, quanto nel Decreto Attuativo,

---

<sup>228</sup> L'art. 11, co. 3, della L. 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente), infatti, prevede espressamente il potere di rettifica della risposta da parte dell'Amministrazione, espressione generale dell'immanente potere di autotutela della stessa, che le consente inoltre di comunicare al contribuente istante l'eventuale cambio di orientamento successivo alla prima risposta resa. (Circolare Agenzia delle Entrate N.25/E, pag. 37).

<sup>229</sup> Dal punto di vista giurisprudenziale la Circolare attribuisce – comprensibilmente – rilievo in questo ambito non soltanto alla giurisprudenza della Corte Costituzionale ma anche alla giurisprudenza della Corte di Cassazione (tanto a Sezioni Unite quanto a Sezioni semplici) e quella della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE) nei casi l'interpretazione emersa influenzi la norma nazionale.

<sup>230</sup> Basti pensare all'art. 32 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 o l'art. 52 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633.

è necessario fare affidamento alla generale clausola di rinvio disposta dall'art. 9 di quest'ultimo, che rinvia per quanto non espressamente disposto – ed in quanto compatibile – alla normativa ordinaria degli interpelli<sup>231</sup>. Tale rinvio ci conduce all'applicazione dell'art. 6 del D.Lgs. 156/2015<sup>232</sup> che esclude espressamente l'impugnabilità delle risposte alle istanze di interpello<sup>233</sup>. La *ratio legis* di questa esclusione andrebbe, secondo i più, ravvisata nella natura di “parere” della risposta alle istanze di interpello, ivi comprese quelle rese all'istanza di interpello sui nuovi investimenti, e come tale non frutto di un esercizio di potere autoritativo e dunque privo di requisiti minimi per l'impugnabilità. Essendo in sostanza tale interpello un atto amministrativo privo di natura provvedimentoale, mancherebbe tanto del requisito della esecutività quanto della esecutorietà e come tale inidoneo ad incidere sulla sfera giuridica del destinatario legittimandone una tutela giurisdizionale<sup>234</sup>.

#### 4.5. Rapporto con altri istituti e osservazioni conclusive.

Per concludere la trattazione della disciplina in materia di interpello sui nuovi investimenti, è interessante – ad avviso di chi scrive – approfondire le modalità con cui il Legislatore italiano è intervenuto nel coordinamento dell'istituto in esame con gli altri istituti simili. Infatti, in un contesto normativo quale quello disegnato dal legislatore italiano nel corso del c.d. “quarto periodo”, in cui si è assistito al proliferare di istituti

---

<sup>231</sup> “Fermo quanto disposto dal presente decreto, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in tema di interpello del contribuente di cui al titolo I del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156” (Art. 9, Decreto 29 aprile 2016 “Individuazione delle modalità applicative dell'interpello sui nuovi investimenti”, c.d. Decreto Attuativo).

<sup>232</sup> “Le risposte alle istanze di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, non sono impugnabili, salvo le risposte alle istanze presentate ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 11, avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo” (Art. 6, co. 1, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 “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”).

<sup>233</sup> In verità un approfondimento maggiore del confronto tra le disposizioni citate può spingere l'interprete ad un'ulteriore considerazione. Infatti, l'art. 6, co. 1, D.Lgs. 156/15 citato, nel negare l'impugnabilità delle risposte alle istanze di interpello, prevede tuttavia un trattamento differenziato riservato all'interpello applicativo, in relazione al quale – diversamente – l'impugnativa è ammessa. Dal momento che l'interpello sui nuovi investimenti, data la sua onnicomprensività, può assumere anche natura di interpello disapplicativo, non si può escludere *ab origine* – quantomeno in sede interpretativa – che, limitatamente a questa circostanza, la risposta possa essere impugnata, in virtù del generale rinvio ex art. 9 del Decreto Attuativo

<sup>234</sup> Mattia S. “L'interpello sui nuovi investimenti”, in “Interpello Internazionale, modelli di tax compliance preventiva”, a cura di Valente P., Rizzardi R., Consiglio P. e Mattia A., (IPSOA Fiscalità Internazionale) Wolters Kluwer, 2017, pag. 164.

orientati alla cooperazione, collaborazione e fiducia reciproca tra Fisco e contribuente, va accolta con entusiasmo – e dunque condivisa – l’attenzione per il rapporto tra questi, al fine di evitare possibili sovrapposizioni, idonee a mettere a rischio la loro ragion d’essere e a vanificarne l’eterogeneità. Dopo aver avuto modo, nel precedente paragrafo (cfr. *supra* cap. 2 par. 3), di occuparci della relazione tra accordi preventivi e interpelli ordinari, assume rilievo in questa sede la trattazione della relazione che il Legislatore delinea tra gli accordi preventivi e l’interpello sui nuovi investimenti e tra quest’ultimo e l’interpello ordinario.

Prendendo le mosse da tale ultima relazione – dunque tra interpello sui nuovi investimenti e disciplina ordinaria degli interpelli – la Circolare n.25/E rinvia alla Circolare n.9/E con ad oggetto “*Commento alle novità del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 recante revisione della disciplina degli interpelli*”. Quest’ultima – a sua volta – precisa che devono essere escluse dall’area dell’interpello del contribuente le ipotesi costituenti “nuovi investimenti” per le quali è possibile attivare la procedura di interpello speciale dedicata<sup>235</sup>.

Soffermandoci poi sul rapporto tra accordi preventivi e interpello sui nuovi investimenti bisogna ancora una volta prendere le mosse dalla Circolare 25/E del 2016 dell’Agenzia delle Entrate, laddove si evidenzia che le fattispecie rientranti nell’ambito di applicazione del *ruling* internazionale devono considerarsi inammissibili se proposte mediante lo strumento dell’interpello sui nuovi investimenti come affermato peraltro dall’art. 4, co. 1, lett. *d* del Decreto attuativo. La *ratio* di questa scelta deriva dalla volontà del Legislatore – confermata dalla Relazione Illustrativa del Decreto Internazionalizzazione – di far sì che l’istituto dell’interpello sui nuovi investimenti “affianchi”, e non anche sostituisca, l’istituto degli accordi preventivi. Alla base di questa volontà del Legislatore di distinguere i relativi ambiti di applicazione dell’uno e dell’altro strumento andrebbe poi individuato anche il diverso esito delle rispettive procedure: se da una parte il *ruling* internazionale è finalizzato alla conclusione di un accordo – sulla cui natura si è già avuto modo di discutere – relativo alla definizione di metodi di calcolo e valutazione di elementi

---

<sup>235</sup> Ad avviso tuttavia di Mattia S., qualora il contribuente non intenda presentare istanza di interpello sui nuovi investimenti, pur avendo ex lege i requisiti per l’accesso a tale istituto, non perde la facoltà di presentare un’ordinaria istanza di interpello ai sensi dell’art. 11 dello Statuto del Contribuente, provvedendo a formulare quesiti specifici isolati dal piano di investimento. Mattia S. “*L’interpello sui nuovi investimenti*”, in “*Interpello Internazionale, modelli di tax compliance preventiva*”, a cura di Valente P., Rizzardi R., Consiglio P. e Mattia A., (IPSOA Fiscalità Internazionale) Wolters Kluwer, 2017, pagg. 157 – 158.

fattuali, l'interpello sui nuovi investimenti, al pari degli interpelli ordinari, si conclude con un "parere" dell'Agenzia delle Entrate sul corretto trattamento fiscale del piano di investimento illustrato dal contribuente e delle relative operazioni<sup>236</sup>.

Alla luce dell'illustrazione dell'istituto effettuata sin qui e delle relative considerazioni, è possibile ora apprezzare con maggiore consapevolezza l'importanza che anche l'interpello sui nuovi investimenti ha avuto nel graduale processo di riforma del rapporto tra Fisco e contribuente, certamente – ad oggi – ancora *in fieri*. Dando per consolidata l'importanza degli interpelli ordinari, l'interpello sui nuovi investimenti appena illustrato si configura – ad avviso di chi scrive – quasi a completamento della disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, come se ne chiudesse il cerchio. Rispetto a questi ultimi infatti, l'interpello sui nuovi investimenti denota da un lato una minore vocazione internazionale – a mio avviso giustificata, dal momento che la fiscalità internazionale appare già sufficientemente coperta dalla disciplina degli accordi preventivi – e dall'altro un ambito di applicazione soggettivo più ampio – determinato da un peso diverso attribuito al requisito della presenza o meno della stabile organizzazione per i contribuenti non residenti in Italia ai fini della legittimazione all'avvio della procedura – che si traduce dunque in un maggiore *appeal* per imprese intenzionate ad investire nel nostro Paese. In questo contesto, l'obiettivo che il Legislatore, seppur gradualmente, deve tener in mente e perseguire è certamente quello di ampliare sempre più la platea di contribuenti destinatari di questi istituti. Se da una parte è infatti chiaro che questa impronta di collaborazione e di dialogo anticipato comporti inevitabilmente dei costi per l'Amministrazione, dall'altra parte non bisogna perdere di vista l'impatto considerevole che questa nuova rotta avrà in termini di riduzione del contenzioso nonché dei relativi costi e rischi. In prospettiva dunque potremo forse considerare l'obiettivo di riforma del rapporto tra controparti dell'obbligazione fiscale pressoché raggiunto solamente nel momento in cui gli istituti volti ad agevolare la *compliance* e ad incentivare un contatto e un dialogo anticipato risulteranno diffusi al punto tale da rivolgersi alla totalità dei contribuenti, chiaramente in proporzione alle necessità ed alla natura di ognuno di essi.

---

<sup>236</sup> Tomassini A., "L'ambizione della certezza del diritto (almeno) per i nuovi investimenti", in "Il Fisco" n. 38, 2016, pag. 1 – 3632.

## 5. La dichiarazione integrativa.

Pur trovando importanti riscontri nell'operato del Legislatore, la ventata quasi rivoluzionaria del c.d. "quarto periodo" che – dagli Novanta sino ad oggi - ha caratterizzato il rapporto tra Fisco e contribuente, non sempre è stata seguita con la stessa attenzione dalla Giurisprudenza. Questo ha talvolta dato origine ad interventi legislativi volti a ribilanciare precedenti sentenze apparentemente in contrasto con il nuovo orientamento, di stampo orizzontale, verso cui, da qualche anno ormai, si cerca di orientare il rapporto tra controparti dell'obbligazione fiscale. Prima tuttavia di approfondire tale ultima considerazione è bene fare una premessa che da un lato giustifica e dall'altra senz'altro ridimensiona questa posizione apparentemente discordante della Giurisprudenza. Per quanto scontato, è bene infatti precisare che le posizioni giurisprudenziali fondano – come è giusto che sia in un ordinamento di *civil law* quale il nostro – le proprie radici su previgenti disposizioni normative, orientate – spesse volte – ad un approccio decisamente più verticale del rapporto Fisco e contribuente, rispetto sta andando delineandosi più di recente. Il margine di criticabilità che tuttavia permane rispetto alle posizioni accolte via via dalla giurisprudenza emerge dal fatto di non aver colto l'occasione, in alcune circostanze, per orientare le disposizioni previgenti alla luce dell'innovativo approccio orizzontale. È chiaro infatti che, al fine di poter incentivare il contribuente ad una maggiore collaborazione e ad una maggiore trasparenza nei confronti del Fisco, non possa ritenersi sufficiente l'introduzione di nuovi istituti o l'integrazione in tale ultima direzione di istituti previgenti. L'intervento deve essere condotto "a tutto tondo", operando – anche in sede interpretativa, specie se di matrice giurisprudenziale – al fine di superare principi e concetti previgenti fondati esclusivamente sulla natura autoritativa dell'imposizione e sulla "verticalità" del rapporto impositivo.

Paradigmatica in questo senso è stata la vicenda relativa alla disciplina della dichiarazione integrativa<sup>237</sup>, che ha visto il Legislatore intervenire al fine di riformare una serie di

---

<sup>237</sup> Come si approfondirà nel proseguo del paragrafo, l'emendabilità della dichiarazione è strettamente connessa alla sua natura giuridica di dichiarazione di scienza, da ritenersi ormai pacifica. La rettificabilità della dichiarazione è stata introdotta con Decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435 denominato "*Regolamento recante modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, nonché disposizioni per la semplificazione e razionalizzazione di adempimenti tributari*", che ha modificato il Decreto del presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 recante la disciplina relativa alla modalità di presentazione delle dichiarazioni relative ad imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'IVA. Sempre soffermandosi sul tema della rettificabilità, Meli distingue la "dichiarazione correttiva" dalla "dichiarazione integrativa". Mentre nel primo caso la rettifica della

disposizioni che – specie alla luce della giurisprudenza della Corte di Cassazione – tendevano ad acuire disparità nel rapporto tra contribuente e Amministrazione Finanziaria, ormai decisamente distanti dalla nuova direzione verso cui il nostro ordinamento si stava orientando. La questione ha dunque riguardato la disciplina della rettificabilità della dichiarazione. A tal proposito è bene partire da qualche considerazione più generale.

Se gli istituti normativi osservati sin qui si caratterizzano per determinare un graduale avvicinamento del Fisco verso il contribuente al fine di delineare una maggiore cooperazione del primo verso il secondo, la dichiarazione, al contrario, rappresenta probabilmente l'atto più rappresentativo della collaborazione del contribuente a favore del Fisco<sup>238</sup>. Per mezzo della dichiarazione infatti, il contribuente comunica all'Amministrazione Finanziaria la realizzazione del presupposto di imposta. Come noto, non tutti i tributi prevedono una dichiarazione, come accade per i tributi c.d. “di natura istantanea”, mentre ci sono tributi che richiedono una dichiarazione *una tantum* mentre altri che la richiedono periodicamente. Ad ogni modo, la dichiarazione assolve diverse funzioni. Tra queste è importante evidenziare che si tratta di un obbligo di natura strumentale, prodromico all'applicazione del tributo e al controllo da parte degli uffici competenti. Carinci la definisce come “*strumento privilegiato attraverso cui l'Amministrazione Finanziaria viene a conoscenza del se (an) e del quanto (quantum) debba essere applicata una data imposta*”<sup>239</sup>, valorizzandola quindi non soltanto come elemento di auto accertamento ed autoliquidazione del tributo, ma anche – come anticipato – come mezzo di collaborazione doverosa per il contribuente ai fini del prelievo. Sempre in termini generali ed introduttivi, è interessante poi metterne in luce la natura giuridica. La lunga diafrasi tra dottrina e giurisprudenza in merito può ritenersi oggi risolta nel senso di dichiarazione di scienza dal momento che si tratta dell'atto mediante il quale il contribuente è tenuto ad affermare ciò che è a sua conoscenza rispetto ad una determinata situazione fiscalmente rilevante. Derivando inoltre gli effetti della

---

dichiarazione interviene prima della scadenza del termine per la presentazione della stessa, nel secondo l'intervento del contribuente interviene a seguito di tale scadenza. (Melis G., “*Lezioni di diritto tributario*”, Quinta edizione, G. Giappichelli Editore, 2017, pag. 280).

<sup>238</sup> Melis G., “*Lezioni di diritto tributario*”, Quinta edizione, G. Giappichelli Editore, 2017, pag. 269.

<sup>239</sup> Carinci A., “*La nuova dichiarazione integrativa di favore*”, in “*Il Fisco*” n.2, 2017, pag. 1 – 313.

dichiarazione esclusivamente dalla legge e non dalla volontà del dichiarante è giusto attribuirle natura di certo volontaria ma non anche negoziale<sup>240</sup>.

L'immediata conseguenza di quest'ultima considerazione ci consente di riconoscere la piena e libera ritrattabilità o emendabilità della dichiarazione, da intendersi come la possibilità per il contribuente di prospettare elementi di fatto e/o di diritto ulteriori rispetto a quelli indicati in origine. È inevitabile che tali interventi correttivi possono risolversi in una rettifica sfavorevole o favorevole al contribuente, a seconda del fatto che determinino rispettivamente un aumento del reddito piuttosto che una diminuzione dello stesso. Più in particolare con riferimento alla rettifica favorevole al contribuente, è importante tener presente che il Legislatore ha dovuto contemperare due esigenze potenzialmente contrapposte: da un lato l'esigenza di rispettare il principio di capacità contributiva, ai sensi dell'Art. 53 della Costituzione, dal momento che negare totalmente la rettifica comporterebbe per il contribuente un onere eccessivo; dall'altro lato spicca l'altrettanto generale interesse pubblicistico alla certezza dei rapporti giuridici, che impone quindi vincoli procedurali e soprattutto limiti temporali per interventi successivi ed integrativi.

La disciplina relativa all'emendabilità e rettificabilità della dichiarazione è contenuta nel Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 denominato "*Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662*", all'articolo 2 per quanto riguarda le imposte sui redditi e l'IRAP e all'articolo 8 con riferimento invece all'IVA. Tali disposizioni sono state interessate da un importante intervento di riforma ad opera dell'art. 5 del Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193 – come modificato in sede di conversione con la Legge 1° dicembre 2016, n. 225 – con cui il Legislatore è

---

<sup>240</sup> Sotto questo punto di vista assume grande rilievo – ad avviso di chi scrive – la precisazione di Melis proprio in relazione alla natura giuridica della dichiarazione. Partendo dal pacifico assunto della riconducibilità della stessa alle dichiarazioni di scienza, sottolinea come la dichiarazione non possa tuttavia – approfondendo l'analisi – essere considerata tale *tout court*. Alla dichiarazione infatti andrebbe attribuita piuttosto una "natura composita" dal momento che non si esclude che possa contenere, accanto a dichiarazioni di scienza, altresì valutazioni di fatto e di diritto nonché vere e proprie manifestazioni di volontà, come nel caso delle c.d. opzioni (Melis G., "*Lezioni di diritto tributario*", Quinta edizione, G. Giappichelli Editore, 2017, pag. 276). Questo tema delle opzioni si intreccia a sua volta con quello della rettificabilità della dichiarazione. Anche alla luce della nuova previsione di riferimento in materia (Artt. 2 e 8 d.p.r. 322/98) – che sarà analizzata in seguito – è pacifico ritenere che la dichiarazione integrativa non sia consentita per correggere l'esercizio di un'opzione, tanto in modo negativo quanto positivo. La ratio di questa specificazione è da ricondurre al fatto che l'opzione non costituisce una dichiarazione di scienza quanto piuttosto una manifestazione di volontà negoziale (Carinci A., "*La nuova dichiarazione integrativa di favore*", in "*Il fisco*" n.4, 2017, paragrafo 4).

intervenuto per riformulare i commi 8 e 8 *bis*<sup>241</sup> dell'art. 2 ed ha introdotto nuovi commi all'art. 8<sup>242</sup>, specificamente dedicati alla rettificabilità della dichiarazione ai fini IVA che precedentemente si esauriva in un semplice rinvio alla disciplina dettata in materia di imposte sui redditi<sup>243</sup>.

Oltre al merito di aver introdotto una disciplina *ad hoc* di riferimento in materia di dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, il grande merito del Decreto Legge 193/2016 è stato senz'altro quello di prevedere – in modo espreso – la completa parità di trattamento tra dichiarazione integrativa a favore e dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente. Come anticipato, da un punto di vista sistematico si tratta senz'altro di un intervento legislativo pienamente in linea con il nuovo approccio orizzontale del “quarto periodo” del rapporto tra Fisco e contribuente, la cui urgenza si è fatta particolarmente avvertire a seguito della sentenza della Suprema Corte di Cassazione n. 13378 del 2016 che – seppur in virtù della normativa previgente – disconosceva tale parità di trattamento acuendone piuttosto verticalità e disparità. Tuttavia, per poter apprezzare appieno l'importanza dell'intervento normativo in esame, è necessario soffermarsi brevemente sulla disciplina previgente, sui relativi dubbi interpretativi e di come questi ultimi siano stati sciolti ad opera della giurisprudenza della Cassazione.

La disciplina originaria – come detto, poi oggetto di importanti modifiche ad opera del D.L. 193/2016 – in tema di dichiarazione integrativa ruotava fondamentalmente intorno al comma 8 ed al comma 8 bis dell'art. 2 del d.p.r. 322/1998. Il primo prevedeva che, salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni potessero essere integrate al fine di correggere “errori od omissioni” mediante una successiva dichiarazione da presentare entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento<sup>244</sup>; il secondo invece affermava

---

<sup>241</sup> L'emendamento del comma 8 e l'inserimento del comma 8 *bis* sono avvenuti per opera del Decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435 denominato “*Regolamento recante modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, nonché disposizioni per la semplificazione e razionalizzazione di adempimenti tributari*” al quale va dunque attribuito il merito di aver inserito nel *corpus* normativo in esame la possibilità per il contribuente di presentare una dichiarazione rettificativa a proprio favore.

<sup>242</sup> Più nello specifico i commi 6 *bis*, 6 *ter*, 6 *quater* e 6 *quinqüies*.

<sup>243</sup> Carinci A., “*La nuova dichiarazione integrativa di favore*”, in “*Il Fisco*” n.2, 2017, pag. 1 – 313.

<sup>244</sup> Con riferimento alle imposte sui redditi e all'IRAP gli avvisi di accertamento devono essere notificati ai contribuenti entro i termini specifici fissati dall'articolo 43, comma 1, del Decreto Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 “*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*” che prevede che “*gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione*”. Per quanto riguarda l'IVA, il punto di riferimento è rappresentato invece dall'articolo 57 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 “*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*” che al primo comma prevede che “*gli avvisi di accertamento relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti*

che le dichiarazioni potessero essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che avessero determinato l'indicazione di un maggior reddito, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito – dunque a favore del contribuente – non oltre il termine fissato *ex lege* per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con possibilità di utilizzo in compensazione del credito risultante. Il combinato disposto di questi due commi poneva diverse questioni interpretative, sulle quali era andato formandosi un discreto dibattito in dottrina ed in giurisprudenza. Tre queste assume importanza ai nostri fini quella legata al problema dell'ambito di applicazione del suddetto comma 8, in merito al quale ci si chiedeva se fosse da applicare alla sola dichiarazione integrativa a sfavore o anche a quella a favore. Tale dubbio sorgeva in virtù della più generica espressione “errori od omissioni” accompagnata poi da termini di decadenza decisamente differenti. Una giurisprudenza altalenante a riguardo, ha fatto sì che la questione fosse sottoposta alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che si è pronunciata a riguardo con la già citata sentenza numero 13378 del 2016. La Corte in tale occasione ha dovuto quindi chiarire se il contribuente, al fine di rettificare la dichiarazione originaria a proprio favore, dovesse attenersi al termine prescritto per la presentazione della dichiarazione del periodo di imposta successivo (ai sensi del comma 8 *bis*) o se piuttosto tale termine più breve valesse solo ai fini della compensazione dell'eventuale credito maturato e che di conseguenza fosse da considerare quale termine generale per la rettifica (tanto a sfavore quanto a favore del contribuente) il, più generoso, limite posto *ex lege* ai fini dell'attività di accertamento (ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione). La soluzione della questione da parte delle Sezioni Unite, con la sentenza numero 13378 del 2016 – come detto decisamente criticabile – è stata quella di limitare la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi a favore del contribuente mediante dichiarazione integrativa non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al successivo periodo d'imposta, con possibile compensazione dell'eventuale credito<sup>245</sup>. Il fondamentale errore interpretativo commesso sarebbe secondo molti riconducibile all'assunto di fondo prospettato dalla Corte al punto 21 della sentenza in esame. In tale ultimo passaggio si afferma infatti che il differente oggetto delle dichiarazioni integrative di cui al comma 8 e 8 *bis* induce ad escludere che il secondo possa essere una *species* nel

---

dall'articolo 54 e nel secondo comma dell'articolo 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”.

<sup>245</sup> Carinci A., “La nuova dichiarazione integrativa di favore”, in “Il Fisco” n.2, 2017, pag. 1 – 313.

più ampio *genus* del primo, dovendosi piuttosto considerare tali interventi in un rapporto di parità e dunque su due piani diversi. Molti in dottrina hanno criticato tale interpretazione, definita da alcuni addirittura come “*miope*”<sup>246</sup>. Il dato letterale che si presentava agli occhi della Corte – oggi come detto diverso a seguito dell’intervento del D.L. 193/2016 – avvalorato poi dal fatto che la disciplina dei due commi sia stata inserita nel medesimo provvedimento di legge<sup>247</sup>, non fanno che rafforzare l’idea che tra questi intercorra un rapporto di genere a specie. Alla luce di quest’ultimo angolo visuale, il combinato tra le due disposizioni andrebbe interpretato nel senso che, a fronte di una disciplina generale di emendabilità della dichiarazione – tanto *in malam partem* quanto *in bonam partem* – tracciata dal comma 8, al comma 8 *bis* andrebbe attribuito il compito di circoscrivere, in virtù di un diverso e più breve limite temporale, la possibilità per il contribuente di utilizzare in compensazione l’eventuale credito risultante dalla dichiarazione integrativa. Si tratterebbe quindi non di una previsione a sé stante, quanto piuttosto di un’eccezione rispetto alla regola generale, peraltro da intendere a guisa di uno “*strumento di tutela per l’Amministrazione finanziaria, statuendo che solo il credito che deriva dalla dichiarazione ritrattata entro la dichiarazione successiva risulta (ordinariamente) compensabile*”<sup>248 249</sup>.

Proseguendo nella sommaria analisi della pronuncia delle Sezioni Unite in esame, ulteriori margini di criticabilità emergono poi dal punto 29 della sentenza, in cui la Corte sembra voler giustificare tali limiti temporali più ridotti, facendo tuttavia affidamento alla tutela accordata al contribuente in sede di contenzioso<sup>250</sup>. Questa soluzione è criticabile

---

<sup>246</sup> Carinci A. e Deotto D., “*Dichiarazione a favore del contribuente e istanza di rimborso dopo la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione*”, in “*Il fisco*” n. 32, 2016, pag. 1 – 3113; per altro molto interessante anche per ulteriori spunti critici in merito alla sentenza, che tuttavia esulano dal *focus* di questo lavoro.

<sup>247</sup> Come evidenziato in una precedente nota (N. 116), tanto la nuova formulazione del comma 8, quanto l’inserimento del comma 8 *bis* sono infatti da ricondurre al Decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435 denominato “*Regolamento recante modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, nonché disposizioni per la semplificazione e razionalizzazione di adempimenti tributari*” al quale va dunque attribuito il merito di aver inserito nel d.p.r. 322/1998 la possibilità per il contribuente di presentare una dichiarazione rettificativa a proprio favore.

<sup>248</sup> Carinci A. e Deotto D., “*Dichiarazione a favore del contribuente e istanza di rimborso dopo la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione*”, in “*Il fisco*” n. 32, 2016, pag. 1 – 3113.

<sup>249</sup> Tale ultima interpretazione per altro da riscontro pratico al necessario bilanciamento legislativo tra interessi contrapposti, con riferimento alla rettificabilità della dichiarazione a favore del contribuente: da un lato l’interesse alla tutela del principio di capacità contributiva, dall’altro l’interesse dell’Amministrazione Finanziaria alla certezza dei rapporti giuridici, che legittima vincoli procedurali e limiti temporali.

<sup>250</sup> “Va quindi condiviso l’orientamento espresso dalla Quinta Sezione laddove ha riconosciuto la possibilità per il contribuente, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco - anche con 9 diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato - allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione ed incidenti sull’obbligazione tributaria, indipendentemente dal

da almeno due differenti angoli visuali. Da un punto di vista più concreto e pratico, il riconoscimento al contribuente della possibilità di operare in sede di contenzioso qualcosa che gli viene precluso in sede di accertamento e di rimborso non fa che aggravare il *vulnus* che una soluzione, quale quella prospettata dalla sentenza, gli arreca. Da un punto di vista sistematico poi, tale soluzione contrasta nettamente non solo con l'approccio più collaborativo tra Fisco e contribuente ma altresì con la tendenza di deflazione del contenzioso tributario verso cui si sta orientando il nostro ordinamento, entrambi aspetti centrali per la crescita economica del nostro Paese e cruciali per accrescere l'*appeal* del nostro sistema fiscale agli occhi degli investitori esteri e non solo. Dunque, la soluzione accolta dalla Corte delinea una forte asimmetria tra la posizione del Fisco e del contribuente e la necessità di porre rimedio a questo infelice ed insoddisfacente orientamento ha spinto il Legislatore ad intervenire sulla normativa, modificando gli articoli 8 e 8 *bis* dell'art. 2 del d.p.r. 322/1998 con il D.L. 193/2016. Come anticipato, il merito ulteriore di tale ultimo intervento è stato anche quello di introdurre una disciplina *ad hoc* riservata alla dichiarazione integrativa ai fini IVA, che precedentemente si limitava a rinviare ai riferimenti in materia di imposte sui redditi.

Soffermandoci ora sommariamente sulla nuova disciplina, il nuovo comma 8 prevede espressamente che il termine di decadenza dell'azione di accertamento vada riferito tanto alla dichiarazione integrativa a sfavore quanto a quella a favore del contribuente, facendo cessare la precedente asimmetria. Con riferimento poi al trattamento dell'eventuale credito risultante a favore del contribuente, la nuova disciplina distingue a seconda che la dichiarazione integrativa sia presentata entro od oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo. Mentre nel primo caso tale credito è utilizzabile immediatamente in compensazione, nel secondo la compensazione può avvenire limitatamente con riferimento a debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di presentazione della dichiarazione integrativa.

Questa recente descrizione delle vicende normative e giurisprudenziali che hanno riguardato la disciplina della dichiarazione integrativa conferma appieno la coerenza del Legislatore italiano nel disegnare, seppur con interventi sporadici e non ancora uniformi ed organici, un nuovo rapporto tra Fisco e contribuente. L'intervento legislativo

---

termine di cui all'art. 2 cit. (v. Ord. 21740 del 26/10/2015; Sent. 26198/2014; Ord. 10775 del 25/5/2015, Ord. n. 3754 del 18/02/2014; Sent. n. 2226 del 31/01/2011)" (Corte di Cassazione a Sezioni Unite, sentenza numero 13378 del 2016, punto 29).

analizzato – ad opera del D.L. 193 del 2016, poi convertito con modificazioni in legge tramite la L. 225/2016 – si differenzia per alcuni aspetti dagli le altre forme di intervento sin qui affrontate. Un primo *discrimen*, seppur di importanza tutto sommato relativa, è sicuramente riscontrabile nel fatto che si tratta di un intervento non riconducibile alla Legge Delega n. 23 del 2014. Ma ciò che – ad avviso di chi scrive – deve maggiormente attirare l’attenzione dell’interprete è la stretta interconnessione tra l’intervento del D.L. 193/2016 e la giurisprudenza, in questo caso della Cassazione. Alla sentenza delle Sezioni Unite esaminata, la numero 13378 del 2016, seppur fortemente critica nella ricognizione della sua portata, va indubbiamente riconosciuto l’involontario merito di aver messo in luce come fosse indispensabile un effettivo intervento normativo di modifica della disciplina della ritrattabilità della dichiarazione, da ponderare attentamente tenendo conto dei molteplici aspetti ed interessi che risultano legati all’adempimento dichiarativo<sup>251</sup>. In tale occasione se da un lato la Giurisprudenza ha perso un’occasione per dimostrarsi in linea con i nuovi progetti e disegni prospettati per l’ordinamento fiscale, dall’altra il Legislatore ha dato prova di grande coerenza.

Proprio in virtù delle sue caratteristiche nonché delle finalità cui è orientata la nuova disciplina della dichiarazione integrativa, non si può negare la sua piena aderenza sistematica all’ondata rivoluzionaria del “quarto periodo”. Dunque, anche il D.L. 193 del 2016 – volto a far cessare anacronistiche ed ingiustificate asimmetrie nel rapporto tributario – è da considerarsi come ulteriore tassello, come ulteriore passo in avanti, nello stravolgimento dell’originaria concezione della relazione Fisco – contribuente.

## 6. Il ravvedimento operoso.

L’analisi degli strumenti introdotti dal Legislatore al fine di perseguire un graduale avvicinamento tra Fisco e contribuente, in virtù di un rinnovato rapporto di collaborazione reciproca, ci spinge ora ad approfondire un altro importante istituto ossia il ravvedimento operoso. Quest’ultimo è disciplinato all’articolo 13 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, recante “*Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per la*

---

<sup>251</sup> Carinci A., “*La nuova dichiarazione integrativa di favore*”, in “*Il fisco*” n. 4, del 2017, pag. 1 – 313; ma anche Carinci A. e Deotto D., “*Dichiarazione a favore del contribuente e istanza di rimborso dopo la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione*”, in “*Il fisco*” n. 32, 2016, pag. 3113.

*violazione di norme tributarie*”<sup>252</sup>. L’istituto in esame rappresenta uno strumento che consente al contribuente – indipendentemente dal fatto che si tratti di una società piuttosto che di una persona fisica – di intervenire su precedenti errori, omissioni o ritardi inerenti al pagamento di imposte, tasse, tributi o contributi, sanando la violazione commessa a fronte di una riduzione delle sanzioni e dei relativi interessi di mora, proporzionata alla tempistica dell’intervento correttivo. Tale ultima riduzione è infatti tanto maggiore quanto più il contribuente è tempestivo nell’effettuare il ravvedimento operoso.

L’istituto in esame viene introdotto nel nostro ordinamento nel 1997<sup>253</sup>, ad opera di due Decreti Legislativi volti a riordinare il sistema delle sanzioni tributarie non penali. A questa prima introduzione hanno fatto poi seguito diversi interventi, tra cui spicca senz’altro la riforma approvata con la Legge di stabilità 2015<sup>254</sup>, seguita poi dal più recente Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34<sup>255</sup> recante “*Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi*” (c.d. “*Decreto crescita*”). Questa sintetica ricostruzione storica dell’introduzione e dei successivi sviluppi dell’istituto ci consente, già sotto un profilo temporale, di collocarlo appieno nell’ambito del c.d. “quarto periodo” del rapporto tra Fisco e contribuente, che dagli inizi degli anni Novanta arriva sino al giorno d’oggi. Tuttavia, solamente a seguito di una descrizione del suo funzionamento e delle relative dinamiche sarà altresì possibile individuare le ragioni che ci consentono di collocare il ravvedimento operoso nel “quarto periodo” altresì da un punto di vista sistematico.

Come si accennava, ai sensi dell’art. 13 del D.Lgs. 147 del 1997, l’accesso all’istituto del ravvedimento operoso è da ritenersi consentito – sotto un punto di vista soggettivo – a tutti i contribuenti, indipendentemente dal fatto che si tratti di persone fisiche o di società, seppur nel rispetto di determinati termini temporali nonché di determinate condizioni

---

<sup>252</sup> Frutto dell’art. 3, comma 133, della Legge Delega 23 dicembre 1996, n. 662, dal titolo “*Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*”.

<sup>253</sup> Più in particolare per opera di due Decreti Legislativi: il Decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 471 dal titolo “*Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell’articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662*” completato dal contestuale Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 recante “*Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell’articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662*”.

<sup>254</sup> Legge del 23 dicembre 2014, n. 190 denominata “*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*”.

<sup>255</sup> Cui va soprattutto riconosciuto il merito di aver introdotto – nel testo del D.P.R. 472/1997 – il nuovo articolo 31 *bis* che, nell’ammettere espressamente la possibilità di un ravvedimento operoso parziale o frazionato, si pone come “norma di interpretazione autentica del precedente art. 13.

oggettive. Tra queste ultime – stando al comma 1 della disposizione in esame – rientra il fatto che la violazione oggetto di ravvedimento non sia già stata contestata dall’ufficio o dall’ente impositore, che non siano scaduti i termini per l’accesso all’istituto e, infine, che non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche. È bene precisare che la portata di quest’ultima condizione è stata – nel corso del tempo – notevolmente ridimensionata, in un primo momento per opera della Legge di Stabilità del 2015 (L. 190/2014) e successivamente dal D.L. 22 ottobre 2016, n. 193<sup>256</sup>, interventi questi che non sono stati esenti da critiche. Il comma 1 *ter* dell’art. 13 oggi contiene il frutto di questi emendamenti e prevede che “*per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate non opera la preclusione di cui al comma 1*”, facendo riferimento – appunto – al fatto che, limitatamente a tali tributi, non operi la preclusione tipica dell’istituto, consistente nel fatto che non siano stati avviati accessi, ispezioni o verifiche. Questa stessa preclusione poi – continua il comma 1 *ter* – “*salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall’Agenzia delle dogane e dei monopoli*”. Come si accennava, tali misure sono state oggetto di critiche dal momento che possono portare a travisare la corretta funzione del ravvedimento operoso, da intendersi come strumento indirizzato a favorire la correttezza del contribuente e non anche “*un’ancora di salvezza*”<sup>257</sup> quando questi si trova ad essere sottoposto a controllo. Il rischio di un eccessivo ampliamento – come in parte quello effettuato dalla Legge di Stabilità 2015 – è quello di snaturare questo istituto, sminuendone il carattere premiale. Tale effetto premiale infatti – sostiene Melis in dottrina – trova giustificazione fondamentale per “*la spontaneità del comportamento del contribuente*”<sup>258</sup>. Tuttavia, questo aspetto viene decisamente vanificato consentendo al contribuente il ravvedimento anche a seguito dell’avvio di una verifica.

Ciò che indubbiamente emerge dalla breve analisi che precede è come all’esaminando istituto sia connaturata una spiccata propensione alla collaborazione ed alla cooperazione tra Fisco e contribuente. Tale innegabile carattere – dunque presente fin dalla prima

---

<sup>256</sup> Successivamente convertito in legge, con modificazioni, nella Legge 1° dicembre 2016, n. 225 denominata “*Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili*”.

<sup>257</sup> Bregolato M., “*Ravvedimento operoso 2015, tutte le novità di stabilità*”, in “*Fisco e Tasse*”, 2015, paragrafo 3.

<sup>258</sup> Melis G., “*Lezioni di diritto tributario*”, Quinta edizione, G. Giappichelli Editore, 2017, pagg. 412 – 413.

introduzione del ravvedimento operoso, al finire degli anni Novanta – si è evoluto ed è stato notevolmente rafforzato a seguito dell'introduzione della già citata Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014). Senza soffermarsi sulle innovazioni più squisitamente tecniche e strettamente applicative dell'esaminando istituto che sono state introdotte ad opera di questo intervento di riforma, ciò su cui è opportuno soffermare la nostra attenzione è – ad avviso di chi scrive – il nuovo modo di concepire la funzione di controllo. Anche il ravvedimento operoso infatti rappresenta senz'altro un ulteriore *step* a favore di un mutamento complessivo del rapporto tra Fisco e contribuente. Il “cambio verso” prospettato dal legislatore è quello di far sì che la correzione dell'imponibile e del *quantum debeatur* possa pervenire a seguito di un dialogo piuttosto che di un controllo repressivo. Nel nuovo quadro di riforma della disciplina in esame si avverte particolarmente la “*volontà del Legislatore di migliorare la cooperazione e la comunicazione tra contribuente ed amministrazione fiscale, nonché incentivare l'adempimento spontaneo agli obblighi di natura fiscale*”<sup>259</sup>. Sotto questo punto di vista, i punti di contatto con la rivoluzionaria Legge Delega n. 23 del 2014 sono molteplici e facilmente desumibili dalla lettura della Relazione Illustrativa al disegno di legge di stabilità 2015 (A.C. 2679 del 23 ottobre 2014). In seno a quest'ultima sono numerosi gli elementi che testimoniano la volontà di “cambiare verso” da parte del Legislatore. Ivi – ad esempio – si evidenzia come “*l'ottica del controllo tradizionale, contrapposto al momento dichiarativo del contribuente, segna il passo verso un approccio nuovo dove il controllo, elemento comunque presente per conseguire maggiori livelli di fedeltà fiscale e recuperare risorse spesso fraudolentemente sottratte allo Stato e ai cittadini rispettosi degli obblighi fiscali, costituisce un momento eventuale al quale l'Amministrazione auspica di poter rinunciare impegnandosi nel fornire al contribuente, in trasparenza, elementi utili per un approccio maturo di lealtà nei confronti del Fisco*”.

Anche con riferimento dunque al ravvedimento operoso, questa sommaria ricostruzione dell'istituto sotto il profilo sostanziale ma soprattutto in un'ottica orientata ad una sua analisi all'interno di un quadro sistematico più ampio quale quello del “quarto periodo”, ci consente di affermare come anche tale istituto stia contribuendo alla graduale riforma del rapporto tra Fisco e contribuente. L'aspetto caratteristico e distintivo rispetto alle più articolate forme di interpello che abbiamo visto in seguito è – ad avviso di chi scrive – il

---

<sup>259</sup> Bregolato M., “*Ravvedimento operoso 2015, tutte le novità di stabilità*”, in “*Fisco e Tasse*”, 2015.

più diretto impatto che il ravvedimento operoso ha rispetto all'attività di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Mentre infatti gli interpelli si configurano maggiormente come uno strumento di dialogo più strumentali all'impresa o al contribuente in generale a "tastare il territorio" e poter avere – anticipatamente e in modo quanto più certo – contezza effettiva delle conseguenze fiscali delle proprie possibili future operazioni; il ravvedimento operoso diversamente interviene in una fase successiva, nella quale il contribuente ha già assunto una "tax position" esponendosi dunque al controllo degli Uffici competenti. È proprio su quest'ultimo aspetto che il Legislatore è voluto intervenire, valorizzando il dialogo ed il confronto anche in una fase successiva al verificarsi del presupposto ed alla liquidazione dell'imposta, sempre allo scopo di ridisegnare la figura del Fisco non più in chiave autoritaria e verticale, quanto piuttosto come un'autorità orizzontale.

## 7. La migliore forma di dialogo: l'adempimento collaborativo (rinvio).

Il percorso evolutivo del rapporto tra Fisco e contribuente delineato sin qui trova – ad avviso di chi scrive – massima espressione nell'istituto dell'adempimento collaborativo. Si tratta di un istituto che potremmo definire "di nuovo conio" per il nostro ordinamento, introdotto con il Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 – "*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6, 7, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23*" – che si caratterizza non solo per il fatto di essere relativamente recente ma anche e soprattutto per i grandi margini di potenziale sviluppo. La consapevolezza di quest'ultimo aspetto, unita all'attenzione del nostro ordinamento per questo promettente istituto, traspare chiaramente anche dal c.d. "*Piano Colao*" del giugno 2020<sup>260</sup>. Il regime di adempimento collaborativo – di spiccata ispirazione

---

<sup>260</sup> Con l'espressione "*Piano Colao*" si intende il "*Rapporto per il Presidente del Consiglio dei Ministri*" formulato dal Comitato di esperti in materia economica e sociale intitolato "Iniziativa per il rilancio Italia 2020 – 2022". Nel testo, nella sezione dedicata alle "Imprese e Lavoro, motore dell'economia", nell'ambito degli interventi di urgenza per sostenere la sopravvivenza e la ripartenza delle imprese, si contempla l'incentivo all'adozione di Tax Control Framework anche mediante l'estensione del dialogo preventivo con l'Amministrazione Finanziaria. Questo "ai fini dell'introduzione di una non applicabilità delle sanzioni amministrative e penali per le società (italiane ed estere identificate in Italia) che (i) siano in regime di cooperative compliance o (ii) implementino un modello di presidio del rischio fiscale (TFC) o (iii) segnalino e documentino adeguatamente operazioni caratterizzata da un rischio di natura fiscale".

internazionale<sup>261</sup> – è inoltre estremamente rappresentativo del graduale abbandono, negli ordinamenti fiscali moderni, della “visione attendista” del rapporto tributario (cfr. *supra* Cap. 2 par. 2) – in virtù della quale il contribuente assume c.d. “*tax positions*” nell’attesa di essere poi sottoposto ad eventuali controlli da parte dell’Amministrazione – a favore di soluzioni che consentano un dialogo anticipato tra le controparti dell’obbligazione fiscale. Sotto questa nuova ed innovativa luce, l’istituto in esame si fa apprezzare soprattutto per la “massima anticipazione del dialogo”, nella forma da un lato di relazione rafforzata (“*enhanced relationship*”) e dall’altro mutualistica (“*cooperative*”)<sup>262</sup>.

Rifacendosi a quanto affermato dall’Agenzia delle Entrate – nel Provvedimento n. 54237 del 14 aprile 2016 – il regime di adempimento collaborativo può dunque definirsi come “*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 della dichiarazione, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto*”. Ad avviso di Marino poi, tale istituto potrebbe sintetizzarsi con l’espressione “*una migliore governance aziendale per una migliore gestione del rischio fiscale e una migliore collaborazione con il Fisco*”<sup>263</sup>.

Ad ogni modo, per ora basti tener presente che si tratta di un regime chiaramente opzionale per le imprese, per ora limitato ad imprese di grandi dimensioni ma con considerevoli prospettive di estensione e ampliamento. La società che intende aderire a tale regime deve inoltre – necessariamente – istituire un idoneo sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. In estrema sintesi, l’adesione al regime di *cooperative compliance* comporta per il contribuente l’obbligo di tempestiva comunicazione all’Agenzia delle Entrate dei rischi di natura fiscale o di operazioni potenzialmente foriere di pianificazione fiscale aggressiva nonché diffondere al proprio interno una cultura aziendale incentrata all’onestà, alla correttezza ed al rispetto della normativa tributaria. In capo all’Amministrazione Finanziaria sorgono poi obblighi

---

<sup>261</sup> Fra i numerosi documenti elaborati in questo ambito a livello sovranazionale, specie per opera dell’Operazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), spiccano in particolare il report OCSE 2013 “*Co-operative compliance. A framework from enhanced relationship to co-operative compliance*” ed il successivo “*Co-operative Tax Compliance, Building Better Tax Control Framework*” del 2016.

<sup>262</sup> Stancati G. e Nobile L., “*Il contraddittorio nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Corriere Tributario*” n. 12, 2019.

<sup>263</sup> Marino G., “*Corporate Tax Governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione d’impresa*”, Egea, 2018, pag. 27.

sostanzialmente speculari. Ad ogni modo, accanto agli obblighi non mancano benefici reciproci. A favore del contribuente spicca soprattutto un elevato livello di certezza giuridica, dal momento che sia l'*an* che il *quantum* vengono definiti anticipatamente piuttosto che *ex post*, cui si aggiunge anche una più celere trattazione delle istanze di interpello rivolte all'Agenzia. Dall'angolo visuale di quest'ultima invece spicca la valenza istruttoria di tale contraddittorio che consente all'Amministrazione Finanziaria di avere una cognizione quanto più completa degli interessi in gioco e della situazione di fatto e di diritto del contribuente.

Come affermato in apertura, l'istituto dell'adempimento collaborativo è senza dubbio il miglior strumento di dialogo tra Fisco e contribuente e si inserisce perfettamente, da un punto di vista sistemico, nel nuovo approccio di anticipazione del contraddittorio e riduzione del contenzioso, sposando poi tutte le finalità perseguite dal legislatore nel quadro di interventi del c.d. "quarto periodo" e più in particolare della Legge Delega 23/2014. Questo trova conferma nell'apertura dell'art. 3 del Decreto Legislativo 128 del 2015, che individua, come scopo di tale istituto, quello di *"promuovere l'adozione di forme di comunicazione e cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale"*.

In virtù di queste ragioni – dunque della centralità di tale istituto – è dedicato al regime dell'adempimento collaborativo il successivo Capitolo Terzo, cui si si rinvia per una trattazione più completa ed approfondita.

## Capitolo 3

### La Cooperative Compliance come paradigma di “*enhanced relationship*” tra Fisco e impresa.

*Sommario:* 1. Introduzione; 2. Il Progetto Pilota; 3. La Legge delega N. 23 del 2014; 4. Il regime di adempimento collaborativo. Il D.Lgs. 128/2015; 4.1 Finalità e oggetto della disciplina; 4.2 Requisiti soggettivi e oggettivi; 4.3 Adesione al regime e cause di esclusione; 4.4 Procedura di svolgimento; 4.5 Impegni dell’Amministrazione Finanziaria e del contribuente; 4.6 Effetti.

#### 1. Introduzione.

Come ampiamente illustrato nel Capitolo Secondo, la nuova impronta che dagli anni Novanta ad oggi si è voluta dare al rapporto tra Fisco e contribuente e, più in generale, alla gestione del rapporto tributario è stata quella di maggiore collaborazione, trasparenza e cooperazione, al fine di abbandonare quell’insopportabile senso di rigida verticalità che storicamente ha caratterizzato l’obbligazione fiscale. Il c.d. “quarto periodo” – che racchiude tanto da un punto di vista sistematico quanto temporale i numerosi interventi del Legislatore in questa direzione – ha avuto senz’altro come snodo cruciale la ben nota Legge Delega 11 marzo 2014, n. 23 “*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*” dalla quale sono scaturiti – nel triennio 2014/2017<sup>264</sup> – numerosi interventi di riforma finalizzati a rispondere ad esigenze di semplificazioni e certezza del diritto tributario.

È proprio in questa fresca ventata di riforme che va collocata l’introduzione nel nostro ordinamento del regime facoltativo di adempimento collaborativo (o *cooperative compliance*) ad opera del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 dal titolo “*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*”<sup>265</sup>. Uniformando il

---

<sup>264</sup> Stancati G. e Nobile L., “*Il contraddittorio nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Corriere Tributario*” n. 12, 2019, pag. 1109.

<sup>265</sup> Condivisibile senz’altro la scelta adottata dal nostro ordinamento di optare dell’adozione del regime di *cooperative compliance* tramite un provvedimento legislativo *ad hoc*. Diversamente, invece, negli ordinamenti esteri si è per lo più preferito introdurre e sviluppare questo nuovo approccio collaborativo tramite provvedimenti amministrativi con i quali il contribuente aderisce ad un accordo con le Autorità fiscali di riferimento. Tale differenza sostanziale di approccio viene peraltro anche registrata dall’OCSE nel documento “*Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*” (2013) nel quale si evidenzia come per la formulazione e l’introduzione del nuovo approccio

nostro ordinamento al contesto internazionale, il Legislatore italiano ha realizzato mediante quest'ultima disposizione la più ampia manifestazione di partecipazione del contribuente al rapporto tributario<sup>266</sup>. L'istituto in esame, infatti, mira a rispondere ad una diffusa esigenza dei contribuenti di stabilità e certezza nell'applicazione della normativa fiscale tramite un confronto anticipato e preventivo con l'Amministrazione Finanziaria. Il nuovo rapporto tra Fisco e contribuente – così come stava andando delineandosi nel corso del “quarto periodo” – si arricchisce dunque di uno strumento innovativo di cooperazione e collaborazione, volto a riconoscere un trattamento premiale e dei benefici alle imprese che, soddisfatti determinati requisiti dimensionali disposti *ex lege*<sup>267</sup>, risultino dotate di un idoneo sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale<sup>268</sup>, pronte a comunicare tempestivamente all'Autorità competente possibili situazioni suscettibili di generare rischi fiscali o meccanismi potenzialmente qualificabili come pianificazione aggressiva.

Tanto per la sua importanza quanto per i suoi ampi margini di potenziale sviluppo il presente capitolo è interamente dedicato alla disciplina dell'adempimento collaborativo.

---

collaborativo – che deve chiaramente operare nei limiti delle disposizioni nazionali – non tutti gli Stati hanno avuto bisogno di modificare la normativa esistente. La maggior parte di questi, infatti, ha preferito formalizzare questa nuova forma di cooperazione tramite accordi diretti con i contribuenti. (“*All co-operative compliance approaches operate within the boundaries of law and regulations but countries formalising the approach have mostly not needed to change existing laws and regulations. Instead, the majority of countries formalise the co-operative compliance in some kind of agreement with taxpayers*”)

<sup>266</sup> Marino G., “*Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*”, EGEA, 2018, PAG. 142.

<sup>267</sup> Il requisito dimensionale rappresenta ad oggi lo strumento principale in mano al Legislatore per consentirgli di “dosare” l'accesso al regime di adempimento collaborativo. Si avrà modo di approfondire tale requisito soggettivo più in là. Per ora è importante tenere a mente che il carattere sin qui “esclusivo” dell'esaminando istituto – volto attualmente a ricomprendere imprese/contribuenti di grandi dimensioni – nasce dalla necessità di fare i conti con le esigenze pratiche (in termini di costi, strutture, personale, ecc.) che l'adempimento collaborativo comporta per l'Amministrazione. Anche su questa considerazione si avrà modo di tornare più avanti.

<sup>268</sup> Il riferimento è chiaramente al *Tax Control Framework* (TCF) introdotto dall'OCSE nel 2013 nel citato documento dal titolo “*Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*” e successivamente approfondito nel lavoro dal titolo “*Co-operative Tax Compliance. Building Better Tax Control Framework*” pubblicato nel 2016. Per maggiori approfondimenti: cfr. *supra* Capitolo 1 Paragrafo 3.2; cfr. *infra* Cap. 4 “*Modello di Gestione e Controllo del rischio fiscale: il Tax Control Framework*”.

## 2. Il Progetto Pilota.

L'introduzione dell'adempimento collaborativo nel nostro ordinamento è stato il frutto di un procedimento graduale e ancora *in fieri*, preceduto tra l'altro da una fase di sperimentazione promossa dall'Agenzia delle Entrate<sup>269</sup>. L'Italia ha infatti fatto tesoro dell'esperienza di altri Paesi<sup>270</sup> che hanno optato per un approccio graduale, preferendo anteporre alla codificazione del nuovo regime di *cooperative compliance* una fase "conoscitiva" – di sperimentazione appunto – mediante il c.d. "Progetto Pilota" (2013)<sup>271</sup> finalizzata a calibrare al meglio, in base al contesto di riferimento, il nuovo istituto<sup>272</sup> e ad "individuare concreti elementi utili alla successiva definizione delle caratteristiche che dovranno ispirare questa nuova forma di interlocuzione"<sup>273</sup>.

Essendo il regime di adempimento collaborativo in principio rivolto esclusivamente a contribuenti di più grandi dimensioni, coerentemente il Progetto Pilota non si è rivolto alla generalità di questi ma ad una platea ben più ristretta, anche per esigenze di efficacia e praticabilità del progetto stesso. Dunque, ad un primo requisito consistente nel fatto di rientrare nella qualifica di c.d. "grande contribuente"<sup>274</sup> ne è stato poi affiancato un ulteriore, centrale ai fini della presentazione dell'apposita richiesta di partecipazione, quale l'aver adottato modelli di organizzazione, gestione e controllo del rischio fiscale (il c.d. *Tax Control Framework*). Ulteriori requisiti preferenziali<sup>275</sup> potevano poi concorrere ai fini della selezione – a giudizio insindacabile – da parte dell'Agenzia delle

---

<sup>269</sup> Marino G., "Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa", EGEA, 2018, pag. 142.

<sup>270</sup> Meramente a titolo esemplificativo: van der Hel-van Dijk L. e Poolen T., "Horizontal Monitoring in the Netherlands: At the Crossroads", in "Bulletin for International Taxation", 2013, pag. 673.

<sup>271</sup> Agenzia delle Entrate, "Le Entrate sperimentano il 'Regime di adempimento collaborativo'. Dialogo avanzato con i Grandi contribuenti", Comunicato Stampa, 25 giugno 2013.

<sup>272</sup> Allevato G., "La 'cooperative compliance' italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali", in "Corriere Tributario" n. 41, 2016, pag. 3168.

<sup>273</sup> Agenzia delle Entrate, "Le Entrate sperimentano il 'Regime di adempimento collaborativo'. Dialogo avanzato con i Grandi contribuenti", Comunicato Stampa, 25 giugno 2013.

<sup>274</sup> Ai fini del Progetto Pilota (2013) si considera "grande contribuente" colui che ha conseguito – per l'anno di imposta 2011 – un volume d'affari o ricavi non inferiore a 100 milioni di euro, considerando il valore più elevato dei due.

<sup>275</sup> Il bando del Progetto Pilota (2013) affiancava ai requisiti necessari alcuni requisiti preferenziali quali: l'essere parte di un gruppo multinazionale ovvero esercitare la propria attività in Italia o all'estero per il tramite di stabili organizzazioni; l'aver aderito in altri ordinamenti a forme di cooperative compliance o aver sottoscritto codici di condotta con le relative amministrazioni finanziarie; l'aver attivato misure rientranti nel concetto di adempimento collaborativo come ad esempio *ruling* di standard internazionale o adesione al regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento (Aramini F., Pellecchia M., "Fisco e grandi contribuenti: il progetto pilota 'regime di adempimento collaborativo'", in "IlSole24Ore", 5 luglio 2013).

Entrate. Delle 84 candidature ricevute<sup>276</sup>, l’Agenzia ha poi selezionato 14 soggetti che hanno avuto l’opportunità di prender parte a *workshops* e tavoli tecnici finalizzati a delineare *in primis* le caratteristiche fondamentali per la realizzazione di un *Tax Control Framework* nonché – di riflesso – a porre le basi per l’instaurazione di un rapporto collaborativo tra Fisco e contribuente<sup>277</sup>.

Ad ogni modo, come attentamente rilevato in dottrina<sup>278</sup>, non ci si può esimere dal criticare e dall’evidenziare come a questo ambizioso Progetto Pilota non abbia fatto seguito, da parte dell’Agenzia delle Entrate, alcuna comunicazione ufficiale circa i relativi esiti. Questa lacuna ha inevitabilmente indotto a dubitare dell’effettiva efficacia ed utilità di tale processo di sperimentazione. Non si può dunque nascondere come al momento dell’introduzione del regime di adempimento collaborativo – nell’agosto del 2015 ad opera del c.d. Decreto Certezza del diritto<sup>279</sup> – non mancarono di certo dubbi circa la concreta “*capacità implementativa*” dell’Agenzia delle Entrate. Tuttavia, non è dall’altro lato mancato chi – sempre in dottrina<sup>280</sup> – ha sottolineato alcune non trascurabili risultanze del Progetto Pilota in merito alle caratteristiche dei sistemi di gestione, monitoraggio e controllo del rischio fiscale. Più in particolare infatti, in sede di lavori preparatori, risultano esser stati chiariti alcuni rilevanti aspetti quali ad esempio il necessario riconoscimento della specificità dei sistemi stessi in base al diverso contesto aziendale in cui opera il contribuente o ancora il riferimento al modello teorico di gestione del rischio d’impresa diffuso a livello internazionale e noto come “*CoSo Framework*”<sup>281</sup> (cfr. *infra* Cap 5).

---

<sup>276</sup> Stando a quanto riportato sul sito dell’Agenzia delle Entrate riconducibili a 55 gruppi societari per il 53% italiani, 32% europei e la restante *extra* UE.

<sup>277</sup> Con l’occasione si è avuto modo più nello specifico di discutere le caratteristiche dei modelli interni di gestione del rischio fiscale e del nuovo rapporto Fisco contribuente nonché gli adempimenti a carico e gli incentivi a beneficio del contribuente o ancora gli impegni attribuibili in questo contesto all’Agenzia delle Entrate. (Valente P., Rizzardi R., Consiglio P. e Mattia S., “*Interpello Internazionale. Modelli di Tax Compliance preventiva*”, IPSOA Fiscalità Internazionale, Wolters Kluwer, 2017, pag. 373.

<sup>278</sup> Allevato G., “*La ‘cooperative compliance’ italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali*”; in “*Corriere Tributario*” n. 41, 2016, pag. 3168.

<sup>279</sup> Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 dalla rubrica “*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*”.

<sup>280</sup> Leone F. e Bono F., “*Co-operative compliance: verso un nuovo rapporto Fisco-contribuente*”, in “*A&F*” n.8, 2015, pag. 23.

<sup>281</sup> Il “*CoSo Framework*” – elaborato dal *Committee of Sponsoring of the Tradeway Commission* – si inserisce nell’ambito di un’iniziativa privata sviluppata negli Stati Uniti da parte di prestigiose associazioni professionali con l’obiettivo di dar vita ad un modello innovativo di sistema di controllo. Il primo frutto del duro lavoro è rappresentato dal c.d. “*CoSo Report*” (1992) che resta ancora oggi il modello di

### 3. La legge delega n. 23 del 2014.

Sulla base dell'esperienza del Progetto Pilota e sulle informazioni *medio tempore* raccolte dal confronto con i Grandi Contribuenti che vi hanno preso parte, il Parlamento nel 2014, con la citata e cruciale Legge n. 23 dell'11 marzo (in seguito anche Legge Delega) ha incaricato il Governo di riformare il sistema tributario italiano con lo scopo di migliorare il rapporto tra Fisco e contribuente. L'idea del Legislatore era quella di superare il senso di insoddisfazione e diffidenza da parte della popolazione nei confronti del Fisco a favore di un nuovo rapporto di fiducia. A questo fine si è inteso intervenire e fare leva su alcuni elementi chiave quali la riforma del catasto, la codificazione dell'abuso del diritto nonché la revisione delle sanzioni tributarie e dei regimi semplificati<sup>282</sup>.

Per intendere quanto fosse ambizioso l'obiettivo del Legislatore nel dar vita a questa riforma – stimolata dalla ventata innovativa internazionale, specie dell'OCSE<sup>283</sup> – non è necessario approfondire particolarmente il testo e le disposizioni contenute nella menzionata Legge Delega, ma è sufficiente fermarsi alla rubrica: “*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*”. Bisogna tuttavia riconoscere che se effettivamente fosse voluto intervenire in modo così rivoluzionario sul sistema fiscale, il Legislatore avrebbe dovuto orientare il proprio intervento verso l'impianto generale del sistema stesso con un'operazione organica, mentre – invece – come ampiamente illustrato in precedenza (cfr. *supra* Cap. 2), tale riforma si è esaurita in interventi diffusi e frammentari, seppur di certo apprezzabili. Ad ogni modo, nonostante questo difetto strutturale, la L. 23/14 ha “*tentato di creare un clima più favorevole tra Fisco e contribuente*”<sup>284</sup> tramite la semplificazione di alcune procedure e un miglioramento in termini di certezza del diritto. Giova in questo senso ricordare la piena consapevolezza da parte del Legislatore italiano degli effetti negativi di un ordinamento legislativo incerto, destinati ad impattare nell'immediato sulle

---

riferimento per l'implementazione di un sistema di controllo interno del rischio d'impresa (Leone F. e Bono F., “*Co-operative compliance: verso un nuovo rapporto Fisco-contribuente*”, in “*A&F*” n.8, 2015, pag. 23).

<sup>282</sup> Melillo C., “*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pag. 34.

<sup>283</sup> Per maggiori approfondimenti in questo senso si rinvia all'analisi condotta in apertura: Cap. 1 Par. 3.2: “*Il contributo dell'OCSE*”.

<sup>284</sup> Melillo C., “*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pag. 35.

scelte di investimento e di riflesso sulla crescita economica del Paese (cfr. *supra* Cap. 1 Par. 2). Questa attenzione trova infatti piena concretezza nella Relazione Illustrativa del D.Lgs. 128/15 – emanato appunto in attuazione dell’esaminanda Legge Delega – nella quale l’incertezza viene definita come “*deleteria*”, rappresentando quindi “*l’ignoto da cui rifuggire*” al contrario invece della stabilità e della certezza che in un ordinamento rappresentano “*fattori importanti nella competizione fiscale tra Stati, almeno quanto il livello effettivo di tassazione*”.

Sorvolando sul contenuto delle Legge Delega dedicato alla riforma del catasto, è bene concentrare la nostra analisi sulle disposizioni dedicate alla codificazione dell’abuso del diritto e all’introduzione di forme di comunicazione e cooperazione rafforzata con il Fisco, entrambe pienamente in linea con le nuove esigenze di certezza da un lato e di collaborazione dall’altro.

Cominciando brevemente dal tema dell’abuso, l’art. 5 della Legge n. 23 del 2014 – dalla rubrica “*Disciplina dell’abuso del diritto ed elusione fiscale*” – incarica il Governo di unificare le disposizioni antielusive vigenti al tempo in un principio generale di divieto di abuso del diritto. La volontà del Legislatore delegante è quella di dare attuazione alla Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva (n. 2012/772/UE), con la quale gli Stati membri sono stati invitati ad adottare una norma generale antiabuso nel settore delle imposte dirette, applicabile sia a livello nazionale che nei rapporti transnazionali. Per la prima volta si pongono le basi nel nostro ordinamento per una prima definizione di riferimento dato che sino a quel momento il principio dell’abuso del diritto non era mai stato codificato e la stessa Corte di Cassazione si era per lo più limitata a recepire la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea. L’intento del Legislatore non è chiaramente quella di sanzionare il c.d. *tax saving* ossia il legittimo risparmio d’imposta – che si configura quando il contribuente messo di fronte a due alternative economiche sceglie quella fiscalmente più vantaggiosa – quanto piuttosto di reprimere la condotta del contribuente che attua un’operazione economica con lo scopo esclusivo o prevalente di conseguire un risparmio d’imposta. Bisogna riconoscere che la formula adottata in sede di Legge Delega prima, e soprattutto dal Legislatore delegato<sup>285</sup> poi, ha riscosso ampio consenso, rappresentando ad oggi

---

<sup>285</sup> L’art. 5 della Legge Delega 11 marzo 2014, n. 23, è stato poi recepito nel D.Lgs. 128 del 2015 al quale va riconosciuto non soltanto il merito di aver introdotto nel nostro ordinamento il regime di *cooperative compliance*, ma altresì quello di aver introdotto nel *corpus* normativo dello Statuto del Contribuente (Legge

probabilmente il più grande successo del quadro di riforma tracciato dalla L. n. 23 del 2014. Una normativa quale quella introdotta in questa occasione in tema di abuso del diritto e di elusione fiscale, seppur chiara e importante ai fini di un miglioramento della percezione generale del Fisco, non esclude la possibilità che dall'ordinaria attività dell'impresa scaturiscano rischi fiscali. Questi ultimi vanno affrontati piuttosto mediante un idoneo sistema di gestione e controllo del rischio finalizzato ad un elevato grado di *compliance*<sup>286</sup>.

Ai fini tuttavia dell'analisi condotta sin qui nel corso della presente trattazione, appare di preminente importanza l'analisi dell'art. 6 della Legge Delega rubricato "*Gestione del rischio fiscale, governance aziendale, tutoraggio, rateizzazione dei debiti tributari e revisione della disciplina degli interpelli*". I punti cruciali riconducibili alla disposizione in esame sono fondamentalmente tre. *In primis* la rubrica introduce il concetto di rischio fiscale, che – come si legge nello schema di accompagnamento alla Legge – deve essere gestito attraverso "*forme di comunicazione e cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali*"<sup>287</sup>. In secondo luogo, si prevede poi che proprio a questo fine le imprese di maggiori dimensioni vengano incentivate ad implementare sistemi di gestione e controllo del rischio fiscale, accompagnati da una chiara attribuzione di responsabilità nel sistema dei controlli interni. Infine, come trattamento premiale volto a favorire una condotta collaborativa da parte dei contribuenti, si apre alla possibilità che vengano previsti minori adempimenti per questi ultimi così come riduzioni delle sanzioni o ancora specifiche forme di interpello con procedura abbreviata<sup>288</sup>.

---

27 luglio 2000, n. 212) l'art. 10bis appositamente dedicato alla disciplina dell'abuso del diritto. Il primo comma – prima parte – afferma "*configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*".

<sup>286</sup> Melillo C., "*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*", IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pag. 37.

<sup>287</sup> Camera dei Deputati, XVII Legislatura, Legge 11 marzo 2014, n. 23, "*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita. Lo stato di attuazione al 27 gennaio 2015*", n.29/4, pag 72.

<sup>288</sup> Per completezza, è bene precisare che la stessa disposizione prevedeva per le imprese minori un ampliamento dell'istituto del tutoraggio dell'Amministrazione Finanziaria ai fini dell'assolvimento degli adempimenti, della predisposizione delle dichiarazioni o del calcolo delle imposte anche mediante modelli precompilati. In termini più generali, il c.d. tutoraggio fiscale dell'Agenzia delle Entrate era un regime messo a disposizione per contribuenti e imprese che optavano per il regime agevolato per le nuove iniziative produttive. L'istituto è stato poi abolito – contestualmente al regime agevolato di riferimento – a partire dal 2016.

Il cambio di rotta annunciato dalla Legge Delega 23/14 ha avuto poi seguito e conferma in sede di approvazione della Legge di Stabilità 2015<sup>289</sup>. In questa sede infatti il Legislatore è tornato sul nuovo paradigma di rapporto Fisco-contribuente fondato sulla *compliance* fiscale ed incentrato su un dialogo reciproco che superi il mero adempimento formale dell'obbligazione tributaria. Passaggi cruciali ai fini della realizzazione di questo “*cambioverso*”<sup>290</sup> sono rappresentati dalla semplificazione degli adempimenti nonché dall'introduzione di stimoli per l'assolvimento spontaneo del contribuente e per l'emersione delle basi imponibili. L'ordinamento deve essere orientato a favore di una nuova idea di trasparenza (c.d. *disclosure*) che favorisca un'attività di prevenzione da parte della *Tax Authority* e il contestuale abbandono della logica della repressione<sup>291</sup>. In questo senso, come evidenziato in dottrina da Melillo<sup>292</sup>, l'auspicabile estensione – ad oggi *in fieri* – del regime di *cooperative compliance* darebbe un contributo inestimabile anche alla riqualificazione della figura del Fisco e della Pubblica Amministrazione, non più fondata sull'autorità quanto piuttosto sull'autorevolezza. Lo stesso autore, infine, ritiene che i tempi siano ormai maturi affinché il Fisco realizzi a tutti gli effetti questo tanto atteso passaggio da repressione a prevenzione “*per riuscire a recuperare la fiducia della cittadinanza e delle imprese, relegando al passato gli atteggiamenti di arrogante coercizione e cieca imposizione che ne hanno minato la reputazione e che si ripetevano fino a pochi anni fa*”<sup>293</sup>.

---

<sup>289</sup> Legge 23 dicembre 2014, n. 190, “*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*”.

<sup>290</sup> Melillo C., “*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pag. 38.

<sup>291</sup> In questo senso, in dottrina Stancati (cfr. *supra* Cap. 2 Par. 1) evidenzia il passaggio da una visione c.d. “attendista”, che vede il contribuente assumere delle *tax positions* in attesa dell'accertamento da parte dell'Autorità, ad una forma di dialogo anticipato (cfr. Stancati G., “*Le tendenze dell'accertamento: compliance e diritto di interpello*” in cap. X “*Il processo su atti dell'accertamento*” in Basilavecchia M., “*Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*”, Terza edizione ampliata, G. Giappichelli Editore, 2018, pag. 225.

<sup>292</sup> Melillo C., “*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pag. 39.

<sup>293</sup> *Ibidem*.

#### 4. Il regime di adempimento collaborativo. Il Decreto Legislativo n. 128 del 2015.

Dando attuazione alla Legge Delega e seguendo i principi delineati, ancor prima, dall'OCSE il 5 agosto del 2015 è stato emanato il Decreto Legislativo n. 128 (c.d. "Decreto Certezza del diritto") introducendo ufficialmente nel nostro ordinamento il regime – facoltativo ed opzionale – di adempimento collaborativo. Come largamente anticipato, la funzione di base di questo nuovo istituto è quella di riconoscere ai contribuenti ammessi la possibilità di ottenere delle forme di dialogo preventivo e di interlocuzione costante con l'Agenzia delle Entrate per formulare una comune valutazione delle situazioni potenzialmente suscettibili di generare rischi fiscali, prima della presentazione della dichiarazione. Accanto al fondamentale requisito dimensionale – che rappresenta oggi la chiave principale per il Legislatore per dosare gradualmente l'accesso, dunque anche la diffusione, di tale istituto – il Decreto Certezza del diritto prevede che i contribuenti interessati si debbano dotare di un idoneo sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Trattasi del c.d. *Tax Control Framework* – più volte nominato nel corso della trattazione – in merito al quale, per una più attenta analisi, si rinvia al capitolo successivo (cfr. Cap. 4 "*Modello di Gestione e Controllo del rischio fiscale: il Tax Control Framework*"). Per quanto riguarda il punto di vista del Fisco, il Decreto Certezza affida in via esclusiva la competenza relativa al controllo della procedura di svolgimento del regime in esame all'Agenzia delle Entrate<sup>294</sup>. Tale competenza è stata in seguito ulteriormente specificata, dalla stessa Agenzia, con un successivo Provvedimento esecutivo<sup>295</sup> che ha attribuito tale competenza all'"Ufficio Cooperative Compliance della Direzione Centrale Accertamento" (in seguito anche Ufficio competente) con riferimento all'esercizio dei poteri istruttori e alle altre attività tipiche del regime. Dalla lettura delle motivazioni del citato Provvedimento è possibile apprezzare le ragioni che hanno determinato questa scelta organizzativa. L'idea, infatti, di accentrare presso un unico ufficio specializzato tanto l'attività istruttoria quanto la più generale "*acquisizione di dati e notizie utili*" in merito ai contribuenti aderenti al regime, consente principalmente di "*massimizzare il beneficio della conoscenza in*

---

<sup>294</sup> Cfr. Art. 3, co. 1, D.Lgs. 128/2015 e Art. 7, co. 1, D.Lgs. 128/2015, tale ultima disposizione in particolare recita: "*l'Agenzia delle Entrate è competente in via esclusiva per i controlli e le attività relativi al regime di adempimento collaborativo, nei riguardi dei contribuenti ammessi al regime*".

<sup>295</sup> Agenzia delle Entrate, PROT. N. 101573/2017, punti 10.1-10.2

*profondità del contribuente e dei suoi sistemi di controllo del rischio fiscale*<sup>296</sup>. Inoltre, tale scelta organizzativa, risponde “*a esigenze di efficacia, efficienza e economicità dell’azione amministrativa nonché di coerenza con le indicazioni OCSE in materia di cooperative compliance*”<sup>297</sup>. È possibile quindi ravvisare in questa scelta di forte accentramento la volontà, del Legislatore prima e dell’Agenzia delle Entrate poi, di assicurare – quantomeno in partenza – una struttura che garantisca coerenza e unidirezionalità delle scelte amministrative, aspetti indispensabili per il miglioramento del livello di certezza nel nostro ordinamento.

È bene anticipare che ad oggi l’adempimento collaborativo, diversamente rispetto ad altri regimi di *cooperative compliance* implementati in ordinamenti esteri<sup>298</sup> e nonostante i progressivi allargamenti dell’ambito applicativo recentemente intervenuti, continua ad essere un istituto “esclusivo”, riservato ad imprese/contribuenti di grandi dimensioni. Ciò non toglie che fin dal momento della sua introduzione il Legislatore ha prospettato un progressivo ampliamento che consentisse via via di includere sempre più contribuenti. Nel disegno del Legislatore infatti (Art. 7, co. 4, D.Lgs. 128/2015) ad una c.d. “*fase di prima applicazione*” caratterizzata da soglie dimensionali molto alte<sup>299</sup>, avrebbero dovuto fare seguito fasi successive introdotte con Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, volte ad abbassare progressivamente le soglie dimensionali necessarie all’adesione. Tale disegno ha trovato concretezza prima con la Legge 17 dicembre 2018, n. 136<sup>300</sup>, con cui si è disposta l’estensione del regime di adempimento collaborativo a tutti i partecipanti del Gruppo IVA in caso di ammissione all’istituto da parte di uno dei membri (cfr. *infra* Par. 4.4)<sup>301</sup> e successivamente con il Decreto Ministeriale 30 marzo del 2020 che – con l’abbassamento della soglia di fatturato necessaria per l’accesso da 10

---

<sup>296</sup> Agenzia delle Entrate, PROT. N. 101573/2017, pag. 13.

<sup>297</sup> *Ibidem*.

<sup>298</sup> Tra tutto il regime di “*Horizontal Monitoring*” olandese, volto a includere non soltanto imprese di grandi dimensioni ma altresì piccole e medie imprese e addirittura persone fisiche.

<sup>299</sup> Basti pensare al volume di affari o di ricavi non inferiore a 10 miliardi di cui all’Art. 7, co. 4, D.Lgs. 128/2015.

<sup>300</sup> Con la quale si è integrato l’art. 70 *duodecies* D.P.R. 633/72 con il comma 6 *bis* (Legge 17 dicembre 2018, n. 136, dal titolo “*Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, recante disposizioni urgenti in materia fiscale*” che ha difatti convertito con modificazioni il Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119, “*Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria*”).

<sup>301</sup> Previsione questa che ha comportato un necessario intervento in correzione e “*depotenziamento*” da parte dell’Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 8/E/2019 che ha fornito importantissime precisazioni a riguardo (cfr. *infra* Par. 4.4). La suddetta scelta normativa – senza tale aggiustamento – era apparsa infatti fin da subito rischiosa e prematura.

a 5 miliardi di euro – ha avviato definitivamente la “*seconda fase di applicazione*” (cfr. *infra* Par. 4.2.).

All’adempimento collaborativo sono dedicati gli articoli dal 3 al 7<sup>302</sup> del Decreto Certezza del Diritto. Le due citate disposizioni si occupano rispettivamente di definire le finalità e l’oggetto della disciplina nonché di delineare le relative procedure e competenze, l’art. 4 si sofferma sull’analisi dei requisiti oggettivi, l’art. 5 sui doveri e sugli impegni reciproci che comporta l’adesione al regime mentre, infine, l’art. 6 sugli effetti premiali e i benefici<sup>303</sup>. Su ciascuna di queste disposizioni si tornerà a breve.

È bene infine precisare che al fine di una approfondita ed attenta analisi circa il reale funzionamento del regime di *cooperative compliance*, così come implementato nell’ordinamento italiano, è indispensabile integrare la normativa contenuta nel Decreto Certezza del diritto con alcuni Provvedimenti successivamente adottati dall’Agenzia delle Entrate, cui il Decreto peraltro rinvia espressamente<sup>304</sup>. Per questo motivo è necessario completare il quadro di riferimento *in primis* con il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016 – Prot. N. 54237/2016 – (in seguito anche Provvedimento del 2016)<sup>305</sup>, determinante nel definire nel dettaglio tanto i requisiti soggettivi ed oggettivi di accesso, quanto le modalità di presentazione della domanda di adesione, con la relativa documentazione. In secondo luogo, è bene tenere altresì presente il Provvedimento Direttoriale del 26 maggio 2017 – Prot. N. 101573/2017 – (in seguito anche Provvedimento del 2017)<sup>306</sup> di riferimento per quanto riguarda aspetti salienti della procedura. Infine, la disciplina di riferimento è completata dalla Circolare n. 38/E del 16 settembre 2016 (in seguito anche Circolare del 2016) – intervenuta *medio tempore* – con cui l’Agenzia stessa ha avuto modo di fornire chiarimenti su dubbi e questioni applicative in merito all’istituto in esame<sup>307</sup>.

---

<sup>302</sup> Mentre le precedenti disposizioni vengono dedicate alla disciplina dell’abuso del diritto e alla revisione della disciplina del raddoppio dei termini per l’accertamento.

<sup>303</sup> Adottando la riassuntiva formula contenuta al comma 2 dell’Art. 3, si può affermare che “*l’adesione al regime in esame è subordinata al possesso dei requisiti di cui all’art. 4, comporta l’assunzione dei doveri di cui all’art. 5 e produce gli effetti di cui all’art. 6*”.

<sup>304</sup> Art. 7 co. 5 D.Lgs. 128/2015 “*Con uno o più provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle entrate sono disciplinate le modalità di applicazione del regime di adempimento collaborativo*”.

<sup>305</sup> Recante “*Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*”.

<sup>306</sup> Recante a sua volta “*Disposizioni per l’attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*”.

<sup>307</sup> Come riportato in premessa della Circolare, quest’ultima è il frutto del convegno “*Adempimento collaborativo: nuova frontiera della compliance*” tenutosi a Roma presso la Direzione Centrale

È proprio dal quadro normativo di riferimento così descritto che muoverà la successiva analisi del regime dell'adempimento collaborativo che nel corso della descrizione delle finalità e dell'oggetto dell'istituto, dei requisiti necessari per l'adesione nonché degli aspetti procedurali e degli effetti premiali, si interrogherà sulle future prospettive di ampliamento e sulle potenzialità dell'adempimento collaborativo.

#### 4.1. Finalità e oggetto della disciplina.

Il Decreto Legislativo n. 128 del 2015 – come anticipato – dedica alla disciplina del regime di adempimento collaborativo gli articoli dal 3 al 7. L'art. 3 in particolare, come facilmente intuibile dalla rubrica “*Finalità e oggetto*”, è volto a determinare gli obiettivi dell'istituto riconducibili all'introduzione di forme di comunicazione e cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente, nonché alla riduzione di controversie e contenziosi in materia fiscale. In questi termini è evidente l'introduzione nella normativa interna di finalità tipiche dei regimi di *cooperative compliance* definiti e diffusi in seno all'OCSE<sup>308</sup> e ampiamente condivisi ed implementati dal Legislatore nazionale.

A tali obiettivi se ne aggiunge un ulteriore, più generale, consistente nell'aumento del livello di certezza del diritto sulle questioni fiscali – facilmente desumibile dalla Relazione Illustrativa al D.Lgs. 128/15 – esplicitato poi anche nel secondo importante Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (Prot. N. 101573/17). Dalla lettura di quest'ultimo documento emerge come tale certezza normativa debba essere perseguita con forme di interlocuzione costante e preventiva che determinino da un lato l'impegno del contribuente a fornire volontariamente o su richiesta informazioni in merito a transazioni potenzialmente foriere di rischi fiscali o di divergenze interpretative, e dall'altro l'impegno dell'Amministrazione nel venire incontro alle esigenze del contribuente non soltanto tempestivamente ma anche in modo equilibrato. Ai fini dunque

---

Accertamento dell'Agenzia delle Entrate il 16 e 17 giugno 2016. In tale convegno ha infatti avuto luogo un confronto diretto con il mondo delle imprese, dei professionisti e delle associazioni di categoria sui temi applicativi riguardanti il regime di adempimento collaborativo nonché sulle relative prospettive

<sup>308</sup> Significativo in questo senso il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (Prot. N. 54237/2016) in cui, nella parte conclusiva dedicata alle “*Motivazioni*”, si esplicita che tanto nella predisposizione del Decreto Certezza del diritto quanto per i relativi Provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate si sia tenuto conto delle raccomandazioni OCSE in tema di requisiti del *Tax Control Framework*, contenute nel report dal titolo “*Co-operative Compliance. A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*” del 2013 nonché dei seguenti lavori in materia di TCF.

della costruzione di un rapporto di fiducia e di affidamento reciproco improntato alla trasparenza, appare centrale la presenza di uno strumento idoneo alla preventiva individuazione, nonché al monitoraggio del rischio fiscale. Non bisogna peraltro dimenticare che per il contribuente il rischio di agire in violazione della normativa fiscale non si traduce esclusivamente in un danno di natura patrimoniale ma anche, potenzialmente, in un non trascurabile danno reputazionale (cfr. Cap. 1 Par. 2).

#### 4.2. Requisiti soggettivi ed oggettivi.

Pur essendo il rischio fiscale<sup>309</sup>, così come l'esigenza della relativa gestione, un fenomeno trasversale tra le imprese, come tale riguardante non soltanto contribuenti di più grandi dimensioni (c.d. Grandi Contribuenti) ma altresì piccole attività così come anche persone fisiche, non può sorprendere il fatto che l'attenzione del Legislatore e della dottrina si sia primariamente occupata di disegnare il regime dell'adempimento collaborativo su misura per le grandi imprese, senza escludere – ad ogni modo – graduali e progressive estensioni del regime nel corso del tempo<sup>310</sup>. Per comprendere al meglio questa scelta – che ad avviso di chi scrive resta del tutto giustificabile – è necessario interrogarsi sulla *ratio* dell'istituto in esame. L'esigenza per i vari ordinamenti di introdurre sistemi di *compliance* fiscale (quale fra tutti il regime di *cooperative compliance*) nasce dall'esigenza di garantire ai propri contribuenti massimi livelli di certezza e affidabilità. Accanto alla volontà di “coccolare” i contribuenti nazionali e venire incontro alle loro richieste, spiccano i significativi riflessi che istituti di questo genere hanno in termini di

---

<sup>309</sup> Per quanto riguarda l'approfondimento circa la nozione di “rischio fiscale” si rimanda a quanto precedentemente esposto nel Capitolo Primo (cfr. *supra* Par. 2). In questa sede è sufficiente richiamare la definizione riportata nel D.Lgs. 128/2015 all'Art. 3 in cui il rischio fiscale è definito come “*rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento*”. Definizione poi ripresa *ad litteram* in entrambi i Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate di riferimento in questo ambito: PROT.N. 54237/2016 e PROT. N. 101573/2017.

<sup>310</sup> Ad avviso di chi scrive, la volontà del Legislatore di provvedere ad una graduale e progressiva diffusione della *cooperative compliance* nell'ordinamento nazionale traspare anche dalla lettura attenta delle disposizioni di riferimento. Prova lampante in questo senso è rappresentata dalla disciplina della “esclusione dal regime dell'adempimento collaborativo” cui è dedicato il punto 5.9 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2016 (PROT. N. 54237/2016). In questa sede si afferma “*ai fini della valutazione dei requisiti di ammissione o di 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*”. Non ammettendo dunque che possano essere requisiti dimensionali, successivamente intervenuti, a determinare *tout court* l'esclusione di un'impresa dal regime di adempimento collaborativo, il Legislatore contribuisce a far sì che sempre più imprese-contribuenti possano farne parte.

concorrenza fiscale tra Stati. Quest'ultima è frutto di diversi fattori che hanno caratterizzato le ultime decadi, quali ad esempio la globalizzazione o l'apertura dei mercati, e che hanno concentrato l'attenzione su questo aspetto, rendendolo oggi tutt'altro che trascurabile. In un panorama dunque quale quello attuale, è chiaro che la partita si giochi prevalentemente sulla contesa dei Grandi Contribuenti e dunque delle grandi multinazionali, spesso pronte a trasferirsi da un Paese all'altro o a strutturare meccanismi elaborati al fine di conseguire risparmi d'imposta (c.d. "aggressive tax planning" o ATP). È comprensibile e condivisibile quindi che, quantomeno in principio, istituti volti al miglioramento del rapporto tra Fisco e contribuente, nonché ad un incremento della certezza e della chiarezza della normativa fiscale si rivolgano primariamente ai Grandi Contribuenti accrescendo di conseguenza l'*appeal* di ciascun sistema fiscale e portando – aggiungerei – il livello di competizione tra ordinamenti su un altro piano, più alto. Non bisogna poi trascurare che la necessità per ciascuno Stato di selezionare – sempre in sede di prima applicazione – la platea di contribuenti cui rivolgere ed estendere istituti quali l'adempimento collaborativo, nasce anche da considerazioni eminentemente pratiche. Regimi quali quello della *cooperative compliance* che richiedono un'interlocuzione costante così come la necessità di risposta tempestive e di finestre di dialogo preventivo, determinano importanti riflessi per l'Amministrazione in termini economici, di costi e di disponibilità di risorse. Questi ed altri tratti caratteristici dei vari istituti di *compliance* fiscale – perché possano essere diffusi ed estesi alla generalità dei contribuenti – presuppongono inevitabilmente da parte del Fisco riforme strutturali, grandi capacità di raccolta ed elaborazione dei dati ed implementazione di strutture *hardware* e *software* adeguate, accompagnate da un elevato livello di competenza informatica del personale. Se da una parte – come si è evidenziato in dottrina<sup>311</sup> – è ad oggi inestimabile il vantaggio che deriverebbe da una estensione (con le opportune semplificazioni) dell'istituto della *cooperative compliance* anche alle piccole e medie imprese e, perché no, anche alle persone fisiche – seguendo il modello olandese – dall'altra la situazione attuale costringe, *de facto*, il Legislatore a compiere delle scelte, che in ogni caso non precludono le più rosee prospettive di sviluppo<sup>312</sup>.

---

<sup>311</sup> Melillo C., "Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali", IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pag. 39; Marino G., "Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa", EGEA, 2018, pag. 142.

<sup>312</sup> Melillo in questo senso, facendo leva sulla c.d. tax morale, ritiene che non si possano ingabbiare e limitare i vantaggi derivanti dal ripensamento e dal "cambioverso" delle metodologie e dell'approccio con il Fisco solamente in termini economici. L'impegno ed i relativi investimenti in questa direzione infatti

Queste considerazioni ci consentono di giustificare e di apprezzare le ragioni per le quali l'adempimento collaborativo si configura oggi come un regime "esclusivo", rivolto per lo più ad imprese di maggiori dimensioni. Non bisogna però dimenticare la prospettiva e l'indubbia volontà da parte del Legislatore di renderlo un istituto sempre più accessibile nel corso del tempo, compatibilmente con le risorse, con i tempi e le strutture a disposizione<sup>313</sup>.

Entrando ora nel vivo della disciplina del regime di adempimento collaborativo, è bene avviare la nostra analisi cominciando dai requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti *ex lege* ai fini dell'adesione all'istituto. Per poter determinare l'ambito di applicazione soggettivo è necessario in particolare focalizzare l'attenzione sugli artt. 4 e 7 del D.Lgs. 128 del 2015, sull'art. 2, comma 3 del c.d. Decreto Internazionalizzazione (D.Lgs. 147/2015; cfr. *supra* Cap. 2 Par. 4) ed infine sulle disposizioni diffuse dall'Agenzia delle Entrate mediante il Provvedimento del 2016 (PROT. N. 54237/16) e la successiva Circolare dello stesso anno. Cominciando dai requisiti soggettivi, l'art. 7 prevede che – in *fase di prima applicazione*<sup>314</sup> – possano presentare domanda di adesione al regime di adempimento collaborativo:

- I. I soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume d'affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro;

---

sarebbero ricambiati dalla "costruzione di un clima fiscale sinergico e cooperativo, che favorisce il benessere delle persone e, con un effetto virtuoso, arricchisce le casse pubbliche attraverso l'aumento della tax compliance e l'emersione delle basi imponibili" (Melillo C., "Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali", IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pag. 39)

<sup>313</sup> Significativa in questo senso la lettera dell'art. 7 comma 4 del D.Lgs. 128/2015, in cui il Legislatore affida la progressiva individuazione di ulteriori contribuenti ammissibili al regime di adempimenti collaborativo – dunque la graduale estensione dell'ambito applicativo – a successivi decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze, individuando come limite minimo quantitativo un volume di affari o di ricavi non inferiore a quello di cento milioni di euro: "Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabiliti i criteri in base ai quali possono essere, progressivamente, individuati gli ulteriori contribuenti ammissibili al regime, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a quello di cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese".

<sup>314</sup> Nella prospettiva di una progressiva estensione dell'ambito di applicazione del regime di adempimento collaborativo il Legislatore – all'art. 7 co. 4 – definisce i criteri soggettivi con riferimento alla così detta "prima fase di applicazione" rinviando poi a successivi Decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze progressivi interventi in questo senso, fissando poi come soglia di accesso minima e generale quella del volume d'affari o di ricavi non inferiore a cento milioni. La c.d. "prima fase di applicazione" si sarebbe dovuta concludere il 31 dicembre 2016, tuttavia si è ritenuto necessario prolungarla – con Decreto Ministeriale 30 dicembre 2016, art. 1 – fino al 31 dicembre 2019. Infine, con Decreto Ministeriale 30 marzo 2020 ha preso avvio la c.d. "seconda fase" dell'adempimento collaborativo, che ha visto la riduzione della soglia minima di fatturato – da 10 a 5 miliardi – limitatamente alle istanze di adesione presentate nel biennio 2020-2021. Su ulteriori considerazioni in merito ci si soffermerà nel proseguo della trattazione.

- II. I soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota (cfr. *supra* Cap.3 Par. 2);

Ai sensi poi dell'art. 2, comma 3, del Decreto Internazionalizzazione (D.Lgs. 147/2015) possono poi prendere parte al regime di adempimento collaborativo altresì le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di interpello sui nuovi investimenti, indipendentemente dal volume d'affari.

Rispetto ai suddetti requisiti soggettivi è necessario fare alcune considerazioni per lo più alla luce di quanto suggerito ed introdotto successivamente dai provvedimenti citati. In primo luogo, una prima lettura dell'art. 7 del D.Lgs. 128/2015 potrebbe suscitare perplessità relative alla valutazione dei requisiti dimensionali di cui al punto I e al punto II, e più in particolare al rapporto tra volume d'affari e ricavi. In questo senso assume rilievo il *punto 2.2* del Provvedimento (2016)<sup>315</sup> che determina tanto il metodo di calcolo dell'uno e dell'altro requisito, quanto poi il criterio di scelta tra i due. Per quanto riguarda i ricavi, il Provvedimento afferma che questi debbano essere determinati tenendo conto dei tre bilanci – redatti secondo i corretti principi contabili – relativi ai tre esercizi precedenti a quello in corso al momento della presentazione della domanda. Con riferimento poi al volume d'affari, il Provvedimento afferma che si debba tenere conto del volume d'affari indicato nelle dichiarazioni ai fini IVA dei tre anni solari anteriori alla presentazione della domanda di adesione. Determinati come detto i requisiti, bisognerà poi tenere conto del valore più elevato tra i due. Un definitivo chiarimento circa il soddisfacimento o meno dei requisiti dimensionali deriva dalla Circolare del 2016, in cui l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di affermare che il requisito dimensionale è da ritenersi soddisfatto qualora in almeno uno dei tre periodi indicati, alternativamente i ricavi o il volume d'affari abbiano raggiunto la soglia fissata *ex lege*<sup>316</sup>. Una seconda considerazione che può sollevarsi a livello interpretativo dalla lettura dell'art. 7 in esame è poi quella relativa ai soggetti non residenti. Il ricomprendere infatti nell'ambito di applicazione soggettivo del regime dell'adempimento collaborativo soggetti non residenti

---

<sup>315</sup> “Assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i ricavi indicati, secondo i 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 d'affari indicato nella dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori” (PROT. N. 54237/2016, punto 2.2)

<sup>316</sup> Circolare N. 38/E, domanda 1.5: “Il requisito dimensionale è soddisfatto se, almeno in uno dei tre periodi di osservazione, alternativamente i ricavi o il volume d'affari raggiungano le soglie fissate dal punto 2.1”.

comporta inevitabilmente per l'interprete la necessità di conoscere le basi su cui determinare i requisiti dimensionali. In questo senso – sempre nel Provvedimento 2016 – l'Agenzia dell'Entrate ha avuto modo di chiarire come in questa circostanza tali criteri debbano essere valutati con riferimento alla stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato<sup>317</sup>. Continuando poi ad approfondire alcune considerazioni in merito all'ambito di applicazione soggettivo dell'adempimento collaborativo, è stata espressa la necessità di ulteriori chiarimenti con riferimento all'art. 2, comma 3, D.Lgs. 147/2015, che – come si è detto – estende l'ambito di applicazione anche a quelle imprese che – a seguito di un'istanza di interpello sui nuovi investimenti – intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate. Più nello specifico il dubbio che comprensibilmente si era posto in sede interpretativa ed applicativa della disposizione era se fosse necessario o meno, ai fini dell'adesione al programma di *cooperative compliance* nazionale, l'aver completato il programma di investimento oggetto di interpello. Con la citata Circolare N. 38/E del 2016 l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di sciogliere ogni dubbio e – avvalorando un'interpretazione letterale della disposizione in esame – ha evidenziato come non fosse necessario il completamento dell'investimento, quanto piuttosto “l'intenzione” di dare esecuzione alla risposta ottenuta in sede di interpello.

Chiariti questi aspetti strettamente inerenti ai requisiti soggettivi richiesti ai fini della presentazione della domanda di adesione al regime di adempimento collaborativo, è rilevante evidenziare come nel nostro ordinamento si sia fin da subito prevista una modalità alternativa di accesso al regime di adempimento collaborativo mediante il c.d. “*trascinamento*”. L'adesione al regime “per trascinamento” nasce dalla volontà del Legislatore di rispondere da un lato all'esigenze dei gruppi societari e dall'altro di assicurare un'effettiva ed efficace comunicazione e cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente, ai fini dunque del conseguimento degli obiettivi di cui all'art. 3, D.Lgs. 128/2015<sup>318</sup>. L'approfondimento del tema del “trascinamento” necessita di una doverosa premessa riguardante la realtà dei grandi gruppi di imprese, indispensabile per comprendere la *ratio legis* dell'istituto in questione. I gruppi di imprese<sup>319</sup>, sempre più

---

<sup>317</sup> PROT. N. 54237/2016, punto 2.4.

<sup>318</sup> Marino G., “*Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*”, EGEA, 2018, pag. 147.

<sup>319</sup> Da intendere come “*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*” (Circolare N. 38/E, domanda 1.3).

diffusi nel panorama internazionale e spesso incentivati da normative di favore, rappresentano senz'altro i soggetti fisiologicamente in possesso delle caratteristiche idonee per implementare sistemi di controllo del rischio fiscale inseriti nel sistema del governo aziendale e del controllo interno, e a cui primariamente si rivolgono istituti di *cooperative compliance*. Tuttavia, gli elevatissimi criteri dimensionali disposti *ex lege* ai fini dell'accesso al regime dell'adempimento collaborativo – che devono essere riscontrati e verificati in capo al singolo contribuente – rischiano di tagliare fuori alcuni componenti degli stessi<sup>320</sup>, ostacolando la naturale tendenza dell'istituto a coinvolgere questa tipologia di contribuenti. Provvidenziale risulta dunque l'istituto del trascinamento, volto a consentire ai soggetti residenti e non, in possesso dei citati requisiti dimensionali, di richiedere – in sede di presentazione della domanda – che venga ammessa al regime di *cooperative compliance* anche l'impresa<sup>321</sup> che svolge “*funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale*”, qualora tale inclusione risulti necessaria ai fini di una completa rappresentazione dei processi aziendali. La nozione di “*funzione di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale*” non è di certo immediata. Fondamentale risulta in questo senso quanto disposto nella Circolare N.38/E nel definire tale espressione come “*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 [...] e coordinare l'attuazione delle citate direttive*”<sup>322</sup>. Mentre poi il Provvedimento del 2016 l'Agenzia delle Entrate sembrava restringere l'ambito di applicazione del trascinamento, ammettendolo solo ed esclusivamente “*in sede di presentazione della domanda*”, la Circolare – intervenuta successivamente – ha aperto alla possibilità che l'adesione per trascinamento possa concretizzarsi anche “*in un secondo momento*” qualora, in sede istruttoria di ammissione, o anche successivamente, emerga la necessità – per l'Amministrazione e per il contribuente – di includere e coinvolgere anche il soggetto che svolge funzioni di indirizzo<sup>323</sup>.

La portata integrativa della Circolare rispetto al Provvedimento del 2016 è poi decisamente apprezzabile anche con riferimento alla determinazione dei casi in cui

---

<sup>320</sup> Ferroni B., “*Cooperative compliance: partecipazione dei gruppi e profili di corporate governance*”, in “*Il Fisco*” n. 42, 2016, pag. 1-4043.

<sup>321</sup> Residente o non residente ma con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

<sup>322</sup> Circolare N. 38/E, domanda 1.2, a).

<sup>323</sup> In questa circostanza – precisa la Circolare – l'ingresso del nuovo soggetto ha effetto dal periodo di imposta nel corso del quale viene effettuata l'integrazione.

l'adesione per trascinamento è ammessa. Mentre infatti il Provvedimento del 2016<sup>324</sup> ritiene realizzabile in concreto l'ipotesi di trascinamento limitatamente alle istanze di adesione di soggetti con volume d'affari o di ricavi non inferiore a 10 miliardi o che, avendo presentato istanza di adesione al Progetto Pilota, realizzano un volume d'affari non inferiore a 1 miliardo di euro<sup>325</sup>, diversamente la Circolare estende – per “*motivi di coerenza*” – la facoltà dell'adesione per trascinamento anche ai soggetti che accedono al regime mediante la procedura dell'interpello sui nuovi investimenti, sempre nella misura in cui tale richiesta di ammissione “integrativa” risponda al conseguimento delle finalità di cui all'Art. 3 del D.Lgs. 128/15.

L'ipotesi di accesso al regime di adempimento collaborativo “per trascinamento” – seppur espressa in termini diversi – è stata poi di recente ulteriormente allargata andando a coinvolgere anche la realtà del Gruppo IVA<sup>326</sup> e dando concretezza al graduale processo di estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto prospettato dall'art. 7 D. Lgs. 128/2015. Più in particolare, in sede di conversione del Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119<sup>327</sup> con Legge 17 dicembre 2018, n. 136<sup>328</sup> è stata disposta – intervenendo sul testo dell'art. 70 *duodecies* D.P.R. 633/72, aggiungendo il comma 6 *bis* – l'estensione del regime di adempimento collaborativo a tutti i partecipanti del Gruppo IVA in caso di ammissione all'istituto da parte di uno dei membri. Tuttavia, tale indiscriminata apertura del regime, slegata da indagini relative ad aspetti dimensionali, all'assetto organizzativo o al tipo di attività svolta, è apparsa fin da subito prematura, rischiando di rappresentare una forzatura e di generare problemi applicativi tutt'altro che trascurabili<sup>329</sup>. Queste ultime considerazioni hanno rappresentato molto probabilmente la base del successivo intervento correttivo della normativa da parte dell'Agenzia delle Entrate che ha

---

<sup>324</sup> Cfr. PROT. N. 54237/2016, *punti* 2.5-2.7.

<sup>325</sup> In particolare, il *punto* 2.7 del Provvedimento – dedicato all'adesione all'adempimento collaborativo tramite l'art. 2, co. 3, D.Lgs. 147/2015 – appare categorico nell'ammettere al regime esclusivamente l'impresa deputata ad effettuare l'investimento nel territorio dello Stato escludendo ogni ipotesi di trascinamento.

<sup>326</sup> Lo stesso Gruppo IVA è stato introdotto piuttosto recentemente nel nostro ordinamento. In attuazione dell'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE il Legislatore ha introdotto – tramite la Legge 11 dicembre 2016, n. 32 – un nuovo Titolo, il V *bis*, nel corpo del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Artt. 70 *bis* – 70 *duodecies*). (Per approfondimenti cfr. Peverini L. “*Disciplina fiscale dei gruppi societari*”, in AA. VV. “*Diritto Tributario delle attività economiche*”, a cura di Salvini L., G. Giappichelli Editore, 2019, pagg 313 e ss.).

<sup>327</sup> Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119<sup>327</sup> – “*Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria*” – con Legge 17 dicembre 2018, n. 136

<sup>328</sup> Legge 17 dicembre 2018, n. 136 – “*Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, recante disposizioni urgenti in materia fiscale*”.

<sup>329</sup> Stancati G. e Nobile L., “*Il contraddittorio nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Corriere Tributario*” n.12, 2019, pag. 1109.

ridimensionato l'eccessivo allargamento disposto *ex lege* aggiustandone il tiro. L'Agenzia è infatti intervenuta con la Circolare n. 8/E/2019<sup>330</sup> fornendo alcune importanti precisazioni. Più nello specifico, partendo dall'analisi della *ratio legis* della disposizione contenuta nel nuovo comma (6 *bis*), delle finalità (cfr. *infra* Par. 4.1) nonché delle procedure (cfr. *infra* Par. 4.4) tipiche del regime di adempimento collaborativo l'Agenzia giunge ad affermare che *“l'estensione del regime di adempimento collaborativo a tutti i soggetti partecipanti al Gruppo IVA, benché obbligatoria, non può ritenersi automatica, ma comunque subordinata al possesso degli altri requisiti previsti dal decreto legislativo n. 128 del 2015, in capo ad ogni singolo partecipante”*<sup>331</sup>. Dunque, oggi la disposizione contenuta al comma 6 *bis* dell'art. 70 *duodecies* del D.P.R. 633/72 relativa all'ammissione “per trascinamento” al regime di adempimento collaborativo dei membri del gruppo IVA è da intendersi “*depotenziata*<sup>332</sup>” ed è quindi necessario interpretarla alla luce della citata Circolare dell'Agenzia delle Entrate.

I requisiti soggettivi e dimensionali sin qui esposti, necessari per il contribuente ai fini della presentazione dell'istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo, sono poi affiancati da un fondamentale requisito oggettivo espresso dall'art. 4 del Decreto Certezza del diritto. Trattasi di un “*efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale*” (il c.d. *Tax Control Framework*), inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno e di cui deve necessariamente essere dotato il contribuente. Il Legislatore non ha voluto dettare uno schema rigido di riferimento per la strutturazione del suddetto sistema, prevedendo piuttosto che quest'ultimo venga realizzato dal contribuente autonomamente, nel perseguimento di soluzioni organizzative adeguate alla realizzazione dei relativi obiettivi. L'art. 4 si limita tuttavia a delineare – al comma 2 – soltanto alcuni aspetti che il sistema deve assicurare quali: una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità, efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali ed infine efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel

---

<sup>330</sup> Agenzia delle Entrate, “*Commento alle novità fiscali. Legge 30 dicembre 2018, n. 145 – ‘Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021’ (Legge di bilancio 2019). Primi chiarimenti e risposte ai quesiti posti in occasioni di eventi in videoconferenza organizzati dalla stampa specializzata*”, (Circolare n. 8/E, 10 aprile 2019).

<sup>331</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare n. 8/E/19, punto 7.11 “*Estensione del regime di cui al titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, nel caso di società partecipanti al gruppo IVA*”, pagg. 168-169.

<sup>332</sup> Stancati G. e Nobile L., “*Il contraddittorio nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Corriere Tributario*” n.12, 2019, pag. 1109.

funzionamento con le necessarie misure correttive. Queste linee guida – come tali inevitabilmente indicative e piuttosto generiche – relative al sistema di controllo del rischio fiscale tracciate dal Legislatore sono poi affrontate dall’Agenzia delle Entrate che le arricchisce approfondendole, pur sempre rispettando la volontà di autonomia e indipendenza del contribuente sancita *ex lege*<sup>333</sup>. Il primo merito da riconoscere a tali provvedimenti è senz’altro il fatto di attribuire un significato univoco alla vaga espressione “*efficace*” adottata dal Legislatore<sup>334</sup> nel riferirsi al sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. A riguardo il Provvedimento del 2016 dell’Agenzia delle Entrate afferma che il suddetto sistema è da ritenersi efficace laddove idoneo a garantire per l’impresa un presidio costante sui processi aziendali e sui rischi fiscali consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione espressi dall’art. 5, co. 2. Come si anticipava, il Provvedimento del 2016 prosegue poi approfondendo le linee guida tracciate dal Legislatore relative alle caratteristiche che il sistema di controllo del rischio fiscale deve soddisfare. In particolare, si prevede che il sistema debba presentare come requisiti essenziali: la strategia fiscale, ruoli e responsabilità, procedure, monitoraggio, adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno ed infine relazione agli organi esterni. Si avrà modo di approfondire ciascuno di questi aspetti più avanti, quando ci si dedicherà più approfonditamente al *Tax Control Framework* (cfr. *infra* Cap. IV).

Concludendo infine l’analisi dei requisiti per l’adesione al regime dell’adempimento collaborativo è bene approfondire alcune disposizioni normative intervenute più di recente. Come in parte anticipato (cfr. *supra* Par. 4), nell’ottica di un progressivo ampliamento dell’ambito di applicazione del regime dell’adempimento collaborativo, recentemente sono state apportate rilevanti modifiche ai criteri quantitativi originariamente fissati *ex lege*. I riferimenti in questo senso individuati dal Legislatore nel D.Lgs. 128/2015<sup>335</sup> all’art. 7, comma 4, trovano applicazione con riferimento alla c.d.

---

<sup>333</sup> PROT. N. 54237/16, punto 3.1: “I soggetti [...] devono essere in possesso di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno, ferma restando l’autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi”.

<sup>334</sup> L’art. 4 del D.Lgs. 128/2015 – rubricato “requisiti” – afferma: “il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato [...] di un efficace sistema rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno (continua)” lasciando inevitabilmente smarrito l’interprete circa il concreto significato da attribuire all’espressione “*efficace*”.

<sup>335</sup> E di conseguenza ripresi ed approfonditi dai Provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate che completano il quadro normativo di riferimento (PROT.N. 54237/2016 e PROT. N. 101573/2017) e dalla citata Circolare (N.38/E).

“*prima fase di applicazione*” il cui termine era originariamente fissato al 31 dicembre 2016<sup>336</sup>. Quest’ultimo è stato poi prorogato al 31 dicembre 2019 ad opera del Decreto Ministeriale 30 dicembre 2016<sup>337</sup> che ha quindi determinato un prolungamento della c.d. “*prima fase*”. L’avvio definitivo della seconda fase si è dunque avuto solo con il Decreto Ministeriale 30 marzo del 2020, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 120 del 2020 che ha modificato l’ambito di operatività del regime in esame riducendo – per il biennio 2020 e 2021 – la soglia di fatturato necessaria per l’accesso da 10 a 5 miliardi di euro<sup>338</sup>.

In conclusione, anche in considerazione degli ultimissimi interventi in materia, è tempo di evidenziare come l’analisi delle disposizioni di riferimento in tema di requisiti necessari per l’accesso al regime di adempimento collaborativo mostri un approccio di selezione da parte del Legislatore di stampo prettamente quantitativo<sup>339</sup>, in parziale controtendenza con l’approccio più qualitativo implementato invece in altre giurisdizioni. Stando infatti a quanto sottolineato in dottrina da Allevato<sup>340</sup>, sistemi di *cooperative compliance* più evoluti mirano a criteri di selezione dei partecipanti differenti quali la *compliance history*, l’*industry* di appartenenza, gli effetti di una potenziale *non-compliance* o la composizione e la storia di *compliance* del *management*. Un’ulteriore sostanziale differenza tra l’implementazione italiana dell’istituto di *cooperative compliance* rispetto ad altri ordinamenti è poi riscontrabile nel diverso *profiling* dei partecipanti e più in particolare al diverso ruolo attribuito al sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Mentre infatti il nostro sistema prevede che al momento della presentazione della domanda di ammissione al regime il *Tax Control Framework* risulti essere pienamente completo ed efficace, altri sistemi considerano invece lo sviluppo e l’elaborazione di un adeguato sistema di controllo del rischio fiscale un “*punto di arrivo del rapporto di collaborazione instaurato piuttosto che*

---

<sup>336</sup> Nella stessa sede il Legislatore affida poi la progressiva individuazione di ulteriori contribuenti ammissibili al regime a successivi decreti del Ministro dell’Economia e delle Finanze, individuando come limite minimo quantitativo un volume di affari o di ricavi non inferiore a quello di cento milioni di euro.

<sup>337</sup> L’art. 1 – unica disposizione del Decreto Ministeriale in esame – afferma: “È fissato al 31 dicembre 2019 il termine finale della fase di prima applicazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli da 3 a 7 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128”.

<sup>338</sup> L’art. 1 – anche in questo caso unica disposizione del Decreto Ministeriale in esame – afferma: “Per gli anni 2020 e 2021, i contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a cinque miliardi di euro sono ammessi al regime di adempimento collaborativo di cui agli articoli da 3 a 7 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128”.

<sup>339</sup> Marino G., “*Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d’impresa*”, EGEA, 2018, pag. 144.

<sup>340</sup> Allevato G., “*La ‘cooperative compliance’ italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali*”, in “*Corriere Tributario*” n. 41, 2016, pag. 3168.

*un prerequisito di accesso al regime*”<sup>341</sup>. Emblematico di questa differenza è di certo l’approccio adottato dal Legislatore olandese nel c.d. *Horizontal Monitoring* (cfr. *supra* Cap. 1 Par. 3.3), in un certo senso un “cugino” straniero del nostro adempimento collaborativo. Oltre a caratterizzarsi per un ambito di applicazione soggettivo decisamente più esteso del nostro<sup>342</sup> l’istituto di *cooperative compliance* implementato nei Paesi Bassi si caratterizza per una suddivisione in diversi *steps* che partendo da una selezione dei contribuenti, sulla base di un approccio qualitativo, e passando per la definizione di tutte le questioni fiscali pendenti, giunge alla stipula del c.d. *compliance agreement* mediante il quale i contribuenti – se necessario affiancati di funzionari del Fisco – si impegnano ad apportare i miglioramenti opportuni al proprio TCF per poter essere ritenuti affidabili dall’Amministrazione Finanziaria<sup>343</sup> e poter beneficiare del relativo trattamento premiale<sup>344</sup>. L’idea di considerare il TCF come elemento di progressiva elaborazione nell’ambito dell’approccio collaborativo tipico dell’istituto piuttosto che prerequisito per la profilazione accomuna e trova riscontro anche nei regimi di *cooperative compliance* implementati in Inghilterra nonché in Australia e negli USA<sup>345</sup> rinforzando dunque un elemento di non trascurabile differenziazione con il regime di adempimento collaborativo<sup>346</sup> introdotto in Italia.

---

<sup>341</sup> Allevato G., “La ‘cooperative compliance’ italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali”, in “Corriere Tributario” n. 41, 2016, pag. 3168.

<sup>342</sup> Al punto tale da ricomprendere non soltanto imprese di più grandi dimensioni ma altresì piccole e medie imprese nonché addirittura singoli cittadini, con le opportune diversificazioni (cfr. *supra* Cap. 1 Par. 3.3: “Esperienza in altri ordinamenti”).

<sup>343</sup> Allevato G., “La ‘cooperative compliance’ italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali”, in “Corriere Tributario” n. 41, 2016, pag. 3168.

<sup>344</sup> The Netherlands Tax and Customs Administration, “Horizontal Monitoring within the medium to very large businesses segment”, 30 novembre 2010, pagg. 7-8.

<sup>345</sup> Per approfondimenti in questo ambito, *ex multis*, si rinvia a: J. Friedman - G. Loomer - J. Vella, “Analyzing the Enhanced Relationship Between Corporate Taxpayers and Revenue Authorities: A U.K. Case Study”, in “Internal Revenue Service Bulletin”, 2009; Australian Taxation Office for the Commonwealth of Australia, “Large business and tax compliance”, 2014 ed infine D. Nolan, “The Compliance Assurance Process: A New Approach to Corporate Tax Administration”, in “Journal of Tax Practice and Procedure”, 2005.

<sup>346</sup> A fronte di questa sommaria analisi comparatistica, in dottrina Allevato ravvede un’ incongruenza nel regime di *cooperative compliance* implementato in Italia e pone un quesito quasi provocatorio. Dal momento che il contribuente che presenta la domanda di ammissione al regime di adempimento collaborativo deve premunirsi di un efficace e completo TCF che lo rende sostanzialmente già pienamente attento e sensibile al rischio fiscale al momento dell’adesione, quale sarebbe l’utilità del programma di *cooperative compliance*? (Allevato G., “La ‘cooperative compliance’ italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali”, in “Corriere Tributario” n. 41, 2016, pag. 3168).

### 4.3. Adesione al regime e cause di esclusione.

L'art. 7 del D.Lgs. 128/15 – prima di definire i requisiti soggettivi determinanti in fase di prima applicazione – ai commi 2 e 3 si sofferma sugli aspetti procedurali ai fini della presentazione della domanda di ammissione al regime nonché sulle relative cause di esclusione. Anche in questo caso il Legislatore ha voluto fissare alcuni punti fermi, lasciando che fossero poi successivi interventi da parte dell'Agenzia delle Entrate a definirne la disciplina più nel dettaglio. Anche con riferimento quindi agli aspetti procedurali ed alle cause di esclusione, l'analisi della normativa contenuta nel Decreto Certezza del Diritto necessita di essere arricchita da quanto riportato nei Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate – tanto nel 2016 quanto nel 2017 – nonché nella Circolare intervenuta *medio tempore*.

Cominciando dal procedimento di ammissione, l'art. 7, co. 2, D.Lgs. 128/2015 prevede che i contribuenti intenzionati ad accedere al regime di adempimento collaborativo inviino la domanda di accesso in via telematica compilando l'apposito modello presente sul sito dell'Agenzia delle Entrate. Il Provvedimento del 2016 dispone poi modalità specifiche per l'invio della domanda di accesso per i soggetti non residenti<sup>347</sup>. Tale ultimo Provvedimento risulta indispensabile nell'andare a determinare i dati che l'istanza deve riportare<sup>348</sup> tra cui rientrano la denominazione dell'impresa e altri elementi identificativi, la dichiarazione del possesso di almeno uno dei requisiti soggettivi, la dichiarazione del possesso di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale e la sottoscrizione. Il contribuente che intende aderire al regime deve inoltre arricchire la documentazione altresì con la descrizione dell'attività svolta dall'impresa, la strategia fiscale, la descrizione del sistema di controllo fiscale adottato, la mappa dei processi aziendali ed infine la mappa dei rischi fiscali<sup>349</sup> individuati dal sistema di controllo a partire dalla sua

---

<sup>347</sup> Come specificato al punto 4.3 del Provvedimento 2016: “*per i soggetti non residenti domanda di accesso può essere presentata dalla casella di posta elettronica ordinaria indicata nelle istruzioni per la compilazione del modello*”.

<sup>348</sup> Cfr. punto 4.4 e 4.5, PROT. N. 54237/2016.

<sup>349</sup> La definizione di “mappa dei rischi” viene fornita dalla Circolare del 2016 (*domanda 3.4*) nel modo che segue: “*la mappa dei rischi evidenzia tutti i rischi fiscali associati ad ogni processo aziendale, intendendo per tale un insieme di attività interdipendenti svolte per raggiungere un determinato obiettivo. [...] La mappa è quindi normalmente redatta per processo aziendale e per ogni attività di cui questo si compone, ne evidenzia gli eventuali rischi, la rilevanza degli stessi ai fini del raggiungimento degli obiettivi aziendali, nonché i controlli posti a presidio degli stessi. Si ritiene infine che la mappa debba includere anche il valore economico delle attività in cui si scompone il processo, ove quantificabile, ed evidenziare il rischio c.d. ‘inerente’ e l’eventuale rischio c.d. ‘residuale’. Per rischio inerente si intende il rischio che*

implementazione. La documentazione allegata in sede di presentazione dell'istanza può inoltre essere integrata su iniziativa del contribuente entro 30 giorni. La finalità di tutto il corredo documentale descritto – decisamente articolato e approfondito – è quella di consentire all'Ufficio competente una prima valutazione sulla completezza e sull'efficacia del sistema di controllo del rischio fiscale. Consapevole delle difficoltà che il contribuente può riscontrare nel fornire una documentazione quanto più esaustiva e completa, il Provvedimento del 2016 prevede che eventuali carenze documentali o necessità di integrazioni della documentazione rilevate dall'Ufficio, possano essere sanate su richiesta di quest'ultimo. Tale richiesta di integrazione determina *tout court* la sospensione dei termini della procedura – *ex art. 7, co. 2 D.Lgs. 128/2015* – sino alla presentazione della relativa documentazione o sino alla presa d'atto dell'avvenuta implementazione delle misure correttive eventualmente richieste. Ad ogni modo, al fine di evitare una sospensione *sine die* dei termini della procedura di ammissione, la mancata presentazione della documentazione, decorsi sei mesi dalla richiesta, comporta l'automatica rinuncia del contribuente alla procedura.

La presentazione dell'istanza di adesione al regime determina l'apertura della fase istruttoria finalizzata alla verifica della sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi richiesti *ex lege* e al termine della quale l'Ufficio – in caso di esito positivo – potrà decretare l'ammissione del contribuente. È bene premettere che, al fine di garantire affidabilità e tempi certi, il Legislatore ha previsto già all'art. 7, co. 2, D.Lgs. 128/2015 un termine perentorio, decorrente dalla data di presentazione della richiesta, di 120 giorni per la conclusione dell'attività istruttoria e che – come anticipato – è sospeso nel caso di richiesta di integrazione documentale avanzata dall'Ufficio. Nel corso dell'attività istruttoria, il Provvedimento del 2016 riconosce ai dipendenti dell'Agenzia la possibilità di effettuare accessi – in tempi concordati<sup>350</sup> – presso le sedi di svolgimento dell'attività di impresa del contribuente o, in caso di contribuente non residente, presso la stabile organizzazione, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini dell'attività conoscitiva. Il fatto di prevedere questo potere d'accesso, seppur

---

*indipendentemente dai presidi adottati, è connesso ai processi aziendali d'impresa. Per rischio residuale si intende il rischio che residua nonostante i presidi adottati”.*

<sup>350</sup> È necessaria altresì la previa autorizzazione rilasciata dal capo dell'Ufficio ai sensi della disciplina generale prevista dall'art. 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 rubricato “Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto”. (Marino G., “Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa”, EGEA, 2018, pag. 157).

concordato, nel corso di questa fase ha suscitato dubbi e perplessità circa la concreta utilizzabilità delle informazioni raccolte in tale circostanza in sede di controllo sull'impresa non ancora aderente al regime o su altre imprese del gruppo. Una prima soluzione al quesito è stata offerta dalla Circolare<sup>351</sup> del 2016 che, richiamando i doveri di collaborazione, correttezza e trasparenza cui è tenuta l'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 5, co. 1, lett. c del Decreto Certezza del Diritto, ha statuito che gli elementi informativi raccolti non possano costituire innesco per successive attività di controllo del contribuente non ancora ammesso al regime. Quanto affermato dalla Circolare ha poi trovato riscontro anche nel Provvedimento del 2017 che coerentemente ha in primo luogo chiarito come le informazioni acquisite nel corso dell'attività di accesso nel corso dell'attività istruttoria siano da ritenersi pienamente tutelate dal segreto d'ufficio<sup>352</sup>, e ha inoltre sottolineato come i richiamati doveri di correttezza e trasparenza – disposti dal D.Lgs. 128/2015 – relativi al trattamento degli elementi informativi raccolti nel corso della procedura restino fermi anche nel caso in cui la verifica compiuta nel corso dell'istruttoria dia esito negativo o il contribuente venga successivamente escluso o receda dal regime<sup>353 354</sup>.

Terminata l'attività istruttoria l'Ufficio competente comunica al contribuente l'esito della verifica dei requisiti oggettivi e soggettivi richiesti *ex lege* ai sensi degli artt. 4 e 7 del Decreto Certezza del Diritto. In caso di esito positivo – dunque di ammissione dell'impresa al regime di adempimento collaborativo – il primo effetto che ne consegue è l'iscrizione del contribuente nel relativo elenco pubblicato sul sito istituzionale

---

<sup>351</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare N.38/E, *domanda* 3.6.

<sup>352</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, PROT. N. 101573/2017, *punto* 2.1 lett. b, che espressamente richiama, in materia di tutela del segreto d'ufficio, l'art. 68 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e l'art. 66 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

<sup>353</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate PROT. N. 101573/2017, *punto* 2.1 lett. e.

<sup>354</sup> Il *punto* 2.1 del Provvedimento direttoriale del 2017, nell'elencare i doveri dell'Agenzia delle Entrate disponendo le relative regole di condotta, ha l'effetto di andare a definire quasi un "*codice di autolimitazione*" rispetto a quelle che sono le prerogative comunemente riconosciute in capo all'Amministrazione Finanziaria. Tra queste forme di autolimitazione appunto spicca soprattutto la citata indisponibilità di impiego di elementi istruttori o informazioni inerenti al rischio fiscale comunicate dal contribuente ai fini dell'innesco di indagini, nei confronti dello stesso, relative a periodi di imposta antecedenti. In quest'ultima limitazione in particolare appare evidente l'intento del Legislatore di accrescere l'*appeal* dell'istituto dell'adempimento collaborativo incentivando il contribuente alla massima trasparenza e contribuendo a dar vita a quel clima di leale collaborazione cui la *cooperative compliance* aspira. (Cfr. Pistolesi F., "*Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo*", in "*Corriere Tributario*" n. 30, 2017, pag. 2412).

dell’Agenzia delle Entrate<sup>355</sup>. Chiaramente non si può escludere altresì la possibilità che l’attività istruttoria condotta dia esito negativo o che il contribuente, una volta ammesso al regime, possa essere successivamente escluso o decida di recedere. Il Legislatore prima e l’Amministrazione Finanziaria poi hanno dovuto inevitabilmente anche soffermarsi sull’analisi di queste ultime eventualità. Da un punto di vista normativo l’uscita dal regime di adempimento collaborativo trova un punto di riferimento nel breve comma 3 dell’art. 7 del Decreto, che si limita ad affrontare l’ipotesi di esclusione del contribuente, su iniziativa quindi dell’Agenzia dell’Entrate. La disposizione citata prevede in primo luogo che l’esclusione debba essere disposta con provvedimento motivato e che possa essere determinata da tre diversi ordini di ragioni: perdita del requisito oggettivo richiesto *ex lege* (ai sensi dell’art. 4), perdita del requisito soggettivo dimensionale (disposto dall’art. 7, co. 4) o infine per inosservanza degli impegni e dei doveri propri del contribuente (sanciti all’art. 5, co. 2). Anche in questa circostanza è indispensabile accompagnare la lettura della disposizione normativa con quanto disposto nei diversi documenti dell’Agenzia delle Entrate ed in particolare con il Provvedimento del 2017 che dedica il *Capo III* alle “*Cause di esclusione*”. L’analisi avrà inizio dalla causa di esclusione per perdita del requisito soggettivo/dimensionale, mentre le altre due – strettamente connesse da consentirne la trattazione congiunta – verranno affrontate successivamente.

Cominciando quindi dalla causa di esclusione per ragioni dimensionali, tale causa si configura nel caso in cui il contribuente inizialmente ammesso al regime di adempimento collaborativo consegua per tre esercizi consecutivi volumi di affari o ricavi significativamente inferiori ai limiti previsti dall’art. 7, co. 4<sup>356</sup>. Il Provvedimento 2017 tuttavia evidenzia due circostanze che rendono non applicabile la causa di esclusione in esame<sup>357</sup>. L’Ufficio competente – nel constatare il significativo decremento del volume d’affari o di ricavi nell’ultimo triennio – deve assicurarsi che tale evento non dipenda da fattori esogeni all’impresa, dunque non controllabili, e in ogni caso non deve tenere conto

---

<sup>355</sup> “L’inserimento del contribuente nell’elenco pubblicato sul sito istituzionale dell’Agenzia delle Entrate è obbligatorio ai sensi dell’art. 6, co. 5, del Decreto” (Agenzia delle Entrate, Circolare N. 38/E, domanda 4.1). L’elenco è consultabile al seguente link:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/elenco-societa-ammesse-al-regime>

<sup>356</sup> Dunque, di 10 miliardi nella c.d. “fase di prima a applicazione” mentre di 5 miliardi per il biennio 2020 e 2021.

<sup>357</sup> Cfr. PROT. N. 101573/2017, punto 9.2, lett. a.

della perdita dei requisiti dimensionali derivanti da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo<sup>358</sup>. Come detto, le ulteriori cause di esclusione sono poi determinante da questioni attinenti ai requisiti e all'efficacia del sistema di controllo del rischio fiscale (requisito oggettivo), a loro volta fortemente connesse con quelle determinate dall'inosservanza dei principi di cooperazione e trasparenza. In questo senso il Provvedimento del 2017 contempla da un lato la mancata comunicazione o individuazione di un “rischio fiscalmente rilevante” e dall'altra la presenza di uno o più episodi gravi di mancata collaborazione o trasparenza che determinino il venir meno del fondamentale rapporto di fiducia, ivi inclusa la mancata rappresentazione di “rischi fiscali significativi” e di operazioni rientranti in schemi di pianificazione fiscale aggressiva. Merita sottolineare che proprio nell'affrontare il tema delle cause di esclusione il Provvedimento introduce un'inedita qualificazione del rischio fiscale in rischio fiscale significativo e rischio fiscale rilevante, fornendo per entrambi la relativa definizione. Ai sensi della lett. j del punto 1 del Provvedimento in esame per “rischi fiscali significativi si intendono i rischi che insistono su fattispecie per le quali, su comune valutazione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa [...], si ritengono operanti i doveri di trasparenza e collaborazione previsti dal Decreto”. Sono diversi i fattori che l'Ufficio può tenere in considerazione ai fini della determinazione della significatività del rischio come ad esempio il valore economico delle attività sottostanti, della natura ordinaria o straordinaria dell'operazione così come anche della rilevanza delle eventuali violazioni in termini di impatto e responsabilità. La comprensione di questa prima categoria di rischio fiscale passa dall'approfondimento degli impegni e dei doveri reciproci che sorgono *tout court* in capo all'Ufficio ed al contribuente al momento dell'ammissione al regime di adempimento collaborativo, che saranno oggetto di approfondimento più avanti (cfr. *infra* Par. 4.4). Per ora è sufficiente tenere presente che nell'incontro di apertura – o in quelli successivi – contribuente e Ufficio concordano in contraddittorio, tenendo anche

---

<sup>358</sup> Quanto disposto nel Provvedimento 2017 in merito ai fenomeni di aggregazione e disaggregazione e alla loro irrilevanza ai fini della valutazione dei requisiti dimensionali per determinare la permanenza o l'esclusione del contribuente dal regime di adempimento collaborativo va a confermare quanto già anticipato dalla Circolare (*domanda* 9.1) e – ancor prima – dal Provvedimento del 2016 (*punto* 5.9). In queste ultime due disposizioni l'Agenzia delle Entrate ha affermato come aggregazione e disaggregazione non rilevino altresì in fase di ammissione del contribuente aprendo all'istituto della c.d. “gemmazione”, che affianca – come modalità alternativa di adesione al regime – l'accesso “per trascinamento”. Nella Circolare si legge infatti che “*laddove a seguito di tali operazioni venga ad esistere un soggetto di nuova costituzione ‘gemma’ dal precedente ed appartenente al medesimo gruppo, si ritiene che lo stesso possa avere ingresso al regime di adempimento collaborativo, previa presentazione di apposita istanza*” (*domanda* 9.1, ultima parte).

conto del settore di operatività del primo, le c.d. “*soglie di materialità quantitativa e qualitativa*” delle fattispecie in ordine alle quali operano i doveri di collaborazione e trasparenza. Le future operazioni realizzate dal contribuente che dovessero integrare tali soglie dovranno essere poi oggetto di comunicazione tempestiva ed esauriente ove idonee ad inficiare la corretta operatività fiscale o in contrasto con principi e finalità dell’ordinamento<sup>359</sup>. Diversamente – la lett. *k*, punto 1, del Provvedimento 2017 – definisce il rischio fiscale rilevante come “*un rischio la cui mancata individuazione o comunicazione sia tale da compromettere l’affidamento dell’Ufficio nel sistema di rilevazione, misurazione, monitoraggio e controllo del rischio fiscale*”. Da una prima lettura delle due definizioni la differenza tra le due categorie di rischio sembrerebbe non particolarmente evidente. Tuttavia, il *discrimen* è da individuare nel riferimento alle soglie di materialità ed al conseguente dovere di comunicazione. Quest’ultimo di base è da ritenersi escluso per quelle fattispecie che non superano le soglie di materialità quantitativa e qualitativa concordate ed i cui rischi fiscali si considerano inoltre comunicati se contemplati nella mappa dei rischi. Tale premessa ci permette di affermare che il rischio fiscale rilevante sia quello che – pur non essendo qualificabile come significativo in quanto non eccedente le menzionate soglie – deve comunque essere mappato. Proprio l’omessa mappatura di rischi qualificati come rilevanti determinerebbe l’inaffidabilità del sistema di controllo del rischio fiscale, dunque la violazione del requisito di efficacia dello stesso richiesta dall’art. 4 del Decreto e di conseguenza l’esclusione dal regime di adempimento collaborativo.

Il novero delle cause di esclusione disposte *ex lege* ai sensi dell’art. 7, c. 3 del D.Lgs. 128/2015 è stato poi arricchito di un ulteriore fattispecie dal Provvedimento del 2017. Quest’ultimo integra infatti la normativa di riferimento disponendo che costituisce altresì causa di esclusione dal regime la condanna, con sentenza passata in giudicato, per specifiche fattispecie di reato<sup>360</sup> di amministratori, dirigenti o firmatari delle dichiarazioni fiscali delle imprese ammesse al regime, per fatti avvenuti durante il periodo di adesione al regime di adempimento collaborativo<sup>361</sup>.

---

<sup>359</sup> Valente P., Rizzardi R., Consiglio P. e Mattia S., “*Interpello Internazionale. Modelli di Tax Compliance preventiva*”, IPSOA Fiscalità Internazionale, Wolters Kluwer, 2017, pag. 385.

<sup>360</sup> Il Provvedimento 2017 menziona in particolare i reati di cui agli articoli 2,3,8 e 11 del Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

<sup>361</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, PROT. N. 101573/2017, punto 9.3.

Da un punto di vista procedimentale, una volta riscontrata la sussistenza di una causa di esclusione l'Ufficio ne dà comunicazione al contribuente con atto motivato invitandolo a fornire – entro il termine di 60 giorni – eventuali memorie a propria difesa. In caso di inidoneità delle memorie presentate o di mancata presentazione delle stesse, l'Ufficio competente emette apposito provvedimento di esclusione del contribuente dal regime e ne dà diretta comunicazione allo stesso. Lo stesso Ufficio provvederà inoltre alla cancellazione dell'impresa dall'elenco dei partecipanti al regime di adempimento collaborativo presente sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate. L'esclusione ha effetto dalla data di consegna o notifica del provvedimento di esclusione e da inizio ad una fase transitoria in uscita. Come detto, in virtù dei doveri di correttezza e buona fede a fondamento del rapporto ormai cessato, in ogni caso gli elementi informativi raccolti dall'Ufficio non possono costituire fonte di innesco per successive attività nei confronti del contribuente fuoriuscito<sup>362</sup>.

Infine, è bene precisare che il rapporto di collaborazione e trasparenza tra Fisco e contribuente definito dal regime di adempimento collaborativo possa cessare anche su iniziativa del contribuente. L'ipotesi del recesso – pur non trovando riferimenti nel Decreto Certezza del Diritto – è contemplata nel Provvedimento del 2017 ove si ammette che il contribuente, in qualunque momento, possa manifestare all'Ufficio la volontà di non permanere nel regime. Ricevuta tale comunicazione, l'Ufficio emette apposito provvedimento di esclusione replicando poi le stesse modalità procedurali di cui sopra.

#### 4.4. Procedura di svolgimento.

Una volta analizzato l'*iter* di adesione del contribuente al regime di adempimento collaborativo, è bene soffermarsi adesso sullo svolgimento della procedura al fine di comprendere come – più in concreto – si realizza e si instaura l'innovativo rapporto di collaborazione e reciproco affidamento tipico del regime di *cooperative compliance*. Proprio al fine di favorire l'instaurazione di un clima collaborativo e consentire un dialogo effettivo e costante tra Fisco e contribuente è previsto – fin da subito – che questi venga

---

<sup>362</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare N. 38/E, *domanda* 9.4.

affiancato da due funzionari di riferimento, fondamentali punto di contatto tra l'impresa e l'Agenzia delle Entrate<sup>363</sup>. Tali funzionari devono calarsi al meglio nella realtà operativa del contribuente e dar vita ad un rapporto di cooperazione reciproca con il dipartimento fiscale interno all'impresa. Proprio questa interazione rappresenta probabilmente l'aspetto più rivoluzionario dell'adempimento collaborativo e dona forma e concretezza al passaggio dalla c.d. "*visione attendista*" al dialogo preventivo<sup>364</sup> sino a quel momento soltanto teorizzato e auspicato. La possibilità infatti per i funzionari dell'Amministrazione Finanziaria di operare direttamente dall'interno dell'impresa ed analizzare i singoli processi decisionali consente di superare la distinzione tra l'assunzione di "*tax positions*" da parte del contribuente e la successiva fase di controllo. Un aspetto inerente alla figura dei suddetti funzionari che tuttavia necessiterebbe di ulteriori chiarimenti da parte del Legislatore o quantomeno dall'Agenzia delle Entrate in sede di attuazione, è certamente quello relativo al loro potere decisionale e ai relativi margini di autonomia. Stando a quanto risulta dalle attuali disposizioni di riferimento, la volontà dell'ordinamento appare quella di non riconoscere in capo a tale figura un potere decisionale diretto ed indipendente. L'approccio – come risulta anche dalla Circolare del 2016 (N. 38/E) – appare piuttosto quello di "*lavoro in team*", con un costante coinvolgimento dell'Ufficio competente, soluzione peraltro condivisibile essendo volta a garantire una tendenziale coerenza e uniformità dell'azione amministrativa dell'Ufficio competente<sup>365</sup>.

Una volta ammesso il contribuente e affiancato dai funzionari di cui sopra si provvede a fissare l'incontro di apertura della procedura di adempimento collaborativo, al fine di concordare in contraddittorio<sup>366</sup> le soglie di materialità quantitativa e qualitativa delle

---

<sup>363</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare N.38/E, domanda 11.1 "... *La nomina del funzionario di riferimento risponde all'esigenza di assicurare che l'analisi espletate nel corso della procedura avvengano in costante collaborazione con il contribuente e nella piena consapevolezza e comprensione delle caratteristiche dell'impresa, dell'attività svolta e del settore in cui essa opera. [...]*".

<sup>364</sup> Stancati G., "*Le tendenze dell'accertamento: compliance e diritto di interpello*" in cap. X "*Il processo su atti dell'accertamento*" in Basilavecchia M., "*Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*", Terza edizione ampliata, G. Giappichelli Editore, 2018, pag. 225.

<sup>365</sup> Ferroni B., "*Cooperative compliance: un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese*", in "*Il Fisco*" n. 25, 2017, pag. 1-2407.

<sup>366</sup> Come evidenziato giustamente in dottrina, l'approfondimento della disciplina dell'adempimento collaborativo porta ad escludere che tali soglie di materialità quantitativa e qualitativa possano essere stabilite unilateralmente dall'Ufficio competente. Proprio in occasione di questo incontro di apertura comincia infatti ad operare il dovere del contribuente di fornire in modo trasparente tutte le informazioni sulle operazioni e sui presidi di controllo a mitigazione dei relativi rischi inseriti nel *Tax Control Framework*. (Cfr. Stancati G. e Nobile L., "*Il contraddittorio nel regime di adempimento collaborativo*", in "*Corriere Tributario*" n. 12, 2019, pag. 1109).

fattispecie in ordine alle quali si intendono operanti i doveri di collaborazione e trasparenza e che presentano quindi “rischi fiscali significativi”. Alla luce di quanto illustrato in precedenza in tema di cause di esclusione dal regime, è facile comprendere la rilevanza di tale incontro, volto a determinare il perimetro degli obblighi di comunicazione del contribuente<sup>367</sup>. Questi contatti tra impresa e Ufficio prendono forma nel corso delle c.d. *interlocuzioni costanti e preventive*, volte a consentire al contribuente di comunicare all’Ufficio situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi od operazioni potenzialmente qualificabili come pianificazioni fiscali aggressive. Per il contribuente poi – in ossequio alle finalità più tipiche del regime in esame – è fatta salva la possibilità di interloquire con l’Ufficio competente per situazioni incerte e poco chiare, indipendentemente dalle soglie quantitative prestabilite.

Tutta l’attività di interlocuzione tra Ufficio e contribuente è caratterizzata da un alto livello di tracciabilità e documentazione di ogni attività tramite l’impiego obbligatorio della posta elettronica certificata (PEC) e, per quanto riguarda l’attività svolta in contraddittorio, la redazione di processi verbali. Questo carattere di fondo del regime di adempimento collaborativo trova conferma anche nel Provvedimento del 2017 che dedica il punto 5 proprio alla c.d. “*Formalizzazione delle posizioni assunte nel corso della procedura*”. Tale punto apre infatti prevedendo che le posizioni assunte dall’Ufficio sui rischi fiscali comunicatigli dal contribuente vengano formalizzate mediante pareri motivati o altri strumenti volti a garantire la certezza preventiva sulle fattispecie esaminate<sup>368</sup>. Più in particolare si prevede che il trattamento fiscale di operazioni o complesso di operazioni, anche straordinarie, ritenute strategiche per l’impresa, vengano valutate in contraddittorio da Ufficio e contribuente e formalizzate poi in un documento – sottoscritto da entrambe le parti – denominato “*accordo di adempimento collaborativo*”. Trattasi di un accordo del tutto peculiare ed esclusivamente pertinente al regime nazionale di *cooperative compliance*, vincolante per le parti per il periodo d’imposta nel corso del quale viene concluso nonché per i successivi, salvo mutamenti rilevanti delle circostanze

---

<sup>367</sup> Le fattispecie non rientranti nelle soglie non si considerano rischi fiscali significativi e si considerano escluse dai doveri di comunicazione, risultando in questo caso sufficiente il loro inserimento nella mappa dei rischi. Questo elemento dimensionale non esclude tuttavia che le stesse questioni possano essere esaminate congiuntamente da Ufficio e contribuente nel corso delle interlocuzioni. (cfr. Marino G., “*Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d’impresa*”, EGEA, 2018, pag. 159; Ferroni B., “*Cooperative compliance: un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese*”, in “*Il Fisco*” n. 25, 2017, pag. 1-2407; PROT. N. 101573/2017, punti 4.4 e 4.5).

<sup>368</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, PROT. N. 101573/2017, punto 5.1.

di fatto o di diritto<sup>369</sup>. Chiaramente non si può escludere che le parti, al momento della conclusione del suddetto accordo, possano avvertire la necessità di compiere ulteriori approfondimenti ed accertamenti tecnici di particolare complessità su alcune questioni. In questa circostanza il Provvedimento consente, d'intesa tra le parti, di rinviare al periodo d'imposta successivo la trattazione di tali operazioni e la sottoscrizione dei relativi accordi (c.d. "*posizioni rinviate*"). Anche di tali ultime posizioni contribuente e Ufficio dovranno tenere conto nell'*incontro di chiusura della procedura* che deve essere fissato con cadenza annuale o, ogni caso, entro il termine di presentazione delle dichiarazioni fiscali. In questa sede le controparti hanno modo di riepilogare le posizioni assunte nel corso della procedura distinguendo tra posizioni condivise, in merito alle quali le parti hanno formalizzato un "accordo di adempimento collaborativo", e "posizioni sospese", che risultano invece ancora controverse al momento dell'incontro conclusivo. Sempre nel corso dell'incontro di chiusura si valutano gli esiti delle verifiche sull'operatività del sistema di controllo svolti dall'Ufficio e si riepilogano le "posizioni rinviate", i cui relativi approfondimenti vengono rinviati all'esercizio successivo. Il contenuto e le risultanze dell'incontro di chiusura vengono infine riportati in un nuovo documento che prende il nome di "*nota di chiusura della procedura*", che conferma e rafforza ulteriormente il carattere spiccatamente formalizzato dello svolgimento del regime in esame. Le eventuali posizioni sospese – rispetto alle quali contribuente e Ufficio non sono riusciti a raggiungere una soluzione condivisa e risultanti dalla nota di chiusura – dovranno essere riesaminate nel più breve tempo possibile. Emerge in questo senso la funzione deflattiva del contenzioso dell'adempimento collaborativo. Tuttavia, nel caso in cui tale riesame dovesse dare esito negativo, non riuscendo quindi a superare l'attrito tra le parti, l'Ufficio è incaricato di inviare processo verbale alle articolazioni territoriali competenti riassumendo le posizioni sospese per dare avvio alla successiva attività di accertamento<sup>370</sup>.

---

<sup>369</sup> In tema di efficacia dell'accordo di adempimento collaborativo, è importante rilevarne anche la potenziale efficacia retroattiva ricollegata tuttavia al verificarsi di alcune condizioni. Più nello specifico, il punto 6.4 del Provvedimento del 2017 ammette che "*qualora le circostanze di fatto o di diritto a base delle risposte rese o degli accordi sottoscritti ricorrano per uno o più periodi di imposta precedenti alla comunicazione delle risposte o alla stipula degli accordi [...], relativamente a tali periodi di imposta è fatta salva la facoltà per il contribuente di far valere retroattivamente le risultanze delle risposte o degli accordi stessi, provvedendo, ove si renda a tal fine necessario rettificare il comportamento adottato ...*" facendo ricorso all'istituto del ravvedimento operoso (cfr. *supra* Cap. 2, Par. 6) o ricorrendo alla presentazione della dichiarazione integrativa (Cfr. *supra* Cap. 2, Par. 5).

<sup>370</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, PROT. N. 101573/2017, punto 6.4.

Affinché il regime dell'adempimento collaborativo funzioni al meglio è fondamentale che l'Amministrazione Finanziaria trasmetta certezza ed affidabilità al contribuente. Non bisogna dimenticarsi che è stato il perseguimento della massima certezza possibile nell'applicazione della normativa fiscale ad aver determinato, nel corso del tempo, la necessità di dar forma ad istituti di *cooperative compliance*. In risposta a tale esigenza vanno dunque intesi l'alto livello di formalizzazione e la tracciabilità che caratterizzano il tipico svolgimento della procedura di adempimento collaborativo, concretizzati in particolare dal menzionato accordo di adempimento collaborativo e dalla nota di chiusura ma anche nei più comuni pareri motivati adottati dall'Ufficio. Queste intese sulle posizioni fiscali così delineate non possono tuttavia considerarsi immutabili ma devono poter rispondere a possibili e repentini mutamenti delle circostanze di fatto e di diritto sottostanti. È dunque dall'esigenza di adattare gli accordi raggiunti e formalizzati ai mutamenti di fatto e di diritto, pur senza intaccare gli obiettivi di certezza preventiva e stabilità perseguiti dall'istituto, che nasce l'attenzione per i possibili interventi in modifica delle posizioni precedentemente assunte<sup>371</sup>. Il Provvedimento del 2017 dedica a questo aspetto il *punto 7*, dal titolo "*Modifica delle posizioni assunte nel corso delle interlocuzioni preventive*". Quest'ultimo dispone che nel caso in cui, nell'esame della documentazione o dalle attività espletate così come per altra via, l'Ufficio dovesse riscontrare un mutamento delle condizioni di fatto o di diritto determinanti ai fini delle risposte rese in sede di interlocuzione, dovrà invitare l'impresa al contraddittorio al fine di adattare la posizione precedentemente assunta alle mutate circostanze<sup>372</sup>. È evidente che nel caso di esito positivo del confronto, la nuova posizione concordata andrà a sostituirsi alla precedente, ma dall'altro lato non può tuttavia escludersi che in contraddittorio le parti non pervengano ad una soluzione comune. In questo secondo caso il Provvedimento dispone che la risposta resa o l'accordo originariamente concluso si considerino privi di effetti dal momento in cui è intervenuta la variazione<sup>373</sup>. L'improduttività di effetti della risposta resa o dell'accordo intervengono altresì nel caso

---

<sup>371</sup> Il riferimento generale in questo senso viene offerto dal Provvedimento del 2017 al *punto 2.2*. lett. *c*, dove si afferma che "*le posizioni espresse dall'Agenzia delle Entrate all'esito delle interlocuzioni costanti e preventive vincolano l'Amministrazione Finanziaria e restano valide finché restano invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese ... (continua)*".

<sup>372</sup> La richiesta di modifica delle posizioni originariamente prese può derivare altresì dall'iniziativa del contribuente laddove ravvisi variazioni delle circostanze di fatto o di diritto suscettibili di incidere sulla validità delle conclusioni raggiunte. Nell'istanza di modifica il contribuente dovrà assicurarsi di esporre in modo completo e dettagliato le ragioni della stessa e le modifiche proposte. (Cfr. Agenzia delle Entrate, PROT. N. 101573/2017, *punto 7.4*).

<sup>373</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, PROT. N. 101573/2017, *punto 7.2*.

in cui l'Ufficio, nell'ambito delle proprie ordinarie attività, ravvisi una rappresentazione mendace o incompleta delle circostanze originariamente esposte dal contribuente. L'Ufficio in questo caso, reso edotto il contribuente, lo invita a presentare memorie difensive entro un termine di 60 giorni e non si esclude che condotte di questo genere – manifestando l'inosservanza dei propri doveri da parte del contribuente – possano condurre all'esclusione dell'impresa dal regime.

#### 4.5. Impegni dell'Amministrazione Finanziaria e del contribuente.

L'art. 5 del D.Lgs. 128/2015 è dedicato – come intuibile dalla rubrica “*Doveri*” – agli impegni a carico dell'Agenzia delle Entrate e dell'impresa/contribuente. Anche in questa circostanza, la normativa di riferimento è completata ed arricchita da quanto disposto con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate nel 2017<sup>374</sup>, più in particolare al *punto 2*. Con ordine e chiarezza, il Legislatore ha preferito soffermarsi dapprima sui doveri posti in capo all'Agenzia delle Entrate per poi affrontare quelli del contribuente, approccio poi rispettato anche dal Provvedimento citato. Per questo motivo, anche nella presente trattazione, l'analisi avrà inizio prendendo in esame la posizione del Fisco.

È sufficiente una superficiale lettura dell'art. 5, comma 1, del Decreto Certezza del Diritto, dedicato appunto ai doveri dell'Agenzia delle Entrate, per avvertire la volontà del Legislatore di dar sempre più concretezza alla graduale riforma del rapporto tra Fisco e contribuente. L'impegno affidato infatti all'Agenzia delle Entrate di orientare la relazione con il contribuente alla luce di principi come la collaborazione, la correttezza e la trasparenza dona concretezza al tentativo di costruire un rapporto obbligatorio sempre più orizzontale, per superare quel senso di verticalità storicamente mal digerito. L'idea che il Fisco – come si legge nel Provvedimento del 2017 – debba impostare una relazione con le imprese basata sulla “*comprensione delle esigenze commerciali e delle ragioni imprenditoriali sottese alle scelte operanti dei contribuenti [...], aperto alle richieste e alle necessità dei contribuenti e reattivo nel fornire le risposte, in uno spirito di collaborazione fattiva*” sarebbe senza dubbio sembrata, anche solo una decina di anni fa, uno scherzo o comunque un'utopia. Si tratta invece di una delle caratteristiche più

---

<sup>374</sup> Agenzia delle Entrate, PROT. N. 101573/2017.

importanti degli istituti strutturati sui principi di *cooperative compliance* quale l'adempimento collaborativo, frutto – come si è avuto modo di dimostrare (cfr. *supra* Cap. 1, Par. 3) – di un processo evolutivo tutt'altro che immediato. Come saggiamente evidenziato in dottrina<sup>375</sup>, un altro elemento che traspare dalla lettura delle disposizioni di riferimento<sup>376</sup> – seppur più velatamente – è la volontà del Legislatore di introdurre una sorta di “*codice autolimitazione*” delle ordinarie prerogative dell’Agenzia delle Entrate. Significativa in questo senso è quella che potremmo definire “*la rinuncia*” ai dati istruttori raccolti da parte dell’Agenzia delle Entrate. Questa importante limitazione trova riferimento nella previsione contenuta nel Provvedimento 2017, *punto 2.1 lett. d.* Alla luce infatti di tale ultima disposizione “*gli elementi informativi raccolti nell’ambito dell’istruttoria [...] e nelle attività di riscontro sull’operatività del sistema non costituiscono fonti di innesco per successive attività di controllo relative ad esercizi precedenti all’ingresso al regime, nei confronti del contribuente ammesso o di altre società appartenenti al medesimo gruppo societario*”<sup>377</sup>. Tale vincolo di utilizzabilità delle informazioni ottenute nell’ambito del regime da parte dell’Ufficio competente non deve sorprendere, essendo finalizzato ad incentivare il contribuente ad una *disclosure* vera e leale e ad instaurare con il Fisco un rapporto di piena collaborazione. Un ulteriore impegno in capo all’Agenzia delle Entrate consiste nel garantire il massimo grado di certezza preventiva, fornendo risposte complete ed esaustive, poi oggetto di formalizzazione e tracciabilità secondo quanto disposto in materia di procedura di svolgimento del regime (cfr. *supra* Cap. 3 Par. 4.4). Oggettività, proporzionalità e ragionevolezza devono guidare le scelte dell’Ufficio competente. Doveri in capo all’Agenzia delle Entrate sono poi disposti in tema di “*valutazione del sistema di controllo*”. Premesso infatti che lo sviluppo e il mantenimento di tale sistema rappresenta una prerogativa del contribuente, l’Ufficio deve impegnarsi fattivamente per l’implementazione di eventuali interventi ritenuti necessari per la permanenza nel regime.

---

<sup>375</sup> Pistolesi F., “*Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell’adempimento collaborativo*”, in “*Corriere Tributario*” n. 30, 2017, pag. 2412.

<sup>376</sup> Art. 5, co.1, D.Lgs. 128/2015 ma anche Agenzia delle Entrate, PROT. N. 101573/2017, *punto 2.*

<sup>377</sup> A coronamento di questa importante struttura normativa e di disposizioni volte da un lato ad incentivare il contribuente alla massima trasparenza e collaborazione, garantendogli dall’altro considerevoli limitazioni all’utilizzo da parte dell’Agenzia delle Entrate dei dati informativi ed istruttori raccolti è bene citare anche la lett. *e* del *punto 2.1* del Provvedimento direttoriale del 2017. Quest’ultima disposizione, difatti, completa il quadro a garanzia del contribuente e prevede che la limitazione in esame operi non soltanto nei confronti di coloro che, presentata l’istanza di adesione al regime, vi siano poi stati ammessi, ma anche nei confronti di coloro che hanno ricevuto esito negativo a seguito della verifica dei requisiti di ammissibilità per l’accesso al regime.

In conclusione, è rilevante sottolineare come – in ossequio al principio di trasparenza – è previsto che l’Ufficio pubblichi periodicamente sul sito istituzionale dell’Agenzia delle Entrate strutture, schemi ed operazioni qualificabili come pianificazione fiscale aggressiva e dunque in violazione delle disposizioni vigenti. Traspare in questo caso in modo evidente la volontà del Legislatore di assicurare che i benefici introdotti dal regime di adempimento collaborativo superino la cerchia – sino a questo momento piuttosto ristretta – dei contribuenti ammessi, coinvolgendo anche le imprese momentaneamente escluse. La pubblicazione infatti delle suddette informazioni sul sito istituzionale contribuisce senza dubbio ad accrescere la certezza preventiva generale e globale del sistema.

Il comma 2 dell’art. 5 del D.Lgs. 128/2015 rappresenta invece il punto di partenza sul quale fondare l’analisi dei doveri che l’adesione al regime di adempimento collaborativo comporta per il contribuente. Come si anticipava, quest’ultimo deve primariamente impegnarsi nel mantenere un efficace sistema di controllo interno per tutta la durata del regime, dando tempestiva attuazione alle eventuali modifiche ritenute necessarie dall’Agenzia delle Entrate, ed infine adattandolo a modifiche normative e di prassi attinenti alla variabile fiscale<sup>378</sup>. Non bisogna peraltro dimenticare che il *Tax Control Framework*, pur rappresentando per le autorità fiscali un primo importante presidio per il monitoraggio della *compliance* del contribuente, risponde anche a non trascurabili esigenze interne all’impresa nell’ambito della gestione dei rischi patrimoniali e reputazionali connessi agli obblighi fiscali<sup>379</sup>. Ad una costante attenzione relativa all’efficacia del sistema di controllo del rischio fiscale si affianca poi il dovere di un generale approccio di collaborazione e trasparenza in capo al contribuente. Tale impegno si manifesta prevalentemente nell’obbligo di comunicazione, tempestiva ed esauriente, delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi nonché delle operazioni potenzialmente riconducibili a sistemi di pianificazione fiscale aggressiva. Tale ultimo “*dovere di comunicazione*”, volto quindi a ricomprendere le operazioni e gli eventi inerenti al periodo di imposta in corso al momento dell’adesione ed a quelli successivi, è affiancato da una “*facoltà di comunicazione*”<sup>380</sup> riguardante invece avvenimenti ed

---

<sup>378</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, PROT. N. 101573/2017, *punto* 3.1 lett. *a*.

<sup>379</sup> Valente P., Rizzardi R., Consiglio P. e Mattia S., “*Interpello Internazionale. Modelli di Tax Compliance preventiva*”, IPSOA Fiscalità Internazionale, Wolters Kluwer, 2017, pag. 381.

<sup>380</sup> Contemplata al *punto* 3.2. lett. *c* del Provvedimento 2017.

operazioni precedenti al periodo d'imposta di adesione al regime i cui effetti fiscali si riflettono nei periodi di imposta coperti dall'operatività dell'adempimento collaborativo<sup>381</sup>. Nel Provvedimento del 2017 l'Agenzia dell'Entrate fornisce poi un'elencazione di portata esemplificativa volta a individuare alcune particolari operazioni che il contribuente deve porre in essere nel corso dello svolgimento della procedura, tramite le interlocuzioni. Il comune denominatore di tutte queste attività ruota sempre intorno alla necessaria disponibilità, affidabilità e collaborazione dell'impresa, cui si aggiunge la tempestività delle risposte<sup>382</sup>. Il novero dei doveri del contribuente si conclude infine con un obbligo di portata sistemica e che punta – ad avviso di chi scrive – a trovare riscontri più concreti in futuro. La graduale riforma del rapporto Fisco–contribuente in un'ottica sempre più orizzontale non può prescindere dal contributo di entrambe le parti e dunque se è vero che da parte del Fisco non sono mancati sforzi ed impegni per venire incontro all'esigenze del contribuente, anche dall'altra parte è fondamentale che ci si muova nella stessa direzione. In questo senso l'art. 5, comma 2, lett. d, annovera tra i doveri del contribuente “*la promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria*”. Per dare concretezza a questo impegno, il Provvedimento del 2017 suggerisce alle imprese il ricorso a codici etici, codici di condotta e linee guida comportamentali che tengano conto della variabile fiscale e contribuiscano alla sensibilizzazione della complessiva cultura aziendale a questi temi. Come si anticipava si tratta di una disposizione che mira ad avere in parte riflessi nell'immediato ma che soprattutto mira ad un cambiamento prospettico dell'imposizione fiscale dal punto di vista del contribuente.

---

<sup>381</sup> L'Agenzia dell'Entrate ha avuto anche modo di specificare come per le fattispecie di rischio relative ad esercizi precedenti e non comunicate non operano i benefici tipici del regime di adempimento collaborativo di cui all'art. 6 del Decreto. (Cfr. Agenzia delle Entrate, PROT. N. 101573/2017, punto 3.2. lett. c).

<sup>382</sup> Con riferimento alla tempestività delle risposte può essere interessante – ad avviso di chi scrive – annotare quanto riportato nella Relazione Illustrativa al Decreto Certezza del Diritto. In questa sede si evidenziano le ragioni per le quali al momento dell'adozione del testo normativo si sia preferito optare, per una vaga espressione quale “*nel più breve possibile*” – come quella in concreto adottata all'art. 5, co. 2 – piuttosto che un termine specifico espresso in giorni. La vaghezza dell'espressione legislativa va infatti giustificata in quanto espressione dello spirito collaborativo, guida del regime dell'adempimento collaborativo. L'esclusione di un termine specifico risponde dunque alla volontà del Legislatore di graduare e adattare la tempistica delle risposte tanto alla complessità delle richieste quanto, più in generale, alla concreta situazione di fatto dell'impresa. Una stretta formalizzazione, infatti, avrebbe rischiato di generare un'indesiderata asimmetria, contrastante con la *ratio* a fondamento di tutto l'istituto in esame.

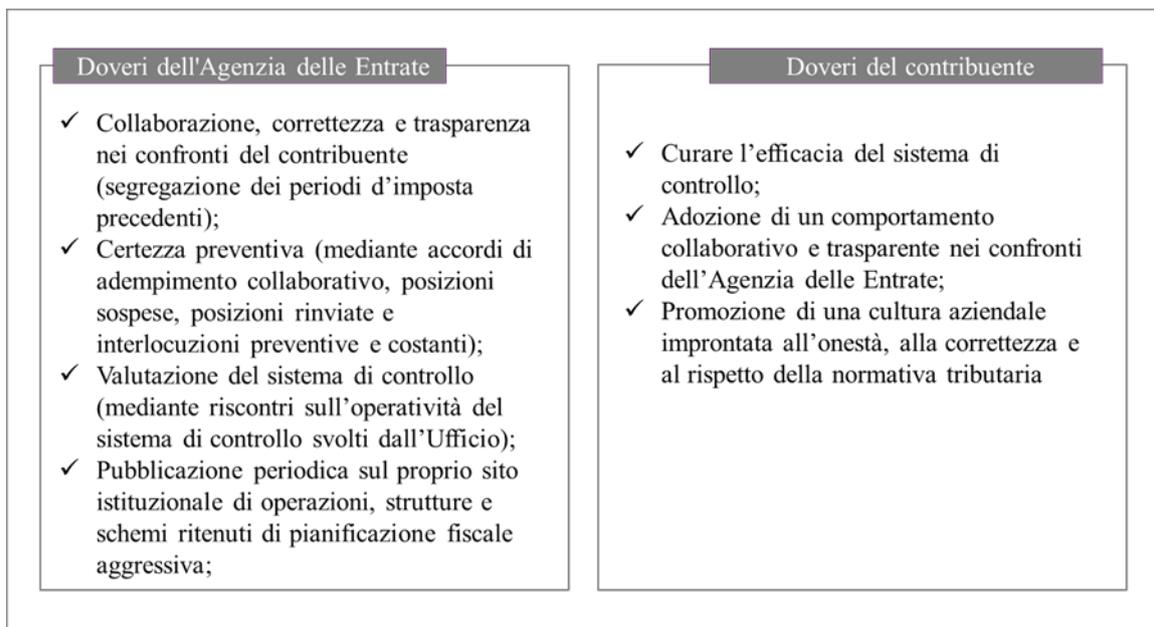


Figura 1 – Doveri dell'Agenzia delle Entrate e del contribuente nel regime di adempimento collaborativo.

#### 4.6. Effetti.

Il novero dei doveri e degli impegni reciproci che l'adesione al regime di adempimento collaborativo comporta per il contribuente – riportato all'art. 5, comma 2, del D.Lgs. 128/2015 – è immediatamente seguito dalla disposizione dedicata agli effetti della stessa adesione. In verità, l'art. 6 del Decreto Certezza del Diritto in luogo dell'attuale rubrica – “*Effetti*” – meriterebbe piuttosto un titolo quale “*Effetti premiali*” o “*Benefici per il contribuente*” dal momento che prevede, nei commi che lo compongono, una serie di benefici che il Legislatore riconosce in capo al contribuente ammesso al regime. È infatti ragionevole ritenere che l'approccio collaborativo e la leale trasparenza offerta dal contribuente all'Agenzia delle Entrate vengano ricambiati da trattamenti vantaggiosi di pari livello, atti anche in parte a compensare il costo che per l'impresa comporta l'implementazione e l'aggiornamento di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale quale il *Tax Control Framework*. Questi benefici sono numerosi e variano da quelli ai quali la dottrina ha riconosciuto un carattere più “*generale*”, come la possibilità di ricorrere ad interlocuzioni preventive e costanti o l'inserimento nell'apposita elencazione

presente sul sito istituzionale dell’Agenzia delle Entrate, a quelli più “*specifici*” come la procedura abbreviata di interpello o la riduzione delle sanzioni amministrative<sup>383</sup>.

Già al momento dell’ammissione del contribuente al regime è possibile ravvisare un primo rilevante effetto premiale consistente nell’immediato inserimento dello stesso nell’elenco pubblicato sul sito istituzionale dell’Agenzia delle Entrate<sup>384</sup>, previsto dal comma 5 dell’art. 6 del Decreto. Il beneficio derivante da questo primo effetto – come anticipato di carattere generale – è fondamentalmente di tipo reputazionale. Oltre infatti a rappresentare un riconoscimento di affidabilità da parte del Fisco, la presenza nel suddetto elenco rafforza anche la credibilità e l’*appeal* dell’impresa agli occhi del mercato e soprattutto degli *stakeholders*.

Riprendendo con ordine l’analisi dell’art. 6, il comma 1 è dedicato ad un altro effetto tipicamente riconducibile agli istituti di *cooperative compliance* e per questo generalmente ricondotto nell’alveo degli effetti di carattere generale. Come si è avuto modo di osservare analizzando lo svolgimento della procedura tipica dell’adempimento collaborativo<sup>385</sup>, al contribuente viene riconosciuta la possibilità di confrontarsi con l’Agenzia delle Entrate tramite il già citato strumento delle interlocuzioni preventive e costanti. Tramite queste finestre di dialogo continuo il contribuente può gestire le situazioni di incertezza attraverso un confronto preventivo con il Fisco volto a prevenire e risolvere in anticipo potenziali contenziosi fiscali<sup>386</sup>.

Tra gli importanti elementi innovativi del rapporto fiscale introdotti dal regime di adempimento collaborativo spicca poi la procedura abbreviata di interpello preventivo<sup>387</sup>. Stando alla lettera del comma 2 dell’art. 6 è consentito alle imprese aderenti al regime attivare una “*procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all’applicazione delle fattispecie tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l’interpellante ravvisa rischi fiscali*”. Il Legislatore tuttavia, si limita a definirne le linee generali<sup>388</sup> nel Decreto

---

<sup>383</sup> Albano G., “*Cooperative compliance*: l’Agenzia scioglie i dubbi”, in “*Corriere Tributario*” n. 40, 2016, pag. 3051.

<sup>384</sup> La Circolare N. 38/E ha avuto peraltro modo di affermare l’obbligatorietà di tale inserimento, non lasciando in questo senso margini di scelta al contribuente. (Cfr. *domanda* 4.1).

<sup>385</sup> Cfr. *supra* Cap. 3 Par. 4.4.

<sup>386</sup> Relazione Illustrativa al D.Lgs. 128/2015, pag. 21.

<sup>387</sup> Cfr. Marino G., “*Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d’impresa*”, EGEA, 2018, pag. 164.

<sup>388</sup> L’Art. 6, co. 2, del Decreto si limita in questo senso a sottolineare che questa nuova forma di interpello dovrà attenere necessariamente alla “*applicazione di disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l’interpellante ravvisa rischi fiscali*” e predetermina alcuni aspetti centrali in merito tempistica della

Certezza del Diritto, rinviando poi ad un successivo decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze l'approfondimento delle modalità applicative e dei termini. Tale rinvio è stato colto dal decreto attuativo del MEF del 15 giugno 2016 dal titolo "*Interpello per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015*"<sup>389</sup> (in seguito D.M. 2016) che rappresenta il principale punto di riferimento normativo. I primi aspetti da definire in merito a questa peculiare procedura di interpello sono senz'altro l'ambito di applicazione soggettivo e oggettivo. Mentre per il primo è intuitivo ritenere che l'istanza per l'avvio di una procedura di interpello abbreviato possa essere presentata esclusivamente da contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo, considerazioni più approfondite sono necessarie in merito al secondo. Focalizzandoci quindi sull'ambito di applicazione oggettivo, l'art. 1 del D.M. del 2016 colloca il ricorso da parte del contribuente alla procedura in esame "*nell'ambito delle interlocuzioni conseguenti all'accesso al regime*" facendo intendere che l'istanza di interpello debba riguardare questioni ed operazioni già almeno in parte rappresentate all'Ufficio da parte del contribuente, nell'ambito dei generali doveri di comunicazione. Questa prima impressione appare poi confermata anche dal testo dell'art. 3 del D.M. 2016 alla luce del quale si fa rientrare nell'ambito del generale dovere di collaborazione del contribuente<sup>390</sup> anche "*la tempestiva comunicazione all'ufficio dei rischi per i quali il contribuente intende presentare l'istanza di interpello abbreviato*". L'idea infine che l'ambito di applicazione oggettivo di questa particolare categoria di interpello debba intendersi circoscritta a questioni e materie già sottoposte all'attenzione dell'Ufficio competente risulta essere decisamente in linea anche con la *ratio* di questo peculiare beneficio. Come è possibile leggere nella Circolare del 2016<sup>391</sup>, è proprio la completezza delle informazioni a disposizioni dell'Agenzia delle Entrate, garantita dalle interlocuzioni e dalla possibilità di accesso presso il contribuente, a consentire una valutazione approfondita delle circostanze di fatto e di diritto in tempi brevi. Sempre con riferimento all'ambito oggettivo della peculiare forma di interpello in esame, un problema che

---

procedura. Più in particolare dispone che "*l'Agenzia delle entrate, entro 15 giorni dal ricevimento, verifica e conferma l'idoneità della domanda presentata*" mentre "*il termine per la risposta all'interpello è in ogni caso di 45 giorni, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta*".

<sup>389</sup> Pubblicato in G.U. n. 148 del 27 giugno 2016.

<sup>390</sup> Art. 5, comma 2, D.Lgs. 128/2015 (Cfr. *supra* Cap. 3 Par. 4.5).

<sup>391</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare N. 38/E, *domanda* 5.2.

comprensibilmente si è posto in sede interpretativa è stato quello riguardante casi, operazioni o eventi che coinvolgono non soltanto l'impresa interpellante ma altresì contribuenti non ammessi al regime. Questa circostanza è facilmente riscontrabile con riferimento ad istanze di interpello presentate da società coinvolte in un regime di consolidato fiscale<sup>392</sup> o ancora facenti parte di un gruppo IVA<sup>393</sup>. Il punto di partenza per risolvere la questione è da individuare nel principio generale dell'interpello, che deve sempre e necessariamente riferirsi a questioni “*concrete e personali*”. Tale principio ci consente *in primis* di ricondurre pacificamente la legittimazione attiva in capo ai soggetti aderenti al regime di adempimento collaborativo – risolvendo la questione dell'ambito di applicazione soggettivo dell'interpello abbreviato – ed in secondo luogo di ritenere la risposta resa dall'Ufficio competente efficace esclusivamente nei confronti del soggetto istante<sup>394</sup>. Questa premessa ci consente di risolvere i dubbi che possono sorgere con riferimento alle ipotesi di istante coinvolto in un consolidato fiscale o membro di un gruppo IVA. Stando alla lettura della Circolare dell'Agenzia delle Entrate, l'istanza di avvio della procedura di interpello abbreviato potrà avere ad oggetto questioni differenti a seconda che l'istante sia la società consolidante o la società consolidata. Mentre infatti nel primo caso il quesito posto potrà riguardare tanto questioni “individuali” quanto quelle proprie del regime fiscale del consolidato (non potendo in nessun caso riguardare aspetti inerenti alle singole consolidate), diversamente nel caso di istanza presentata dalla consolidata, l'interpello potrà avere ad oggetto solamente questioni relative alla determinazione del proprio reddito complessivo. Analoghe considerazioni – *mutatis mutandis* – sono valide anche per le ipotesi riguardanti il gruppo IVA, in relazione al quale l'interpello abbreviato potrà offrire risposte su fattispecie diverse a seconda che l'istanza sia presentata dalla società controllante o dalla controllata<sup>395</sup>. Trattandosi tuttavia di una procedura di interpello “abbreviata” la caratteristica principale è senz'altro da trovare nei tempi, decisamente ridotti. È bene precisare che con riferimento ai termini delle diverse fasi della procedura, l'opera integrativa del D.M. 2016 è stata piuttosto contenuta e si è limitata ad un semplice riordino di questi aspetti, dal momento che il Decreto Certezza del Diritto aveva già disposto a sufficienza. Ad ogni modo, l'art. 3 del D.M. 2016 – dedicato alla “*Presentazione dell'istanza*” – dispone che l'istanza

---

<sup>392</sup> Artt. 117-129 Testo Unico Imposte sui Redditi.

<sup>393</sup> Al c.d. Gruppo IVA è dedicato tutto il Titolo V *bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Artt. 70 *bis*-70 *duodecies*) introdotto con Legge 11 dicembre 2016, n. 232.

<sup>394</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare N. 38/E, *domanda* 5.2.

<sup>395</sup> *Ibidem*.

d'interpello può essere presentata “*prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari*” connessi alla fattispecie cui la stessa si riferisce. Mentre poi l'art. 4 del D.M. è dedicato al “*Contenuto dell'istanza di interpello abbreviato*” – indicando sostanzialmente gli elementi previsti in materia generale di interpelli<sup>396</sup> - l'art. 5 regola la fase istruttoria e i relativi tempi. Entro 15 giorni dal ricevimento dell'istanza l'Ufficio competente deve verificare la sussistenza di tutti i requisiti necessari. Nel caso in cui dovessero emergere lacune, l'Ufficio invita il contribuente a regolarizzare l'istanza entro un termine di 30 giorni a pena di inammissibilità. Durante la fase istruttoria restano ferme le prerogative tipiche dell'Agenzia delle Entrate nei confronti del contribuente istante e così l'attività istruttoria potrà altresì essere arricchita tanto mediante interlocuzioni quanto mediante inviti a comparire o accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività<sup>397</sup>. Il successivo art. 6 – dalla rubrica “*Inammissibilità dell'istanza*” – elenca le potenziali cause di inammissibilità dell'istanza. Oltre all'inammissibilità prevista per l'istanza presentata da soggetto non ammesso al regime di adempimento collaborativo, è altresì interessante l'inammissibilità prevista per sopraggiunto provvedimento motivato di esclusione dallo stesso, che conferma l'operatività immediata di quest'ultima. Infine, è importante sottolineare come il Legislatore – ricorrendo al fenomeno dell'inammissibilità – abbia voluto tracciare un confine con altre due importanti forme di interpello, anch'esse frutto della fresca ondata riformatrice del “quarto periodo”, quali il *ruling* internazionale<sup>398</sup> e l'interpello sui nuovi investimenti<sup>399</sup>. L'art. 6, co. 1, alla lettera *e*, dispone espressamente l'inammissibilità delle istanze che hanno ad oggetto materie riservate a queste due differenti categorie di interpello, andando indirettamente a chiarire come – per quelle specifiche questioni – il contribuente, pur aderendo al regime di adempimento collaborativo, debba comunque ricorrere a strumenti “ordinari”. L'art. 7 – “*Modalità e termini per il rilascio della risposta*” – definisce l'elemento caratteristico fondamentale di tutta la procedura di interpello in esame. Ai sensi di tale ultima disposizione la risposta scritta e motivata fornita dall'Ufficio competente deve essere comunicata al contribuente entro 45 giorni decorrenti dalla data di ricezione dell'istanza o della documentazione

---

<sup>396</sup> Art. 11, Legge 27 Luglio 2000, n. 212, “Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente”; (cfr. *supra* Cap. 2, Par. 2).

<sup>397</sup> Chiaramente concordati alla luce dell'ordinaria procedura di svolgimento del regime di adempimento collaborativo.

<sup>398</sup> Disciplinato all'art. 31<sup>ter</sup> del D.P.R. 600/1973 (cfr. *supra* Cap. 2, Par. 3).

<sup>399</sup> Disciplinato all'art. 2 del D.Lgs. 147/2015 (cfr. *supra* Cap. 2, Par. 4).

integrativa espressamente richiestagli<sup>400</sup>. Anche in questo caso, così come per la disciplina ordinaria degli interpelli, la mancata risposta entro il termine determina il “silenzio-assenso” dell’Ufficio. Gli artt. 8 e 9 definiscono infine alcuni aspetti caratteristici della procedura di interpello abbreviata, fortemente connessi alle dinamiche tipiche del regime di adempimento collaborativo. Il primo è dedicato agli “*Adempimenti del contribuente*” è dispone che il contribuente comunichi tempestivamente all’Ufficio competente la decisione di non conformarsi al contenuto della risposta fornita dall’Agenzia delle Entrate. Indipendentemente da ciò, l’art. 8 obbliga altresì il contribuente a comunicare eventuali variazioni delle circostanze di fatto o di diritto, determinanti ai fini della risposta resa. In conclusione, l’art. 9 si sofferma sulla “*Efficacia della risposta all’istanza di interpello*” affrontando soprattutto il tema della rettificabilità. Proprio quest’ultimo tema consente di tracciare un’importante linea di confine tra la procedura di interpello abbreviata e le dinamiche tipiche dello svolgimento della procedura di adempimento collaborativo. Mentre infatti le posizioni assunte dall’Agenzia delle Entrate nell’ambito delle interlocuzioni costanti e preventive non possono variare se non a seguito di mutamenti delle relative circostanze di fatto o di diritto<sup>401</sup>, il comma 1 della disposizione in esame ammette la rettificabilità della soluzione interpretativa offerta sostanzialmente libera, slegata da mutamenti dei presupposti che ne hanno determinato l’esito<sup>402</sup>. Questo, pur essendo la valenza di tale rettifica efficacia solamente *pro futuro* e mai retroattivamente, ridimensiona senz’altro il grado di certezza e l’affidabilità che può garantire il ricorso all’esaminata procedura d’interpello abbreviato.

Conclusa la trattazione della procedura di interpello abbreviato, è tempo di continuare l’analisi degli effetti premiali e dei benefici che l’ordinamento riconosce al contribuente che aderisce al regime di adempimento collaborativo. Il comma 3 dell’art. 6 del Decreto

---

<sup>400</sup> È soprattutto in merito a questo ristretto termine che va ravvisata la caratteristica fondamentale della procedura di interpello ordinario. Il termine ultimo per la formulazione di una risposta previsto dall’ordinaria disciplina degli interpelli (cfr. *supra* Cap. 2, Par. 2) varia infatti tra i 90 ed i 120 giorni a seconda della categoria di interpello considerata. (Albano G., “*Regime di adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale*”, in “*Corriere Tributario*” n. 35, 2015, pag. 2653).

<sup>401</sup> Cfr. *supra* Par. 4.4.

<sup>402</sup> L’art. 9 del D.M. 2016 non si limita a disciplinare la rettificabilità delle risposte dell’Agenzia delle Entrate ma contiene altresì importanti precisazioni in merito all’efficacia delle risposte rese. Più in particolare si dispone la nullità di eventuali atti amministrativi – tanto a contenuto impositivo quanto sanzionatorio – emanati in difformità della risposta fornita dall’Ufficio, anche per tramite del “silenzio-assenso”. Il co. 3 affronta poi il caso di risposta tardiva affermando come l’eventuale inosservanza – *medio tempore* – da parte del contribuente della soluzione offerta dalla risposta tardiva consente allo stesso il recupero di imposte e interessi, senza incorrere nell’irrogazione delle relative sanzioni, nel caso in cui “*non abbia ancora posto in essere il comportamento specifico prospettato o dato attuazione alla norma oggetto di interpello*”.

Certezza del Diritto prevede una netta riduzione delle sanzioni amministrative relative ad operazioni potenzialmente foriere di rischi fiscali, tempestivamente comunicate dal contribuente<sup>403</sup> e a monte non condivise dall’Agenzia delle Entrate. Come anticipato, la riduzione è consistente dal momento che le sanzioni sono ridotte alla metà e comunque non possono superare il minimo edittale disposto *ex lege*. A tal fine non è indispensabile che si tratti di operazioni escluse dai doveri di comunicazione, e che non rientrano quindi nei parametri concordati volti a definire rischi fiscali significativi (cfr. *supra* Par. 4.4), ma è sufficiente che siano state ricomprese nella mappa dei rischi<sup>404</sup>. Il Legislatore ha inoltre previsto la sospensione della riscossione delle suddette sanzioni sino alla definitività dell’accertamento<sup>405</sup>. Un aspetto di questo effetto premiale che ha necessitato di chiarimenti è stato quello relativo al rapporto con l’istituto del ravvedimento operoso (cfr. *supra* Cap. 2, Par. 6)<sup>406</sup>. Come già affrontato nel corso della presente trattazione, nel Capitolo Secondo dedicato al rinnovato rapporto tra Fisco e contribuente durante il periodo storico indicato come “quarto periodo”, il ravvedimento operoso consiste nel riconoscimento a favore del contribuente di una riduzione delle sanzioni e dei relativi interessi di mora come beneficio a fronte di un tempestivo intervento sanante le violazioni commesse in precedenza. La Circolare del 2016<sup>407</sup> ha avuto modo di affrontare la vicenda tracciando le linee guida del rapporto tra i due distinti istituti di natura premiale. In modo estremamente chiaro, l’Agenzia delle Entrate ha richiamato l’ipotesi di un’impresa – chiaramente aderente al regime di *cooperative compliance* – che pur conoscendo la posizione espressa dall’Agenzia su una determinata operazione decida in ogni caso, in occasione dei relativi adempimenti tributari, di non adeguarvisi. L’adesione al regime

---

<sup>403</sup> Marino G., “*Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d’impresa*”, EGEA, 2018, pag. 167-168.

<sup>404</sup> *Ibidem*.

<sup>405</sup> In dottrina si è evidenziato come il trattamento premiale in analisi necessita di essere avvalorato sotto almeno due non trascurabili punti di vista. In primo luogo nel contesto normativo italiano, ancor di più che in altri ordinamenti, la riduzione netta delle sanzioni amministrative è destinata ad avere un impatto considerevole vista la loro incisività sull’attività d’impresa. Bisogna infatti considerare che le stesse possono raggiungere in Italia tetti del 100% o in alcuni casi addirittura del 200% della maggiore imposta accertata. Un secondo merito poi di essere sottolineato è il rapporto che tale incentivo ha rispetto ai maggiori costi che comporta per un’impresa l’implementazione e l’aggiornamento di un sistema quale il Tax Control Framework. Anche al fine, infatti, di accrescere l’*appeal* del regime di adempimento collaborativo il Legislatore ha voluto riconoscere benefici economici che trovassero diretta concretezza in termini strettamente monetari idonei a compensare gli inevitabili costi di compliance richiesti dall’ordinamento. (Romano C. e Chiodaroli L., “*Regime di adempimento collaborativo: la risposta all’incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente*”, in “*Corriere Tributario*” n. 20, 2015, pag. 1540).

<sup>406</sup> La cui disciplina è da individuare all’art. 13 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 “*Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie*”.

<sup>407</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, Circ. N 38/E, domanda 7.1.

dell'adempimento collaborativo non può in questo caso considerarsi preclusiva del ravvedimento operoso per l'impresa. Il contribuente dunque, fino al momento dell'emanazione dell'atto impositivo, potrà in ogni caso avvalersi dei vantaggi tipici di tale ultimo istituto. La circostanza inoltre che si tratti di un soggetto aderente al regime di *cooperative compliance* determina che la “*sanzione base*” cui applicare le riduzioni tipiche del ravvedimento operoso, debba essere determinata tenendo conto delle consistenti riduzioni disposte ai sensi del citato art. 6 co. 3 del Decreto Certezza del Diritto.

Proseguendo nell'approfondimento dei benefici riconosciuti in capo al contribuente a seguito della sua ammissione al regime di adempimento collaborativo, anche il comma 4 dell'art. 6 in esame offre spunti di riflessione interessanti. Ai sensi di tale ultima disposizione è previsto che, in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia comunichi 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*”. Si tratta di uno strumento – la cui efficacia appare tutto sommato limitata – di prevenzione del rischio penale-tributario, volto ad assicurarsi che nell'ambito del procedimento penale si possa valorizzare l'adesione dell'impresa al regime di adempimento collaborativo come chiave di valutazione non soltanto della condotta ma altresì dell'elemento psicologico del reato. Questo elemento di parziale contatto tra il regime di adempimento collaborativo e la sfera penale-tributaria, rappresentato proprio dall'esaminando comma 4 dell'art. 6 D.Lgs. 128/2015, presenta indubbiamente alcuni pregi ma meriterebbe dall'altro lato di essere rinforzato. Un punto decisamente a favore di della disposizione in analisi, seppur indiretto, deriva dal fatto che l'Autorità Giudiziaria possa richiedere all'Agenzia delle Entrate anche informazioni relative “*all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema (di controllo del rischio fiscale) adottato*” dall'impresa/contribuente. Non bisogna in questo senso dimenticare che una delle prerogative fondamentali del *Tax Control Framework* è proprio quella di assicurare “*una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi*” (Art. 4, co. 1, lett. a, D.Lgs. 128/2015). Il fatto, quindi, di poter contare in sede giudiziaria su un riferimento così affidabile rappresenta un risultato non di poco conto se si considerano le difficoltà che possono sorgere, specie in impresa di grandi dimensioni, nell'attribuire la responsabilità penale. Come evidenziato in dottrina da Imperato, il sistema di controllo del rischio fiscale consente infatti “*di predeterminare l'attribuzione del rischio fiscale e delle responsabilità, nel timore, non*

*sempre inutile, di una tendenza alla ‘diffusione’ – orizzontale e verticale – del rischio penale*<sup>408</sup>. Tuttavia, per quanto il sistema di controllo del rischio fiscale nell’ambito del regime di adempimento collaborativo possa rappresentare un punto di riferimento affidabile, non bisogna commettere l’errore di considerare il TCF in qualche modo vincolante per il Pubblico Ministero. Questi infatti, tanto sulla base dei principi generali quanto per la lettera della disposizione in esame<sup>409</sup>, resta del tutto svincolato dalle informazioni raccolte grazie alla collaborazione dell’Agenzia delle Entrate. Ad ogni modo, un difetto evidente della disposizione in esame, che necessiterebbe senz’altro di un intervento in rinforzo da parte del Legislatore, è relativo al fatto che – sostanzialmente – l’adesione al regime di *cooperative compliance* non determina alcun effetto attenuante diretto sulla pena irrogata all’impresa per la commissione del reato fiscale. Appare in questo senso decisamente squilibrato l’effetto attenuante che l’adesione all’adempimento collaborativo determina in termini di sanzioni amministrative tributarie e non anche in ambito di sanzioni penali, come se il Legislatore se ne fosse dimenticato. Infatti, le stesse considerazioni in termini di rapporto “*costi-benefici*”, in capo al contribuente ammesso al regime, che spinge ad apprezzare gli effetti premiali riconosciutigli, quali la netta riduzione delle sanzioni amministrative, spingono a ritenere che tali benefici debbano essere ulteriormente articolati ed estesi fino a comprendere *benefits* anche di carattere penale<sup>410</sup>.

Da ultimo, l’art. 6, co. 6, esclude che il contribuente aderenti al regime di adempimento collaborativo siano tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette che indirette. Su questo punto è intervenuta ancora una volta la Circolare del 2016 per chiarirne alcuni aspetti come ad esempio le sorti di questo “esonero dalla garanzia” in caso di recesso od esclusione dal regime dell’impresa. Premessa in questo caso l’immediata efficacia del provvedimento di esclusione, “*la perdita del beneficio*”

---

<sup>408</sup> Imperato L., “*L’adempimento collaborativo. Capitolo III*”, in AA. VV., “*La nuova giustizia penale tributaria. I reati – il processo*”, a cura di Giarda A., Perini A. e Varraso G., CEDAM, Wolters Kluwer, 2016, pag. 170.

<sup>409</sup> Il comma 4 dell’art. 6 pone subordina e riserva la comunicazione da parte dell’Agenzia delle Entrate delle informazioni riguardanti il sistema di controllo del rischio fiscale e all’attribuzione di ruoli e responsabilità alla previa richiesta dell’Agenzia Giudiziaria. Sarà quest’ultima quindi a valutare la necessità o meno di avanzare tale richiesta e a trarne poi le relative conseguenze ai fini procedurali.

<sup>410</sup> Imperato L., “*L’adempimento collaborativo. Capitolo III*”, in AA. VV., “*La nuova giustizia penale tributaria. I reati – il processo*”, a cura di Giarda A., Perini A. e Varraso G., CEDAM, Wolters Kluwer, 2016, pag. 174.

*decorre dalla data di fuoriuscita dal regime e si applica a partire dal periodo di imposta nel corso del quale l'ufficio dà comunicazione al contribuente del provvedimento*<sup>411</sup>.

---

<sup>411</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare N. 38/E, domanda 6.2.

## Capitolo 4

### Il modello di gestione e controllo del rischio fiscale: *il Tax Control Framework*.

*Sommario:* 1. Introduzione; 2. Genesi e sviluppo del *Tax Control Framework* in seno all'OCSE; 3. Il *Tax Control Framework* in Italia; 4. (*segue*) la crescente attenzione per la *Tax Governance*; 5. Caratteristiche di un processo di *Tax Risk Management*; 5.1. Pianificazione dell'attività; 5.2. Identificazione e valutazione dei rischi; 5.3. Trattamento dei rischi; 5.4. Monitoraggio fiscale; 5.5. Piano d'azione e *reporting*; 5.6. Comunicazione e formazione; 6. La struttura del *Tax Control Framework*; 6.1. Strategia fiscale; 6.2. Attribuzione di ruoli e responsabilità; 6.3. Procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale; 6.4. Monitoraggio; 6.5. Adattabilità al contesto interno ed esterno; 6.6. Relazione agli organi di gestione; 7. Benefici di un *Tax Control Framework*.

#### 1. Introduzione.

Nel corso dell'approfondimento dell'istituto dell'adempimento collaborativo condotto nel precedente Capitolo si è avuto modo di affrontare la questione inerente ai requisiti richiesti *ex lege* ai fini dell'ammissione dell'impresa/contribuente al regime, rinviando a questa sede una più attenta trattazione del requisito oggettivo. L'art. 4 del D.Lgs.128/2015 (il c.d. Decreto Certezza del Diritto) – fondamentale riferimento per tale ultimo requisito – nell'affermare che “*il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato [...] 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*” (cfr. *supra* Cap. 3, Par. 4.2) introduce per la prima volta nel nostro ordinamento un chiaro riferimento normativo al sistema di controllo del rischio fiscale (il c.d. “*Tax Control Framework*” o TCF), frutto di un lungo percorso evolutivo in seno all'OCSE e destinato ad impattare considerevolmente sul generale sistema di gestione e controllo interno del rischio delle imprese. In termini generali, è possibile definire il sistema di controllo del rischio fiscale come l'insieme di attività e di procedure che il contribuente adotta al fine di individuare

e misurare i rischi di natura tributaria relativi allo svolgimento dell'attività d'impresa<sup>412</sup>. Come si avrà modo di affrontare in seguito (cfr. *infra* Par. 7) i benefici che tale sistema comporta sono numerosi e non di certo ascrivibili al solo regime di adempimento collaborativo. Un efficace sistema di controllo del rischio fiscale rappresenta infatti un'indispensabile premessa per dar vita a dialoghi costruttivi tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria e per prevenire possibili contrasti interpretativi limitando infine il ricorso a contenziosi tributari. Nella medesima prospettiva, tale sistema protegge l'impresa dalle conseguenze patrimoniali e, soprattutto, dal danno reputazionale conseguente all'omesso o inesatto adempimento dell'obbligazione tributaria. È bene quindi precisare come la portata e l'importanza dello sviluppo da parte delle imprese di un adeguato *Tax Control Framework* non vada considerato come un tema rilevante solamente ai fini dell'approfondimento del regime di adempimento collaborativo e quindi inteso come mero requisito oggettivo strumentale all'adesione a tale regime. Tale sistema di controllo, infatti, deve essere considerato anche come un ulteriore passo in avanti nel rivoluzionario percorso evolutivo del rapporto tra Fisco-contribuente<sup>413</sup>, storicamente ascrivibile in Italia al c.d. "quarto periodo" (cfr. *supra* Cap. 2, Par. 1). Si tratta quindi di un nuovo intervento di miglioramento e stravolgimento delle dinamiche del confronto tra imprese ed Amministrazione Finanziaria, un ulteriore *step* nel tentativo di abbandonare la c.d. "*visione attendista*" a favore di un dialogo anticipato<sup>414</sup> fondato sulla *disclosure*<sup>415</sup>, sullo scambio di informazioni e sulla trasparenza<sup>416</sup>. È proprio quindi in questa

---

<sup>412</sup> Marino G., "*Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*", EGEEA, 2018, pag. 49.

<sup>413</sup> OECD, "*Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*", OECD Publishing, Paris, 2016, pag. 7.

<sup>414</sup> Stancati G., "*Le tendenze dell'accertamento: compliance e diritto di interpello*" in cap. X "*Il processo su atti dell'accertamento*" in Basilavecchia M., "*Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*", Terza edizione ampliata, G. Giappichelli Editore, 2018, pag. 225

<sup>415</sup> Gli effetti sulla *disclosure* e trasparenza stimolati dal TCF nel rapporto tra Fisco e contribuente sono oggetto di attente riflessioni in seno all'OCSE. Cominciando dalla *disclosure* è importante evidenziarne i non trascurabili profili di novità dal momento che deve essere intesa come la disponibilità dell'impresa nel comunicare anticipatamente all'Agenzia delle Entrate quelle "*tax positions [...] that may be uncertain or controversial*" – intese come quelle operazioni rispetto alle quali l'applicazione della normativa fiscale risulti essere incerta – spingendosi in questo modo decisamente oltre gli stretti e formali obblighi tributari previsti dalla normativa di riferimento. Quanto detto è ciò che risulta nel *report* dell'OECD intitolato "*Co-operative Tax Compliance Building a Better Tax Control Frameworks*" pubblicato nel 2016 in cui si afferma: "*Disclosures signifies willingness of the taxpayer to make the revenue body aware of any tax positions taken in the return that may be uncertain or controversial, and being ready to go beyond their statutory obligations to disclose*" (OECD, "*Co-operative Tax Compliance Building a Better Tax Control Frameworks*", OECD Publishing, Paris, 2016, pag. 14).

<sup>416</sup> La trasparenza – concetto non sovrapponibile a quello di *disclosure* – si riferisce piuttosto alla disponibilità dell'impresa di condividere con l'Amministrazione Finanziaria approfondite informazioni sul proprio sistema di controllo interno (o anche SCI) che consentono al contribuente di trasmettere all'Autorità competente l'idea di essere pienamente in controllo – "*aware and 'in control'*" – delle operazioni e delle

collaborazione ed in questo scambio reciproco di informazioni che si concretizza il nuovo rapporto tra Fisco e contribuente consacrato dal *Tax Control Framework*, che vede da un lato l'impresa mettere a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria un completo quadro informativo funzionale alla rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, e dall'altro il Fisco offrire certezza e ridurre dunque le difficoltà operative<sup>417</sup>.

## 2. Genesi e sviluppo del *Tax Control Framework* in seno all'OCSE.

Il *Tax Control Framework* rappresenta oggi il frutto di un lungo ed articolato percorso evolutivo sviluppatosi primariamente in seno all'OCSE tramite una serie di lavori e *report* che si sono susseguiti a partire dal 2008 e che sono stati poi recepiti nei diversi ordinamenti. I primi riferimenti a tale sistema di monitoraggio e controllo del rischio fiscale sono infatti rinvenibili nel documento intitolato “*Study into the role of tax intermediaries*”<sup>418</sup> – pubblicato dall'OCSE proprio nel 2008 – volto ad approfondire il rapporto trilaterale tra Amministrazione Finanziaria, imprese/contribuenti ed intermediari ai fini di contrastare meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva (cfr. *supra* Cap. 1. Par. 3.2). In tale documento si comincia a mettere in risalto – ai fini di una gestione congiunta del rischio fiscale da parte di Fisco e contribuente – la necessità che il primo approfondisca quanto più possibile la conoscenza del secondo. Tale approfondita conoscenza presuppone *in primis* che il personale dell'Amministrazione Finanziaria acquisisca attitudine e sensibilità idonee a comprendere il contesto commerciale in cui opera l'impresa/contribuente, specie se di grandi dimensioni. A tale premessa seguono

---

posizioni potenzialmente foriere di incertezza dal punto di vista fiscale. Il fatto poi che si lasci la possibilità alla stessa Amministrazione Finanziaria di valutare empiricamente la completezza e l'effettività del TCF consente a quest'ultima di determinare l'affidabilità del contribuente. Quanto detto trova piena conferma ancora una volta nel *report* OCSE del 2016 dedicato all'approfondimento del TCF: “*Transparency refers to sharing information about the internal control system, including the design, implementation and effectiveness of the TCF that enables the taxpayer to be fully aware and “in control” of all the positions and issues that need to be disclosed. The integrity and robustness of a well-designed and effective TCF that has been tested by the revenue body is empirical evidence that underpins the “justified” trust in a taxpayer, and in return the revenue body can provide certainty on the disclosed tax positions*” (OECD, “*Co-operative Tax Compliance Building a Better Tax Control Frameworks*”, OECD Publishing, Paris, 2016, pag. 14).

<sup>417</sup> Galardo S., “*Cooperative compliance: relazioni Fisco-contribuente, la nuova sfida*”, in “*Corriere Tributario*” n. 36, 2016, pag. 2735.

<sup>418</sup> OECD, “*Study into the role of tax intermediaries*”, OECD Publishing, Paris, 2008.

poi alcuni aspetti che il “*revenue body*” deve necessariamente tenere in considerazione tra cui la struttura, la dimensione ed il tipo di attività svolta dal contribuente<sup>419</sup>, la condotta generale di quest’ultimo<sup>420</sup> ed infine la qualità delle procedure e dei sistemi implementati all’interno dell’impresa. È proprio in tale ultimo ambito che emerge la necessità per il Fisco di comprendere se i sistemi di *governance* interna e di controllo della variabile fiscale siano sufficienti ad assicurare un adeguato grado di *compliance* fiscale. Nella medesima prospettiva comincia a muovere i primi passi la consapevolezza che un rapporto trasparente e di piena collaborazione tra Fisco e contribuente non possa prescindere dalla presenza di un adeguato ed efficace *Tax Control Framework*. Il successivo momento evolutivo nel percorso di crescita e sviluppo del sistema del controllo fiscale è stato poi segnato da un ulteriore documento maturato in seno all’OCSE, per opera del *Forum on Tax Administration* (FTA) dal titolo “*Tax Compliance and Tax Accounting Systems*”<sup>421</sup>, pubblicato nel 2010. In questa sede si affronta la rilevanza del ricorso da parte delle imprese a quello che viene inizialmente definito “*internal control framework for tax*” – come parte integrante del sistema di controllo interno (SCI) – il cui utilizzo assicura al contribuente un monitoraggio costante delle proprie “*tax positions*”, offrendo allo stesso tempo un riferimento affidabile per la raccolta delle relative informazioni a favore del Fisco<sup>422</sup>. Come si legge nel documento, mediante l’adozione

---

<sup>419</sup> Dalla lettura del citato *report* emerge infatti che tanto più grandi sono la struttura e le operazioni concluse dal contribuente, quanto più grandi saranno le potenziali questioni controverse ed incerte. Questa considerazione non deve tuttavia portare a ritenere che il semplice dato dimensionale possa considerarsi singolarmente un fattore di rischio. Il documento afferma: “*the bigger and more complex the taxpayer’s structure and affairs, the greater the potential for significant issues to arise. However, stakeholders were very clear in consultation that size on its own is not a good indicator of risk. There is no reason why the largest corporate taxpayer cannot be low-risk*” (OECD, “*Study into the role of tax intermediaries*”, OECD Publishing, Paris, 2008, pag. 25).

<sup>420</sup> Al fine di comprendere in che modi e in che tempi il contribuente tende a relazionarsi con l’Amministrazione Finanziaria e quindi sostanzialmente se adotta un approccio collaborativo o meno. Come evidenziato infatti nel documento in esame, è chiaro che un approccio collaborativo ed aperto dell’impresa nei confronti del Fisco faciliterà comprensibilmente la possibilità per quest’ultimo di avere un quadro chiaro della situazione e di affrontare con consapevolezza le questioni incerte che possono essergli sottoposte. Al contrario, la mancanza di apertura da parte dell’impresa nei confronti del Fisco riduce le informazioni a disposizione di quest’ultimo, alimentando la situazione di incertezza. Nel testo si afferma: “*The more taxpayers co-operate and behave openly with revenue bodies, the more likely revenue bodies are to make accurate judgements about the risk they pose. Conversely, while taxpayers cannot be compelled to provide this higher level of openness, revenue bodies are likely to see lack of openness as a risk indicator. This is because lack of openness reduces information and therefore creates uncertainty for revenue bodies*” (OECD, “*Study into the role of tax intermediaries*”, OECD Publishing, Paris, 2008, pag. 26).

<sup>421</sup> OECD, Forum on Tax Administration, “*Information Note: Tax Compliance and Tax Accounting Systems*”, OECD Publishing, Paris, 2010.

<sup>422</sup> “*The use of an internal control framework for tax will ensure that the business has an ongoing and up-to-date view of its tax position and can provide the revenue body with reliable tax information*” (OECD, Forum on Tax Administration, “*Information Note: Tax Compliance and Tax Accounting Systems*”, OECD Publishing, Paris, 2010, pag. 4).

del *Tax Control Framework* il contribuente può definirsi “*in control*”, vale a dire in grado di rilevare, misurare e riportare all’Amministrazione Finanziaria i rischi fiscali relativi all’attività d’impresa svolta. Una tale condizione rappresenta il presupposto indispensabile ai fini dell’evoluzione del rapporto con il Fisco. Quest’ultimo, potendo contare su sistemi di controllo affidabili adottati ed oggetto di condivisione, potrà infatti concentrarsi sull’esame della struttura del sistema di controllo e sulla verifica del suo effettivo funzionamento piuttosto che ricorrere a forme di controllo tradizionali più invasive e decontestualizzate<sup>423</sup>.

Ad ogni modo, il documento OCSE che per primo ha definitivamente posto il *Tax Control Framework* al centro della riforma in senso collaborativo e orizzontale del rapporto tra Fisco e contribuente è stato senz’altro il *report* dal titolo “*Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*” del 2013<sup>424</sup>. Oltre a segnare il decisivo passaggio da “*Enhanced Relationship*” a “*Cooperative Compliance*” – superando così le numerose critiche a cui prestava il fianco la precedente denominazione (cfr. *supra* Cap. 1, Par. 3.3) – il documento colloca il TCF al centro di qualsiasi istituto di “*Cooperative Compliance*”. La premessa che si pone nel *report* è che al fine di instaurare un rapporto con il Fisco improntato alla collaborazione e alla cooperazione è indispensabile che il contribuente offra una piena *disclosure* nonché la massima trasparenza. Tali ultimi due aspetti sono infatti essenziali affinché l’Amministrazione Finanziaria ottenga le informazioni necessarie a svolgere una valutazione dei rischi fiscali esaustiva e completa. Il contribuente deve dunque essere disposto a condividere con il Fisco informazioni che eccedano i meri obblighi legali e l’unica modalità mediante la quale l’impresa può assicurare i livelli necessari di trasparenza e *disclosure* è mediante il ricorso ad un sistema di controlli interni che garantisca che le dichiarazioni presentate all’Amministrazione Finanziaria siano precise e veritiere e che le operazioni potenzialmente foriere di generare incertezza e rischi fiscali vengano rese note *ex ante*. Tale sistema, appunto, è il *Tax Control Framework*<sup>425</sup>.

---

<sup>423</sup> OECD, Forum on Tax Administration, “*Information Note: Tax Compliance and Tax Accounting Systems*”, OECD Publishing, Paris, 2010, pag. 9.

<sup>424</sup> OECD, “*Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”, OECD Publishing, Paris, 2013.

<sup>425</sup> Melillo C., “*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pag. 160.

Nell'affermare la nuova centralità del sistema di controllo del rischio fiscale per lo sviluppo di rapporti collaborativi tra Fisco e contribuente, l'OCSE – nel citato *report* del 2013 – era pienamente consapevole del fatto che sarebbe stato necessario approfondire ricerche e intavolare dibattiti per comprendere al meglio come strutturare tali indispensabili sistemi<sup>426</sup>. Il frutto dei dibattiti e degli studi che sono seguiti sono stati poi pubblicati nel 2016, in un nuovo *report* intitolato: “*Co-operative Tax Compliance: Building a Better Tax Control Frameworks*”<sup>427</sup>. Tale ultimo documento – fissando importanti punti fermi in materia di TCF – ha dunque rappresentato il punto di riferimento principale ai fini dell'implementazione, nei diversi ordinamenti, di efficaci sistemi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. L'OCSE in questa sede specifica che il *Tax Control Framework* deve essere inserito nel sistema del controllo interno e dunque costruito secondo i medesimi principi<sup>428</sup>. Inoltre, deve assicurare la correttezza e la completezza non soltanto delle dichiarazioni dei redditi ma anche delle informazioni divulgate e condivise con il Fisco<sup>429</sup>. In questo senso l'importanza di tale sistema si manifesta primariamente nel fatto di garantire che le suddette dichiarazioni presentate nonché le informazioni fornite dal contribuente siano veritiere ed affidabili<sup>430</sup>.

In conclusione, nel *report* del 2016, si mette in luce un aspetto poi destinato a trovare largo riscontro in sede di recepimento in molti ordinamenti, tra cui quello italiano. In particolare, l'OCSE in questa sede matura la consapevolezza che non sia possibile definire un sistema di controllo unico per tutte le società (c.d. “*one-size-fits-all system*”) ma è più ragionevole determinarne alcuni punti fermi e lasciare che siano poi le singole imprese, in autonomia e alla luce dell'attività in concreto svolta, a definire nello specifico i tratti caratteristici dello stesso<sup>431</sup>.

---

<sup>426</sup> “Given the central importance of Tax Control Frameworks (TCF) there is a need for more research and discussion of how these frameworks can best be assessed and what additional guidance could be given to business about revenue bodies' expectations of them” (OECD, “Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance”, OECD Publishing, Paris, 2013, pag. 88.)

<sup>427</sup> OECD, “Co-operative Tax Compliance: Building a Better Tax Control Frameworks”, OECD Publishing, Paris, 2016.

<sup>428</sup> “It follows that the TCF should be built up starting from the basic thinking about internal control” (*Ibidem*, pag. 14).

<sup>429</sup> *Ibidem*, pag. 7.

<sup>430</sup> *Ibidem*, pag. 14.

<sup>431</sup> Questa considerazione trova riscontro immediato nel Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 2016, concernente disposizioni in materia di requisiti di accesso al regime (PROT. N. 54237/2016, punto 3.1).

### 3. Il *Tax Control Framework* in Italia.

Tra le importanti consapevolezze che l'esperienza della recente crisi economica e finanziaria del 2008 ha lasciato nel nostro ordinamento vi è sicuramente quella relativa all'importanza di adeguati processi di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei rischi inerenti all'esercizio dell'attività d'impresa<sup>432</sup>. Tali sistemi costituiscono oggi un elemento imprescindibile per il *management* aziendale per assicurarsi di conseguire con successo i propri obiettivi ma anche di valutare la conformità alla legge delle operazioni che via via si intendono realizzare. Il sistema di controlli interno è dunque oggi uno "*strumento necessario per la gestione dell'impresa e strumento necessario affinché possa dirsi che la società sia dotata di un adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile*"<sup>433</sup>. La sensibilità per tali sistemi è stata poi recentemente alimentata anche da alcuni interventi normativi che – prescindendo talvolta dalle dimensioni del contribuente – ne hanno richiesto l'adozione. Immediato in questo senso è senz'altro il riferimento al regime di adempimento collaborativo (cfr. *supra* Cap. 3) – disciplinato agli artt. 3-7 del D.Lgs. 128/2015 – che, come già rappresentato in questo lavoro, presuppone quale requisito oggettivo che il contribuente sia dotato di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale inserito nel sistema di controllo interno.

L'originaria introduzione del *Tax Control Framework* nell'ordinamento italiano è dunque da far risalire alla più volte menzionata Legge Delega 11 marzo 2014, n. 23<sup>434</sup>, fondamentale – facendo seguito allo Statuto del Contribuente<sup>435</sup> – nel processo che sta gradualmente rivoluzionando, a livello nazionale, il rapporto tra Fisco e contribuente. Tale Legge, nell'affidare l'introduzione di disposizioni che diano vita a nuove forme di comunicazione e cooperazione rafforzata tra le imprese e l'Amministrazione Finanziaria, delega al Governo il compito di introdurre "*sistemi aziendali strutturati di gestione e controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni*". Come noto (cfr. *supra* Cap. 2; Cap. 3, Par. 3),

---

<sup>432</sup> Marino G., "*Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*", EGEA, 2018, pag. 75.

<sup>433</sup> Laghi E., "*Il modello organizzativo di gestione ex D.Lgs. 231/2001: un approccio integrato ai sistemi di controllo interno in una logica di risk management*", in AA.VV. "*Assetti adeguati e modelli organizzativi nella corporate governance delle società di capitali*", a cura di Irrea M., Zanichelli, Bologna 2016, pag. 835.

<sup>434</sup> Legge Delega 11 marzo 2014, n. 23 rubricata "*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*".

<sup>435</sup> Legge 27 luglio 2000, n. 212, "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*".

la citata Legge Delega si è tradotta in molteplici interventi normativi che hanno caratterizzato il triennio 2014/2017<sup>436</sup>. In questo contesto ha poi preso forma il Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128<sup>437</sup> (Decreto Certezza del Diritto) che, oltre ad aver avuto senz'altro il merito di definire con maggiore chiarezza il concetto di abuso del diritto nel nostro ordinamento, ha altresì introdotto il regime di adempimento collaborativo – artt. 3-7 – sulla scorta degli importanti studi e delle diverse esperienze maturate a livello internazionale (cfr. *supra* Cap. 1, Par. 3; Cap. 3). Più in particolare l'art. 4 – nel definire il requisito oggettivo di accesso al regime – offre al comma 1 la prima vera definizione a livello nazionale di *Tax Control Framework* prevedendo che il contribuente strutturi “*nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi, un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno*”<sup>438</sup>. Ebbene, se l'art. 4 ci consente di delineare le caratteristiche basilari del sistema di controllo del rischio fiscale così come inteso nell'ordinamento nazionale, l'art. 3 ne completa il quadro consentendoci di comprenderne immediatamente le finalità.

Quest'ultima norma infatti, nel definire le finalità e l'oggetto del regime di adempimento collaborativo, menziona un duplice scopo ossia da un lato di “*promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione Finanziaria e contribuenti*” e dall'altro di favorire “*la prevenzione e la risoluzione delle controversie fiscali*”.

È bene precisare che quanto disposto dal D.Lgs. 128/2015 con riguardo al regime di adempimento collaborativo, e più in particolare con riferimento al *Tax Control*

---

<sup>436</sup> Stancati G., “*Le tendenze dell'accertamento: compliance e diritto di interpello*” in cap. X “*Il processo su atti dell'accertamento*” in Basilavecchia M., “*Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*”, Terza edizione ampliata, G. Giappichelli Editore, 2018, pag. 225.

<sup>437</sup> Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 “*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*”.

<sup>438</sup> Per completezza è bene rimarcare il fatto che l'art. 4 in esame prosegue nel definire – anche nei commi successivi – ulteriori aspetti centrali del sistema di rilevazione, misurazione, monitoraggio e controllo del rischio fiscale. Il sistema infatti, fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, 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 e attivare le necessarie azioni correttive*”. Il comma 2 dispone infine che nel sistema deve altresì essere previsto, con cadenza almeno annuale, “*l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti*”.

*Framework*, è stato poi oggetto di indispensabili approfondimenti ad opera di Provvedimenti attuativi adottati successivamente dall’Agenzia delle Entrate<sup>439</sup>.

#### 4. (segue) la crescente attenzione per la *Tax Governance*.

Come in parte anticipato, la crescente e diffusa sensibilizzazione per il tema del rischio fiscale, accompagnata poi dall’introduzione e sviluppo del relativo sistema di controllo, è andata inevitabilmente a riflettersi e ad impattare sul sistema di gestione e controllo dell’impresa, o meglio sulla c.d. *corporate governance*. Sono diverse le definizioni che nel corso del tempo si è cercato di dare a quest’ultima espressione, ma – in termini generali – può essere intesa come l’insieme di regole, procedure e strutture finalizzate ad una corretta ed efficiente gestione dell’impresa e volte a garantire agli c.d. *stakeholders*<sup>440</sup> una gestione responsabile e trasparente<sup>441</sup>. La recente promozione di forme di cooperazione e collaborazione tra Amministrazione e contribuenti – fondate prevalentemente su una crescente trasparenza – ha comportato la necessità di migliorare alcuni aspetti della *corporate governance* ed in particolare i presidi a garanzia della

---

<sup>439</sup> Più nello specifico: Agenzia delle Entrate, “*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*”, (PROT. N. 54237/2016); 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 101573/2017); cui si è aggiunto – *medio tempore* – il prezioso contributo interpretativo della Circolare dell’Agenzia delle Entrate, “*Articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, (c.d. Decreto Certezza del Diritto). Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti al regime di adempimento collaborativo*”, (Circolare N. 38/E).

<sup>440</sup> L’Enciclopedia Treccani definisce il termine “*stakeholders*” come “*tutti i soggetti, individui od organizzazioni, attivamente coinvolti in un’iniziativa economica, il cui interesse è negativamente o positivamente influenzato dall’esecuzione, o dall’andamento, dell’iniziativa e la cui azione o reazione a sua volta influenza le fasi o il completamento di un progetto o il destino di un’organizzazione*”.

<sup>441</sup> È bene precisare come sia difficile oggi risalire ad una definizione univoca di *corporate governance*. Storicamente si tende ad indicare – in modo più approfondito – come “*l’insieme di regole che disciplinano il governo dell’impresa [...] da intendere come insieme di istituzioni, pratiche e regole concepite per evitare l’espropriazione dei diritti degli investitori esterni, non direttamente implicati nella gestione dell’impresa (outsider), da parte dei soggetti interni all’azienda (insider) quali manager, imprenditori o azionisti dominanti*”. Ciò che emerge da quest’ultima definizione è la difficoltà di incardinare in *standard* rigidi i “*sistemi di corporate governance*” intesi come l’insieme delle regole e delle pratiche diffuse a livello aziendale. Tale difficoltà è determinata dalle diverse variabili che possono incidere sui suddetti *standards* come lo stile di *leadership*, la cultura aziendale o altre variabili *soft*. Infine, tale impossibilità di risalire a sistemi univoci e comuni per tutte le imprese determina che gli assetti organizzativi predisposti nell’ambito della *corporate governance* per la gestione del rischio (incluso quello fiscale) potranno essere simili, ma molto difficilmente identici. (per approfondimenti cfr. Marino G., “*Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d’impresa*”, EGEA, 2018, pag. 90; Fiori G., “*Qualità della informativa societaria e ruolo del sistema di corporate governance*”, in “*Corporate Governance, regolamentazione contabile e trasparenza dell’informativa aziendale*”, a cura di Fiori G., Franco Angeli, Milano, 2002, pag. 22).

*compliance* normativa, soprattutto fiscale. Nel perseguimento, dunque, di una maggiore *compliance* aziendale, il sistema di controllo del rischio fiscale è gradualmente diventato un elemento centrale e la crescente e sempre più diffusa consapevolezza della rilevanza strategica della gestione di questo tipo di rischio nell'ambito della *governance* aziendale non consente più di considerare la variabile fiscale come “*la Cenerentola*” del processo decisionale del governo delle imprese<sup>442</sup>, riconoscendole un ruolo di tutt'altro rilievo.

La diffusa attenzione per il tema della fiscalità fa sì che oggi scelte di *governance* aziendale, tipicamente affidate al *management* non possano più prescindere da un anticipato confronto con il dipartimento fiscale interno (c.d. “*tax department*”). Come giustamente messo in luce da Valente<sup>443</sup> infatti, se da un lato una gestione incline a meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva può risultare favorevole per gli *shareholders*, dall'altro espone indubbiamente ad un maggior rischio di subire accertamenti, con le conseguenze patrimoniali ma soprattutto reputazionali potenzialmente annesse. Il fenomeno al quale si è quindi assistito in questi anni è stato quello del progressivo inserimento nell'ambito della *governance* aziendale della *tax governance*, quale riflesso di un cambio di strategia, dal *tax planning* alla *tax compliance*. La *tax governance* – ascrivibile quindi ad un rapporto di *genus a species* rispetto alla *corporate governance* – è da intendere come “*l'insieme delle regole che disciplinano la gestione delle norme tributarie e dei rischi fiscali*”<sup>444</sup>.

Il progressivo sviluppo del *Tax Control Framework* e il contestuale inserimento del *Tax Risk Management* nel più ampio spettro del sistema di gestione di controllo interno aziendale è un fatto fisiologico<sup>445</sup>, in parte pronosticabile e di certo fortemente auspicato<sup>446</sup>. L'inserimento del *risk management* nelle scelte di gestione è il frutto di un percorso evolutivo che ha visto il passaggio da un approccio al rischio “*a silos*

---

<sup>442</sup> Bariatti S., “Prefazione”, in “*Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*” a cura di Marino G., EGEA, 2018, pag. XIV.

<sup>443</sup> Valente P., “*Tax governance: la gestione del rischio fiscale nelle imprese*”, in “*Amministrazione e Finanza*” n. 2, 2011, pag. 15.

<sup>444</sup> Antonacchio F., “*Tax governance e gestione dei rischi fiscali. Pianificazione fiscale nazionale e internazionale. Nuove strategie di tax compliance. Esempi e casi pratici*”, IlSole24Ore, 2013.

<sup>445</sup> Ferroni B., “*Cooperative Compliance: partecipazione dei gruppi e profili di corporate governance*”, in “*Il Fisco*” n. 42, 2016, pag. 1-4043.

<sup>446</sup> Agenzia delle Entrate, PROT. N. 54237/2016, punto 3.1.

*organizzativi*” ad una logica del tutto trasversale e integrata<sup>447 448</sup>. Dello stesso avviso risulta essere Melillo<sup>449</sup> che sottolinea come oggi non si possa più parlare di “*risk management*” quanto piuttosto di “*Enterprise Risk Management*” (ERM) significativo della gestione dei rischi aziendali non singolarmente intesi ma come “*massa unitaria da fronteggiare in un’ottica unitaria*”.

In questo senso si conferma di estrema attualità un documento ad opera di KPMG dal titolo “*Developing the Concept of Tax Governance*” – pubblicato nel 2007 – nel quale si riportano due principali quesiti ai quali la *tax governance*, nel più ampio contesto della strategia aziendale, deve rispondere ossia quali sono le opportunità e le responsabilità che la società incontra da un punto di vista fiscale e come affrontarle al meglio nel perseguimento degli interessi degli *stakeholders*<sup>450</sup>. Mentre in passato la valutazione di una buona *governance* sarebbe stata determinata sulla base della minimizzazione degli oneri fiscali, oggi invece la c.d. “*good governance*” deve muovere da diverse considerazioni e riuscire a coordinare al meglio obiettivi di *compliance* e di *performance*. Sintomo ed effetto di questa evoluta sensibilità al tema del rischio fiscale e alla sua gestione è la rinnovata importanza attribuita al *tax department*, oggi direttamente riconducibile al *management* aziendale, cui è affidato il complesso compito di fruire dei benefici fiscali “*debiti*”, ma sempre rivolgendo la massima e prioritaria attenzione alla *compliance* fiscale e alla minimizzazione del rischio di violazione delle relative disposizioni<sup>451</sup>.

In conclusione, dunque l’impresa deve provvedere alla gestione strategica del rischio fiscale attraverso adeguati sistemi di monitoraggio e controllo interno, in grado di

---

<sup>447</sup> “Historically, in financial institutions, risk function such as legal, compliance, audit, credit risk and market risk were managed in separate organisational silos. Operational risk was generally the responsibility of business unit ad part of their daily activities. Risk management was focused primarily on financial, predictable and quantifiable risks related to loss prevention. Since 1980s, risk management has evolved to include corporate governance, alignment to strategic objectives, capital adequacy and stakeholder value. Additionally, regular discussions on risk management started appearing on corporate board agendas”. (Federation of European Risk Management Association, FERMA).

<sup>448</sup> Cfr. Marino G., “Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d’impresa”, EGEA, 2018, pag. 91.

<sup>449</sup> Melillo C., “Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pag. 76.

<sup>450</sup> “What responsibilities and opportunities are we presented with in relation to the tax affairs of the company? How can we best respond to those responsibilities and opportunities for the benefit of the shareholders and of the others to whom we have an obligation?” (KPMG, Discussion paper, “Developing the Concept of Tax Governance”, 2007)

<sup>451</sup> Marino G., “Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d’impresa”, EGEA, 2018, pag. 45.

evidenziare le aree di incertezza e di maggiore rischiosità e di riflettersi in una riduzione delle controversie con l'Amministrazione Finanziaria ed in un complessivo miglioramento del rapporto con il Fisco.

## 5. Caratteristiche di un processo di *Tax Risk Management*.

L'importanza che assume oggi la gestione e il controllo del rischio fiscale nell'ambito della *corporate governance* e, ancor più in generale, nell'esercizio dell'attività d'impresa ha portato a sistemi sempre più approfonditi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. La predisposizione di un adeguato ed efficace *Tax Control Framework* non può però prescindere – a monte – da un adeguato processo di *tax risk management* inteso come *iter* di identificazione, valutazione e misurazione del rischio fiscale finalizzato a sviluppare strategie per poterlo governare e limitare<sup>452</sup>. Come anticipato, il *tax risk management* è a sua volta da ricondurre nel più ampio ambito della gestione del rischio aziendale (c.d. *Enterprise Risk Management* o ERM) e – al pari di quest'ultimo – è fortemente influenzato dalle caratteristiche e dall'ambiente in cui opera l'impresa. Proprio per questo carattere spiccatamente soggettivo, è impossibile ad oggi pensare di poter disegnare un modello di gestione del rischio unico per tutti gli operatori economici. Tale considerazione non esclude tuttavia la possibilità di enucleare una serie di fasi e di sotto-processi necessari per realizzare al meglio questa attività di gestione del rischio, fiscale e non<sup>453</sup>, così come di fissare alcune componenti essenziali della struttura del relativo sistema di controllo. Il carattere spiccatamente soggettivo di tali sistemi di gestione e controllo del rischio trova poi riscontro anche nella loro necessaria adattabilità. È bene infatti precisare che un idoneo processo di *tax risk management* deve risultare senz'altro dinamico, dovendo essere adattabile nel corso del tempo ai principali cambiamenti interni o esterni all'impresa come ad esempio cambiamenti del *business* aziendale o modifiche della legislazione fiscale di riferimento<sup>454</sup>.

---

<sup>452</sup> Della Rovere A. e Vincenti F., “*Il tax risk management quale strumento di governance per le imprese*”, in “*Amministrazione e Finanza*”, n. 8-9, 2017, pag. 53.

<sup>453</sup> Melillo C., “*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pag. 76.

<sup>454</sup> Ferroni B., “*Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Il Fisco*” n. 38, 2016, pag. 1-3621.

Prima dunque di affrontare le questioni legate alla struttura ed al contenuto del *Tax Control Framework* nonché i relativi benefici, nelle pagine che seguono ci si soffermerà sulle fasi fondamentali di un processo di identificazione, valutazione e misurazione del rischio fiscale.

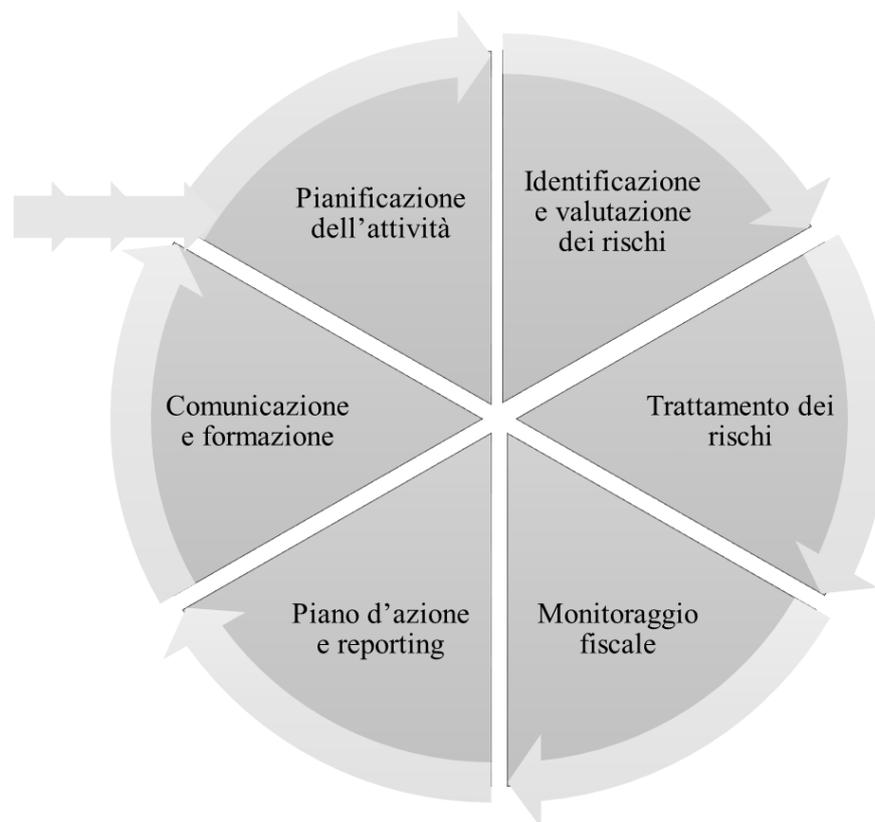


Figura 2 – Caratteristiche di un processo di tax risk management.

### 5.1. Pianificazione dell'attività.

Il primo *sotto-processo* che caratterizza l'attività di gestione del rischio fiscale è indubbiamente quello relativo alla pianificazione delle attività annuali ed agli aggiornamenti metodologici. Infatti, l'ottica con cui deve svilupparsi l'attività di *tax risk management* aziendale è senz'altro quella di “*continuous improvement*” o di aggiornamento costante. A questo fine lo sguardo del *risk manager* deve rivolgersi tanto verso l'esterno quanto verso l'interno del contesto aziendale.

Dal primo punto di vista è fondamentale assicurarsi di aver recepito e implementato le metodologie più innovative in linea con la normativa nazionale e comunitaria ma anche con le *best practices* diffuse a livello nazionale e internazionale. A questo fine può essere importante prendere parte ad iniziative di formazione e di *sharing* o ancora svolgere analisi di *benchmarking*<sup>455</sup> con società *comparables*<sup>456</sup> per individuare la migliore prassi diffusa. Una preziosa fonte di aggiornamento in questo senso – tipica della procedura di svolgimento del regime di adempimento collaborativo – è poi rappresentata dal dialogo con l’Agenzia delle Entrate, nel corso delle interlocuzioni (cfr. *supra* Cap. 3 Par. 4.4.). Per quanto riguarda il punto di vista interno, è importante che nell’ambito della pianificazione delle attività si promuova e si aspiri al c.d. “*alignment metodologico*” inteso come allineamento del modello di controllo e monitoraggio del rischio fiscale con i modelli già presenti ed operativi in diversi ambiti di competenza al fine di rafforzare il sistema di controllo interno complessivo<sup>457</sup>. In questa direzione si manifesta soprattutto l’importanza di confronti periodici tra il responsabile fiscale ed i vertici aziendali finalizzato allo scambio di informazioni utili ad anticipare tempestivamente possibili cambiamenti interni in grado di influire sulle modalità di gestione dei relativi rischi fiscali.

È chiaro che da queste indagini svolte nell’ambito del *risk management*, strumentali ad un aggiornamento periodico dei sistemi di controllo e di monitoraggio del rischio, potrebbe talvolta non emergere la necessità di apportare modifiche rilevanti al sistema vigente. In questo caso non si pone quindi il problema di un aggiornamento immediato ma è possibile rinviare tale intervento a medio termine. Per questa ragione è importante che all’inizio di ogni anno venga predisposto dal *management* un riparto delle attività di aggiornamento dei processi volte a distinguere le attività di aggiornamento ordinarie da

---

<sup>455</sup> Con l’espressione “*analisi di benchmarking*” si intende quell’attività finalizzata al miglioramento dei processi interni di un’azienda traendo spunto dall’esperienza di altre imprese. Definito infatti uno *standard* di imprese, se ne selezionano alcune determinando quindi il c.d. “*benchmark*”, ossia il parametro di riferimento. Tale analisi generalmente origina dalla individuazione e dalla consapevolezza dei punti di debolezza della propria azienda e mira a migliorare tali aspetti traendo spunto dal confronto con altre imprese particolarmente efficienti e *leader* con riferimento agli elementi considerati.

<sup>456</sup> Il termine “*società comparables*” trae spunto dalla c.d. “*Comparable Company Analysis*” (o “*Comps*”) ossia quell’analisi di valutazione volta a valutare una società confrontando alcuni indici della stessa con quelli di altre società di pari livello. Si tratta di una tecnica sempre più diffusa, specie tra gli investitori, dal momento che – il più delle volte – risulta essere relativamente facile da eseguire.

<sup>457</sup> Melillo, correttamente, evidenzia la necessità di ritenere la nozione di “*risk management*” ormai superata da quella di “*Enterprise Risk Management*” frutto del necessario coordinamento dell’attività di controllo e monitoraggio dei rischi in un’ottica unitaria (cfr. *supra* Par. 5) (Melillo C., “*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pag. 76).

quelle straordinarie. Mentre le prime, a rotazione, monitorano i rischi fiscali e i relativi controlli in un predeterminato arco di tempo (per es. tre anni), le seconde intervengono nell'immediato su quei processi che hanno subito modifiche organizzative o procedurali significative<sup>458</sup>.

## 5.2. Identificazione e valutazione dei rischi.

Il successivo *sotto-processo* è finalizzato alla identificazione (“*risk identification*”) e alla valutazione dei rischi (“*risk assessment*”) dei rischi e si articola in diverse fasi. Dal momento che i rischi fiscali devono essere ricercati secondo un approccio “*per processi*”, ossia in relazione a ciascuna attività svolta dall'impresa in cui si possono manifestare, la prima fase è rappresentata dalla identificazione dei processi e delle attività realizzate dall'impresa. Più nello specifico, all'interno di ciascun processo – con l'ausilio del responsabile dello stesso (c.d. “*risk owner*”) – vanno definite le singole attività che lo compongono<sup>459</sup>.

Identificate le attività tipiche di ciascun processo realizzato dall'impresa, la successiva fase consiste nella identificazione dei rischi fiscali inerenti a ciascuna di esse. In relazione a ciascun rischio fiscale rilevato è necessario poi definire informazioni relative al comparto impositivo e alla tipologia di tributo coinvolto (“*risk description*”).

Tale fase di identificazione dei singoli rischi fiscali lascia poi spazio alla fase di valutazione. Il criterio che deve essere adottato a questo fine è quello del “*rischio potenziale*” (o “*inerente*” – talvolta anche – “*lordo*”), che prevede che non vengano presi in considerazione i piani d'azione posti in essere fino a quel momento per farvi fronte<sup>460</sup>. Il c.d. *rating* del rischio ruota intorno a due elementi fondamentali: la valutazione della probabilità e la valutazione dell'impatto. La prima – di carattere eminentemente qualitativo – valuta la possibilità che il rischio possa manifestarsi in considerazione di

---

<sup>458</sup> Ferroni B., “*Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Il Fisco*” n. 38, 2016, pag. 1-3621.

<sup>459</sup> Onde evitare un eccessivo dispendio di risorse è facile che la ricerca dei rischi venga limitata ad attività di una determinata rilevanza economica, facilitando di conseguenza anche le successive fasi di valutazione. (cfr. Ferroni B., “*Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Il Fisco*” n. 38, 2016, pag. 1-3621).

<sup>460</sup> Ravera M. e Santacroce B., “*Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella ‘Cooperative Compliance’: impatti per i gruppi d'impresa*”, in “*Corriere Tributario*” n. 47, 2016, pag. 3601.

diversi aspetti tra cui, a titolo esemplificativo, accadimenti passati (c.d. “*case history*”), volume realizzato del medesimo tipo di attività, complessità interpretativa delle disposizioni di riferimento o ancora frequenza con cui il Legislatore è intervenuto sulla normativa nel corso del tempo. La valutazione dell’impatto – che invece racchiude componenti qualitative ma altresì quantitative – prende in considerazione i possibili effetti del verificarsi del rischio, non solo da un punto di vista finanziario o economico/patrimoniale ma altresì considerandone le conseguenze in termini reputazionali e d’immagine, tutt’altro che trascurabili (cfr. *supra* Cap. 1, Par. 1).

Nel corso tuttavia del processo di *tax risk management* non bisogna dimenticare di considerare – accanto ai rischi potenziali derivanti da processi quotidiani, tipici della quotidianità aziendale – gli eventuali rischi derivanti da processi di carattere “*non-routine*”<sup>461</sup> (c.d. “*rischi non routinari*”). Il carattere estemporaneo o occasionale di un’operazione non è *tout court* sufficiente a ritenere preclusa l’ipotesi di possibili rischi fiscali. Al fine dunque di offrire un esaustivo e completo *Tax Control Framework* è indispensabile che il *risk management*, di fronte ad operazioni non-routine, affianchi i vertici aziendali al fine di determinare la valutazione dei rischi potenzialmente collegati. La procedura di *assessment* di questa tipologia di rischi segue una metodologia diversa da quella ordinaria – giustificata dalle particolari difficoltà nella valutazione del profilo di rischio<sup>462</sup> – ma comunque determinata in termini di probabilità ed impatto<sup>463</sup>, seppur diversamente declinati. Con riferimento al primo aspetto è necessario considerare le probabilità che l’impresa possa soccombere in una possibile controversia a seguito della contestazione da parte dell’Amministrazione Finanziaria dell’operazione realizzata. Per quanto riguarda l’impatto bisogna invece considerare gli effetti che “*l’eventuale risoluzione sfavorevole di una controversia sulla posizione adottata dalla società [...] avrebbe in termini di effetto fiscale e/o di reputazione*”<sup>464</sup>. La necessità per le imprese di dover inserire nei propri sistemi di gestione e controllo del rischio fiscale anche il

---

<sup>461</sup> Cfr. Stancati G. e Nobile L., “*Il contraddittorio nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Corriere Tributario*” n. 12, pag. 1109; Ravera M. e Santacroce B., “*Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella ‘Cooperative Compliance’: impatti per i gruppi d’impresa*”, in “*Corriere Tributario*” n. 47, 2016, pag. 3601, Della Rovere A. e Vincenti F., “*Il tax risk management quale strumento di governance per le imprese*”, in “*Amministrazione e Finanza*”, n. 8-9, 2017, pag. 53.

<sup>462</sup> Stancati G. e Nobile L., “*Il contraddittorio nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Corriere Tributario*” n. 12, pag. 1109

<sup>463</sup> Ferroni B., “*Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Il Fisco*” n. 38, 2016, pag. 1-3621.

<sup>464</sup> Ravera M. e Santacroce B., “*Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella ‘Cooperative Compliance’: impatti operativi per i gruppi d’impresa*”, in “*Corriere Tributario*” n. 47, 2016, pag. 3601.

monitoraggio di operazioni *non routinarie* rappresenta inoltre un ulteriore presidio di contrasto all'elaborazione di *aggressive tax planning* da parte delle imprese. Spesso infatti in passato le grandi multinazionali hanno potuto dar vita a condotte evasive ed elusive ricorrendo ad operazioni del tutto particolari, in grado di sfuggire agli strumenti di monitoraggio predisposti.

Infine, esigenze di trasparenza e principi diffusi di *good governance* vorrebbero che il *risk management* si occupi altresì della tracciabilità delle operazioni *non routinarie* identificate e/o realizzate nel corso dell'anno, indipendentemente quindi dal fatto che la fase di implementazione abbia già avuto inizio<sup>465</sup>.

### 5.3. Trattamento dei rischi.

Una volta identificati e valutati i rischi fiscali, il *sotto-processo* successivo si occupa del relativo trattamento<sup>466</sup> ("*risk treatment*"). Anche in questo caso è opportuno dividere questa attività in tre fasi distinte: l'identificazione dei controlli a presidio del rischio, la valutazione dell'adeguatezza dei suddetti controlli e infine la valutazione del rischio residuo<sup>467</sup>, inteso come l'impatto del possibile evento a seguito dell'esperimento dei relativi meccanismi di mitigazione<sup>468</sup>.

---

<sup>465</sup> Ferroni B., "*Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*", in "*Il Fisco*" n. 38, 2016, pag. 1-3621.

<sup>466</sup> In qualsiasi procedimento di *risk management* – indipendentemente dalla natura del rischio in concreto fronteggiato – l'attività di *risk treatment* è sicuramente molto delicata. Identificato il rischio infatti, il *management* competente può intraprendere diverse vie per farvi fronte. La prima possibilità consiste certamente nell'accettare il rischio, esponendosi consapevolmente senza adottare alcuna precauzione. È bene precisare che tale ultimo comportamento non va confuso con un atteggiamento passivo dal momento che deve intendersi con la *policy* ritenuta migliore dal *management* a seguito dell'analisi condotta (ad esempio in considerazione dello scarso impatto potenziale prospettato o alla luce di una semplice analisi costi-benefici). Un'altra modalità di trattamento del rischio può poi consistere nell'evitarlo completamente, rinunciando all'operazione connessa ma limitando dall'altro lato le scelte strategiche aziendali che dovranno di conseguenza essere ridefinite. Questo è quanto può accadere quando un'impresa decide di rinunciare del tutto ad un investimento di un determinato Paese in virtù dell'incertezza o di simili criticità connesse al sistema normativo. Un ulteriore tipo di *risk treatment* può consistere nella condivisione del rischio con un altro soggetto tramite polizze assicurative o strumenti finanziari derivati. Infine, l'ultima – e più auspicabile – risposta al rischio consiste nella predisposizione di specifiche misure volte a ridurlo fino ad un *target* accettabile. Nella trattazione si prenderà in esame quest'ultima soluzione (Melillo C., "*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*", IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pag. 77).

<sup>467</sup> Ferroni B., "*Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*", in "*Il Fisco*" n. 38, 2016, pag. 1-3621.

<sup>468</sup> Melillo C., "*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*", IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pag. 77.

Le forme di controllo del rischio fiscale che possono essere previste in questa fase sono numerose e diverse tra loro, potendo avere diversa natura e agire preventivamente piuttosto che a seguito del verificarsi dell'evento. A titolo esemplificativo, tali forme di controllo possono manifestarsi nel prevedere uno specifico *iter* di approvazione affinché determinate operazioni possano essere eseguite e perfezionate (c.d. “*controlli autorizzativi*”), in limitazioni dell'accesso a determinati “ambienti”, informazioni o transazioni, sulla base di profili di accesso predefiniti (c.d. “*system access*”) o infine in modalità finalizzate a verificare la coerenza e consistenza tra due diverse fonti informative (c.d. “*riconciliazioni*”).

Sempre nell'ambito del *sotto-processo* dedicato al trattamento dei rischi fiscali vengono infine individuati e formalizzati alcuni aspetti caratterizzanti ciascun controllo come ad esempio l'individuazione del “*control owner*”<sup>469</sup>, la determinazione della “*control frequency*”<sup>470</sup> e il “*control method*”<sup>471</sup>.

#### 5.4. Monitoraggio fiscale.

Il successivo *sotto-processo* è poi dedicato al monitoraggio e alla valutazione dei suddetti controlli. Tale attività si articola nel selezionare i controlli da testare, eseguire l'attività di *testing* e valutarne l'operatività formalizzandone gli esiti. Sono ravvisabili due principali tipologie di *test* tra loro differenti: il *test of design* e il *test of effectiveness*. Il primo mira a valutare l'adeguatezza del controllo predisposto per la relativa operazione e si effettua mediante il metodo “*walkthrough*” ossia ripercorrendo il processo che il *control owner* esegue in fase di svolgimento del controllo<sup>472</sup>. Il secondo invece valuta se – nel corso del

---

<sup>469</sup>Da intendere come quella figura all'interno dell'impresa alla quale è affidata la responsabilità di assicurare il corretto svolgimento del controllo (cfr. Ferroni B., “*Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Il Fisco*” n. 38, 2016, pag. 1-3621).

<sup>470</sup> Da intendere come la frequenza temporale con cui il controllo deve essere svolto e che può variare da controlli giornalieri ad annuali (cfr. Ferroni B., “*Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Il Fisco*” n. 38, 2016, pag. 1-3621).

<sup>471</sup> Inteso come metodo manuale o automatico del controllo (cfr. Ferroni B., “*Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Il Fisco*” n. 38, 2016, pag. 1-3621).

<sup>472</sup> Come evidenziato in dottrina, questa tipologia di test mira a rispondere ai seguenti quesiti: “*il controllo copre effettivamente il rischio per cui è stato disegnato? Il controllo è già operativo/implementato? Esiste appropriata documentazione che fornisca evidenza del controllo?*” (cfr. Ferroni B., “*Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Il Fisco*” n. 38, 2016, pag. 1-3621).

tempo – il controllo ha operato nel modo giusto ed è stato eseguito correttamente<sup>473</sup>. Il *test of effectiveness* di distingue quindi dal *test of design* dal momento che prende in considerazione un campione di operazioni per determinare l'efficacia o meno del controllo predisposto nel lungo periodo.

## 5.5. Piano d'azione e *reporting*.

I *test* tipicamente realizzati durante la precedente attività di monitoraggio possono dare esiti positivi ma potrebbero anche registrare delle carenze di controllo (o “*control deficiencies*”). In tutti questi casi è importante che – sempre nello svolgimento dell'attività di *tax risk management* – venga definito un piano d'azione (o “*action plan*”) volto a colmare lacune e difetti del controllo emersi in fase di *testing*. Tale piano d'azione deve essere successivamente monitorato di modo da poterne valutare periodicamente lo stato di avanzamento ed il relativo funzionamento.

Tutta la procedura di *tax risk management* deve essere poi accompagnata da una costante ed attenta attività di *reporting*<sup>474</sup> consistente nella predisposizione da parte del responsabile fiscale di relazioni di sintesi sugli esiti delle attività svolte<sup>475</sup>, finalizzate ad informare gli organi di gestione. Questa fase viene anche definita come “*il cuore*” dell'attività di programmazione e controllo dal momento che queste ultime attività non possono prescindere da tempestivi passaggi di informazioni<sup>476</sup>. Le suddette relazioni di

---

<sup>473</sup> Questa seconda tipologia di test mira di conseguenza a rispondere a quesiti differenti quali: “*il controllo è ed è stato operativo nel continuo? Il controllo opera ed ha operato come disegnato? C'è evidenza del controllo riscontrabile in maniera puntuale e continuativa? Il controllo è riuscito a mitigare il rischio che doveva mitigare?*” (cfr. Ferroni B., “*Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Il Fisco*” n. 38, 2016, pag. 1-3621).

<sup>474</sup> “*I sistemi di reporting intra-aziendali rivestono una importanza strategica nel mantenere il sistema organizzativo in piena efficienza e permettere la diffusione delle informazioni ai vari livelli interessati.* (Serpelloni G. e Simeoni E., “*I sistemi di reporting: principi e criteri di funzionamento*”, in AA. VV. “*Quality management*” a cura di Serpelloni G, Simeone E. e Rampazzo L., Edizioni La Grafica, 2002, pag. 345).

<sup>475</sup> Con riferimento al contenuto, è bene che questi *report* includano una descrizione delle attività pianificate e svolte dal *tax risk management* nel corso dell'anno nonché gli esiti delle attività di *testing* effettuate, un approfondimento degli eventuali casi di “*deficiency of control*” – volto a comprenderne la significatività – ed infine l'*action plan* predisposto per farvi fronte, con i relativi esiti.

<sup>476</sup> “*Il sistema di reporting fa parte dei sistemi di programmazione e controllo essendo il ‘cuore’ di tali sistemi. Il controllo infatti non può esplicarsi senza un passaggio tempestivo di informazioni sulle attività correnti e la programmazione non può essere fatta se non si è in possesso di informazioni e dati relativi alle attività, alle risorse impiegate e ai risultati ottenuti precedentemente*” (Serpelloni G. e Simeoni E., “*I sistemi di reporting: principi e criteri di funzionamento*”, in AA. VV. “*Quality management*” a cura di Serpelloni G, Simeone E. e Rampazzo L., Edizioni La Grafica, 2002, pag. 345).

sintesi devono essere rivolte ai “*risk owner*”, agli organi di gestione e a coloro che esercitano in generale funzioni di controllo.

È importante infine che la documentazione predisposta nel corso dello svolgimento dell’attività di *tax risk management* venga conservata e tenuta a disposizione per poter essere tempestivamente consegnata all’Agenzia delle Entrate in caso di richieste di informativa<sup>477</sup>.

## 5.6. Comunicazione e formazione.

Il sistema di controllo del rischio fiscale dovrebbe poi essere comunicato e diffuso tanto a livello esterno quanto a livello interno, assicurandosi che il personale possa venirne a conoscenza e dividerne i relativi principi ispiratori. La semplice comunicazione dovrebbe essere inoltre affiancata da una contestuale attività di formazione del personale predisponendo piani di formazione specifici o più generici a seconda del grado di rischio cui sono esposti i soggetti competenti nel corso dei processi che svolgono. Anche in questa circostanza, infine, è bene formalizzare e tracciare ogni iniziativa ed assicurarne l’efficacia ricorrendo a esperti di formazione in ambito fiscale e di sistemi di controllo interno.

## 6. La struttura del *Tax Control Framework*.

Alla luce di quanto appena illustrato in merito al procedimento di *tax risk management* è possibile ora affrontare il tema relativo agli aspetti strutturali e contenutistici del *Tax Control Framework*. Quest’ultimo – pur comportando di per sé importanti benefici per il contribuente (cfr. *infra* Par. 7) – ad oggi assume prevalente importanza nel nostro ordinamento nell’ottica del regime di adempimento collaborativo (cfr. *supra* Cap. 2) configurandosi, più in particolare, come presupposto oggettivo indispensabile per l’impresa ai fini dell’ammissione al suddetto regime (cfr. *supra* Cap. 3 Par. 4.5)<sup>478</sup>. L’art.

---

<sup>477</sup> . Ferroni B., “*Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Il Fisco*” n. 38, 2016, pag. 1-3621.

<sup>478</sup> Si è avuto modo di sottolineare – in chiave comparatistica – differente funzione che il nostro ordinamento, diversamente rispetto ad altri, attribuisce al sistema di rilevazione, misurazione, gestione e

4 del D.Lgs. 128/2015 – rubricato “*Requisiti*” – rappresenta il punto di partenza per la presente analisi. Più in particolare, come già detto, questa norma dispone che per aderire al regime nazionale di *cooperative compliance* il contribuente deve dotarsi, “*nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate al perseguimento dei relativi obiettivi*”, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale<sup>479</sup>.

Emergono almeno tre diversi aspetti di grande rilevanza relativi al sistema di controllo del rischio in esame, in merito ai quali è necessario fare qualche considerazione. Ci si riferisce più nello specifico al significato da attribuire alla nozione di “*efficacia*” del sistema di controllo, al concetto di “*rischio fiscale*” ed infine al modo in cui debba essere intesa “*l'autonomia di scelta delle soluzioni organizzative*”. La corretta interpretazione di questi tre aspetti risulta infatti essere – ad avviso di chi scrive – premessa fondamentale per comprendere le ragioni e la struttura del *Tax Control Framework*.

Cominciando dal primo, il significato da attribuire al termine “*efficace*”, adottato dal Legislatore per definire il sistema di controllo del rischio fiscale (art. 4, co.1, D.Lgs. 128/2015), è da ricercare nel Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 2016<sup>480</sup>. Più nello specifico – al *punto 3.2* – si afferma che “*il sistema è efficace quando*

---

controllo del rischio fiscale nella fase di *profiling* dei contribuenti. Mentre infatti il nostro ordinamento prevede che al momento della presentazione della domanda di ammissione al regime di adempimento collaborativo il *Tax Control Framework* debba risultare completo ed efficace, molti altri ordinamenti considerano lo sviluppo e l’elaborazione di un adeguato sistema di controllo del rischio fiscale più come un punto di arrivo del rapporto di collaborazione tra Fisco e impresa che un prerequisito. (Per ulteriori approfondimenti su questo aspetto si rinvia al Capitolo 3, Paragrafo 4.2).

<sup>479</sup> Art. 4 D.Lgs. 128/2015: “1. Il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato, nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate al 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. 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 e attivare le necessarie azioni correttive.

2. 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 effettuati e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate”.

<sup>480</sup> Agenzia delle Entrate, “Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128” (PROT. N. 54237/2016). Quest’ultimo è stato poi seguito da un altro importante provvedimento attuativo: Provvedimento Direttoriale PROT. N. 101573/2017, cui si è aggiunta – in chiave interpretativa – la Circolare N. 38/E del 2016. Questi tre documenti, seppur di portata e con caratteristiche in parte differenti,

è in grado di garantire all'impresa un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione [...]”. Se questa prima considerazione ci consente di determinare, seppur sommariamente, quali sono gli obiettivi cui deve aspirare il *Tax Control Framework*, la definizione di “rischio fiscale” ci consente dall'altro lato di definirne l'ambito applicativo. Il citato art. 4 prevede infatti che l'attività di rilevazione, misurazione, gestione e controllo debba essere effettuata con riferimento al rischio fiscale, che il Provvedimento Direttoriale del 2016 – punto 1 lett. d – definisce come il “rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario”<sup>481</sup>.

Delineati dunque questi due aspetti, è facile comprendere il motivo per il quale il Legislatore, da un punto di vista applicativo, abbia deciso di adottare un “modello aperto” di riferimento per la predisposizione del TCF<sup>482</sup>. Le differenze di processi, attività svolte ed operazioni poste in essere da ciascuna impresa si differenziano a tal punto da impedire al Legislatore di definire un unico modello per fronteggiare il rischio fiscale che risulti essere altresì efficace per ogni operatore economico. Questa premessa ha portato il Legislatore alla consapevolezza – già da tempo maturata a livello internazionale – della necessità di riconoscere alle imprese piena autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate, limitandosi a definire obiettivi, finalità e parametri di valutazione dei sistemi. Questo spiega dunque il motivo per il quale il Legislatore – sempre nel testo dell'art. 4, D.Lgs. 128/2015 – si sia limitato a sottolineare che il sistema, “fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari”, deve assicurare una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità, efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale rispettate ad ogni livello aziendale e infine procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate con azioni correttive.

---

hanno avuto un ruolo fondamentale nel tracciare aspetti essenziali delle modalità di svolgimento del regime di adempimento collaborativo (cfr. *supra* Cap. 3, Par. 4).

<sup>481</sup> La medesima formulazione viene successivamente replicata nel 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. 101573/2017). Entrambe poi si distinguono – ma esclusivamente sotto un profilo letterale – da quanto disposto dall'art. 3 del Decreto Certezza del Diritto, che nel definire “Finalità e oggetto” del regime di adempimento collaborativo, definisce il rischio fiscale come “il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario”.

<sup>482</sup> Marino G., “Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa”, EGEA, 2018, pag. 148-149.

Pur sempre rispettando la volontà di autonomia in capo alle imprese prospettata dal Legislatore, l’Agenzia delle Entrate è intervenuta per individuare le caratteristiche fondamentali del sistema, tenendo conto non soltanto del Decreto Certezza del Diritto e di quanto emerso nel corso del Progetto Pilota (cfr. *supra* Cap. 3 Par. 2) ma altresì conformandosi alle raccomandazioni OCSE contenute nel *report* “*Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”, pubblicato nel 2013, e nel successivo documento dal titolo “*Building a Better Tax Control Framework*”, del 2016<sup>483</sup>. In questo contesto l’Agenzia – in conformità con i documenti appena citati – ha avuto così modo di determinare i sei requisiti essenziali del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, i c.d. “*six building blocks*” cui saranno dedicate le pagine che seguono<sup>484</sup>.

Prima tuttavia di muovere verso l’approfondimento di tali aspetti si rendono necessarie ulteriori osservazioni. Non bisogna dimenticare infatti come la concreta mancanza di uno schema normativo predefinito per la predisposizione del *Tax Control Framework* determini un considerevole sforzo organizzativo per le imprese, specie in termini di economicità<sup>485</sup>. Sotto questo punto di vista è quindi utile ricercare validi modelli di riferimento nell’esperienza internazionale e nazionale. Dal primo punto di vista la *best practice* più diffusa è senz’altro riscontrabile nel modello “*Enterprise Risk Management*” del comitato CoSO<sup>486</sup>. Focalizzandosi invece sul contesto nazionale, il sistema già noto

---

<sup>483</sup> Il fare riferimento da parte dell’Agenzia delle Entrate in modo quasi imprescindibile agli standard internazionali tracciati dalle *Guidelines* dell’OCSE a partire dal 2013 è un aspetto che merita di essere sottolineato ed avvalorato. Come evidenziato in dottrina infatti, tale scelta conferma la volontà del nostro ordinamento di considerare la *cooperative compliance* come un “*investimento a lungo termine*” e di assicurarsi che a livello nazionale vengano costantemente implementati ed aggiornati modelli in linea con i sistemi più innovativi ed evoluti. (cfr. Ferroni B., “*Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Il Fisco*” n. 38, 2016, pag. 1-3621).

<sup>484</sup> Il citato *report* dell’OCSE dal titolo “*Building a Better Tax Control Framework*” (2016) elenca le seguenti “*essentials features*”, necessarie per un adeguato sistema di gestione e controllo del rischio fiscale: *Tax Strategy Established, Applied Comprehensively, Responsibility Assigned, Governance Documented, Testing Performed* ed infine *Assurance Provided* sottolineandone, al termine dell’elencazione, la mera portata orientativa e rinviando all’autonomia di ciascuna impresa l’individuazione di eventuali elementi strutturali integrativi: “*these building blocks are generic in nature. In certain specific industry sectors they may need to be supplemented with some additional features that reflect the particular risks associated with those industries*” (OECD, “*Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*”, OECD Publishing, Paris, 2016, pag. 15):

<sup>485</sup> Cfr. Marino G., “*Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d’impresa*”, EGEA, 2018, pag. 152.

<sup>486</sup> *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (CoSO)*, che nel 1992 ha pubblicato il “*CoSO Report 1*” – “*Internal Control over Financial Reporting*” – e in seguito, nel 2004, il “*CoSO Report 2*” – “*ERM, integrated framework*” – contenente numerose tecniche applicative e supporto dell’applicazione del modello.

di riferimento è rinvenibile nel modello previsto all'art. 6 del D.Lgs. 231/2001 (il c.d. "Modello 231") in materia di responsabilità amministrativa degli enti.

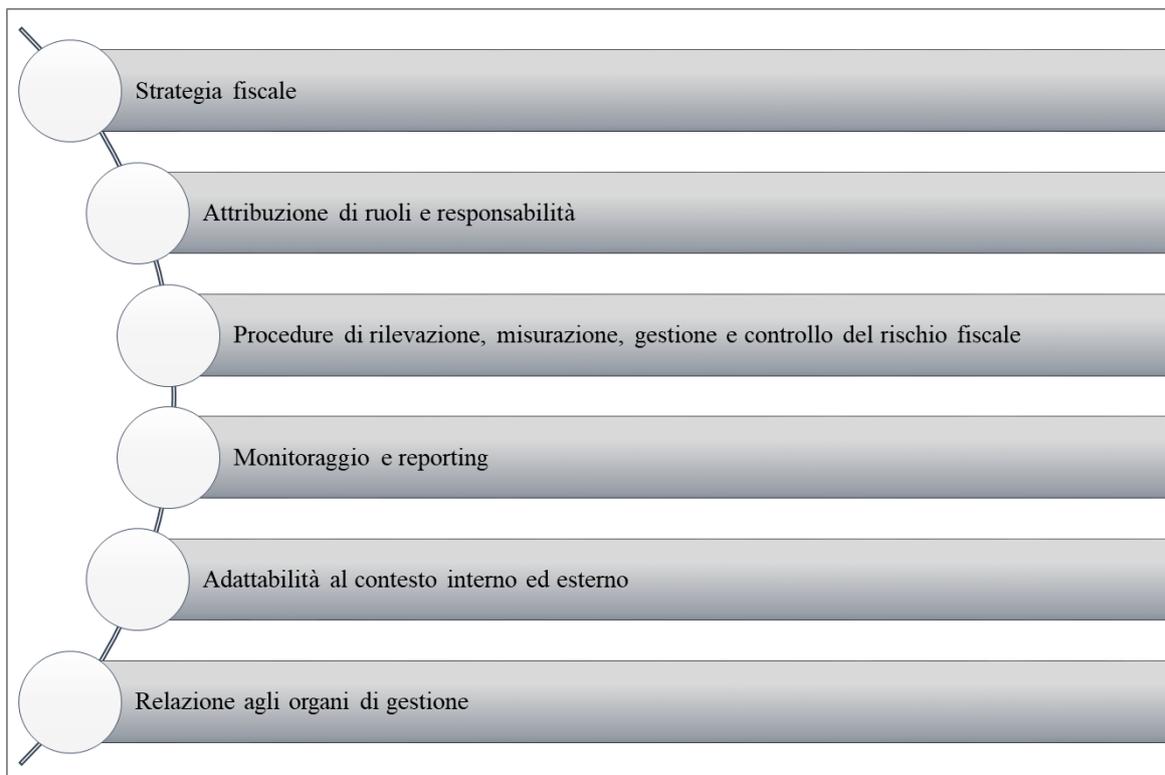


Figura 3 – Struttura di un Tax Control Framework.

## 6.1. Strategia fiscale.

Stando a quanto riportato nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2016, il primo fondamentale pilastro del *Tax Control Framework* è rappresentato dalla strategia fiscale<sup>487</sup>. Quest'ultima deve essere riportata in un documento – approvato dal vertice della società – che deve definire gli obiettivi dei vertici aziendali in relazione alla variabile fiscale, determinando altresì la propensione al rischio (c.d. "risk appetite") da parte dell'impresa nonché il grado di coinvolgimento degli stessi vertici aziendali<sup>488</sup>.

---

<sup>487</sup> Ferroni B., "Cooperative compliance: partecipazione dei gruppi e profili di corporate governance", in "Il Fisco" n. 42, 2016, pag. 1 – 4043.

<sup>488</sup> Questa previsione contenuta nel Provvedimento Direttoriale del 2016 trova diretto riscontro nelle Guidelines OCSE 2016: "This plan of action should transparently display the overall tax strategy ranging from the strategic level to the operational level, including the tax risk strategy, risk appetite, the board's degree of engagement with tax planning decisions, reporting, filing and payment strategies" (OECD, "Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks", OECD Publishing, Paris, 2016, pag. 16).

Contrariamente rispetto a quanto si possa pensare, la strategia fiscale non potrà essere espressa in termini troppo generici. La Circolare in questione, infatti, sottolinea come nel suddetto documento debbano essere altresì inclusi “*i percorsi operativi da seguire al fine di posizionare la società sui livelli di rischio prescelti*”<sup>489,490</sup>. Sempre nel contesto della strategia fiscale si dovranno ricomprendere anche riscontri pratici ed operativi dell’applicazione del principio “*Tone at the top*”<sup>491</sup> nonché la descrizione di eventuali “*soft controls*”<sup>492</sup>. Una volta predisposto il documento di strategia fiscale è fondamentale che venga tempestivamente aggiornato nel caso di cambiamenti, tanto a livello strategico quanto a livello operativo<sup>493</sup>.

L’aperta e dettagliata rappresentazione da parte del contribuente della propria strategia fiscale è fondamentale per instaurare con l’Amministrazione Finanziaria un rapporto leale e collaborativo. Come già evidenziato infatti, affinché possa avere luogo tra Fisco e contribuente un dialogo costruttivo sulla corretta applicazione della normativa fiscale è indispensabile da parte del primo la piena comprensione del *business* del secondo<sup>494</sup>. Per questa ragione, accanto ad un personale quanto più specializzato che curi gli interessi dell’Amministrazione Finanziaria, è fondamentale il massimo livello di *disclosure* e di trasparenza da parte del contribuente, che si manifesta fortemente proprio nel documento esaminato.

## 6.2. Attribuzione di ruoli e responsabilità.

Il secondo elemento contenutistico che deve essere riportato nel sistema di controllo del rischio fiscale è relativo all’attribuzione di ruoli e responsabilità. Più nello specifico il

---

<sup>489</sup> Un esempio – espressamente riportato dalla Circolare – di percorso operativo può essere la descrizione dei meccanismi di incentivazione concessi ai manager rispetto alla variabile fiscale.

<sup>490</sup> Agenzia delle Entrate, Circ. N. 38/E, *domanda* 2.1.

<sup>491</sup> Inteso come quel principio secondo il quale spetta primariamente al Consiglio di Amministrazione diffondere una cultura aziendale improntata a valori di onestà ed integrità ed al rispetto della legalità.

<sup>492</sup> Intesi come codici etici, codici di autodisciplina o ancora corsi di formazione offerti al personale e analoghe iniziative significative di un impegno da parte della direzione nel diffondere una cultura di rispetto della normativa fiscale.

<sup>493</sup> Agenzia delle Entrate, Circ. N. 38/E, *domanda* 2.2.

<sup>494</sup> “*It is only possible to have an effective discussion about the interpretation of the law if all facts are clear and accepted by both parties. Within a co-operative relationship the parties try to obtain a common understanding of all the relevant facts and circumstances in order to speed up the process and resolve disputes quicker*” (OECD, “*Co-operative Compliance: A framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”, OECD Publishing, Paris, 2013).

sistema deve assicurare una chiara attribuzione di ruoli a persone con adeguate competenze nonché esplicitare le relative responsabilità<sup>495</sup> in merito ai processi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Tale sistema di “*separazione dei compiti*” (o “*segregation of duties*”) rappresenta uno degli elementi più importanti nella gestione del rischio fiscale e può essere inteso tanto in senso *orizzontale* quanto in senso *verticale*.

Il citato “*CoSO Report 2*” (2004) affronta la separazione dei compiti in senso *orizzontale*, consistente nella ripartizione di compiti e responsabilità tra operatori che intervengono nel medesimo processo. La finalità di questa tipologia di separazione è quella di evitare un’eccessiva concentrazione di compiti, riducendo la probabilità che possano verificarsi errori o comportamenti inappropriati, proprio in virtù del controllo che ciascun soggetto interessato dal processo può effettuare sull’operato degli altri. L’illustrata ripartizione di compiti e responsabilità deve essere chiaramente effettuata in base alla natura delle attività caratterizzanti i processi nonché al grado e alla tipologia di rischio inerente agli stessi. È inoltre indispensabile in questo senso tener conto delle risorse umane e materiali a disposizione. Tali circostanze potrebbero far sì che, nell’ipotesi in cui l’impresa non fosse in grado di garantire controlli idonei, si faccia affidamento su controlli compensativi, anche esterni, volti a ridurre ad un livello accettabile il rischio generato dalla mancata segregazione<sup>496</sup>.

La separazione dei compiti in senso verticale, invece, mira a separare le funzioni “*operative*” da quelle di “*controllo*” per evitare possibili conflitti di interessi. In questo senso vengono predisposte le tre seguenti linee di controllo<sup>497</sup>. Il controllo di primo livello (o anche “*controllo di linea*”) è volto a verificare l’applicazione dei processi e delle procedure aziendali nell’ottica della completa aderenza alle norme fiscali applicabili. Viene quindi attuato direttamente dalle singole linee operative che, limitatamente ai processi e alle procedure di loro pertinenza, nell’adempimento delle proprie quotidiane attività, verificano la correttezza di processi e procedure rispetto alle norme fiscali. Tale

---

<sup>495</sup> Si è avuto modo di evidenziare come una chiara attribuzione delle responsabilità possa agevolare le indagini della dell’Autorità Giudiziaria, alla quale viene riconosciuta la facoltà di inoltrare richieste all’Amministrazione Finanziaria proprio al fine di ottenere informazioni relative all’attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema. Per approfondimenti cfr. *supra* Cap. 3, Par. 4.6.

<sup>496</sup> Agenzia delle Entrate, Circ. N. 38/E, *domanda* 2.3 lett. a.

<sup>497</sup> Per approfondimenti: Banca d’Italia, “*Disposizioni di vigilanza per le banche*”, Circolare n. 285 del 17 dicembre 2013.

controllo è altresì effettuato dalla funzione fiscale per quanto riguarda gli adempimenti tributari di propria competenza e l'attività di consulenza da essi svolta nei confronti delle altre funzioni operative<sup>498</sup>. Il controllo di secondo livello mira poi alla valutazione dell'efficacia e dell'effettività dei controlli svolti dal primo livello e deve perciò inevitabilmente assicurare un elevato grado di indipendenza rispetto agli operatori del primo livello. Generalmente tale attività viene affidata ad unità dotate di specifiche competenze fiscali purché separate da quelle cui sono assegnati adempimenti in materia fiscale. Infine, il controllo di terzo livello – svolto in alternativa da una funzione interna o da un ente esterno – mira a valutare periodicamente l'adeguatezza del sistema di controllo dei rischi in generale, ivi compresi i rischi fiscali. Le valutazioni espresse in questo ambito rappresentano un contributo qualitativo rilevante circa l'affidabilità complessiva del sistema<sup>499</sup>.

Con riferimento all'illustrato incentivo alla c.d. “*segregation of duties*” è bene precisare come tale principio non debba assolutamente essere inteso in termini letterali di “*segregazione*” delle funzioni di *business*<sup>500</sup> dalla funzione fiscale. Al contrario, la ripartizione di ruoli e responsabilità non deve infatti mai escludere il pieno e costante coinvolgimento di quest'ultima nelle scelte operative e strategiche per garantire che vengano prese decisioni consapevoli in relazione ad ogni aspetto della vita aziendale suscettibili di interessare la variabile fiscale<sup>501</sup>.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate interviene infine nel segnalare possibili presidi a tutela dell'indipendenza delle funzioni aziendali di controllo<sup>502</sup>, evidenziando come queste debbano poter disporre di autorità, risorse e competenze necessarie allo svolgimento della loro attività e come il personale preposto debba essere adeguato per numero, esperienza, competenze tecnico-professionali e aggiornamento.

---

<sup>498</sup> Agenzia delle Entrate, Circ. N. 38/E, *domanda* 2.3 lett. a.

<sup>499</sup> *Ibidem*.

<sup>500</sup> Cfr. Marino G., “*Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*”, EGEA, 2018, pag. 149.

<sup>501</sup> Agenzia delle Entrate, Circ. N. 38/E, *domanda* 2.3 lett. b.

<sup>502</sup> Agenzia delle Entrate, Circ. N. 38/E, *domanda* 2.3 lett. c.

### 6.3. Procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Ai sensi del Provvedimento Direttoriale dell’Agenzia delle Entrate del 2016<sup>503</sup> – *punto 3.3 lett. c* – il sistema deve inoltre prevedere procedure efficaci per specifiche attività quali la *rilevazione del rischio*, predisponendo una mappatura dei rischi fiscali associati ai processi aziendali (cfr. *supra* Par. 5.2), la *misurazione del rischio*, intesa come la determinazione dell’entità dello stesso in termini quantitativi e qualitativi (cfr. *supra* Par. 5.2.), e infine la *gestione* ed il *controllo* del rischio attuando piani di azione volti a presidiare i rischi individuati e a prevenire il verificarsi delle relative conseguenze (cfr. *supra* Par. 5.3 e 5.4). Si tratta dunque delle procedure relative al *tax risk management*<sup>504</sup> che devono essere riportate nel *Tax Control Framework*.

### 6.4. Monitoraggio

Il TCF, per essere adeguato ed efficace, deve inoltre prevedere un costante monitoraggio del sistema di controllo finalizzato all’individuazione di eventuali carenze o errori nel funzionamento, per attivare poi le conseguenti e necessarie misure correttive<sup>505</sup>.

La Circolare del 2016 pubblicata dall’Agenzia delle Entrate<sup>506</sup> è successivamente intervenuta per precisare come debbano essere intese le “*eventuali carenze o errori*” nel funzionamento del sistema di controllo del rischio fiscale menzionate nel Provvedimento (2016). Con tale espressione infatti l’Agenzia delle Entrate non si riferisce alle carenze riscontrate nei controlli posti in essere sui rischi già individuati, quanto piuttosto alle carenze relative ai processi di rilevazione dei rischi, rispetto ai quali sono emersi rischi precedentemente non mappati<sup>507</sup>.

---

<sup>503</sup> Agenzia delle Entrate, “*Articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, (c.d. Decreto Certezza del Diritto). Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti al regime di adempimento collaborativo*”, (Circolare N. 38/E).

<sup>504</sup> Cfr. *supra* Paragrafi 5.2, 5.4 e 5.5.

<sup>505</sup> Agenzia delle Entrate, PROT. N. 54237/2016, *punto 3.3, lett. d.*

<sup>506</sup> Agenzia delle Entrate, “*Articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, (c.d. Decreto Certezza del Diritto). Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti al regime di adempimento collaborativo*”, (Circolare N. 38/E).

<sup>507</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare N. 38/E, *domanda 3.5*. In questa stessa sede si specifica poi che “*Gli eventuali rischi rilevati, dopo l’adesione al regime, a seguito dell’attivazione delle citate azioni correttive,*

## 6.5. Adattabilità al contesto interno ed esterno.

Il sistema di controllo deve inoltre essere predisposto per adattarsi a principali cambiamenti esterni o interni e dunque tanto inerenti a scelte strategiche e di *business* quanto determinate da mutamenti della normativa fiscale o della prassi più accreditata di riferimento.

In questo senso è bene evidenziare che – a monte – la mappatura dei rischi, effettuata con un approccio *ex ante*, non deve limitarsi a riportare solamente l’indicazione dei rischi fiscali relativi a processi e attività aziendali conosciute ma deve altresì indicare i rischi relativi a processi conoscibili al momento dell’implementazione del sistema, in grado – anche solo in una previsione prospettica – di ostacolare la corretta operatività d’impresa. Per garantire questa duttilità è opportuno che vi siano incontri periodici e scambi di informazioni tra il responsabile fiscale e il *management* aziendale al fine di rendere il sistema del rischio fiscale sempre aggiornato, anche *pro futuro* (cfr. *supra* Par. 5.1).

## 6.6. Relazione agli organi di gestione.

Infine, dando attuazione a quanto disposto dall’art. 4, co. 2, D.Lgs. 128/2015, il Provvedimento Direttoriale del 2016 dispone che il sistema di gestione e controllo del rischio fiscale preveda, con cadenza almeno annuale, l’invio di un’apposita relazione agli organi di gestione, al fine di esaminare e valutare gli esiti delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari, le attività pianificate, i risultati connessi e le misure messe in atto per rimediare alle carenze emerse a seguito del monitoraggio<sup>508</sup>.

A chiusura dell’esposta elencazione – come presupposto fondamentale affinché quanto riportato sin qui possa essere eseguito al meglio – il *punto* 3.4 del Provvedimento del 2016 pone come base di tutto il sistema di controllo e gestione del rischio un adeguato ed

---

*dovranno essere comunicati tempestivamente nel corso delle interlocuzioni preventive, vale a dire in tempo utile da consentire all’ufficio competente un’adeguata disamina della fattispecie, prima del compimento delle relative operazioni o comunque prima del decorrere delle relative scadenze fiscali, o al più tardi nel primo aggiornamento utile della mappa dei rischi, da effettuarsi con cadenza almeno annuale”.*

<sup>508</sup> Agenzia delle Entrate, Circ. N. 38/ E, *punto* 3.3, lett. f.

efficiente sistema di flussi informativi accurati, completi e tempestivi fra tutti i livelli aziendali. Un altro elemento necessario, posto al pari del precedente quasi a corollario di un efficace *Tax Control Framework*, è infine menzionato dal *punto 3.3* del suddetto Provvedimento. In questa sede si precisa come il sistema debba favorire e garantire la promozione di una cultura aziendale orientata verso principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, che devono quindi fare da sfondo a tutto il sistema. Come si è avuto modo di precisare (cfr. *supra* Cap. 3, Par. 4.5), l'idea del Legislatore di insistere in diversi punti della normativa sulla diffusione di una cultura aziendale più evoluta e più sensibile alla variabile fiscale rappresenta una scelta condivisibile. La riforma in senso orizzontale dal rapporto tra Fisco e contribuente non può difatti prescindere dal contributo del secondo.

## 7. I benefici del *Tax Control Framework*.

Alla luce degli aspetti caratterizzanti un procedimento di *tax risk management* nonché gli aspetti strutturali essenziali di un *Tax Control Framework*, è possibile apprezzarne i benefici derivanti. I vantaggi per un'impresa connessi alla predisposizione di un adeguato ed efficace *Tax Control Framework* sono indubbiamente numerosi. Il novero di questi benefici deve prendere senz'altro in considerazione il fatto che quando si parla di TCF non ci si riferisce esclusivamente ad un sistema di controllo e gestione del rischio fiscale ma altresì ad un requisito indispensabile ai fini dell'ammissione al regime di *cooperative compliance* (cfr. *supra* Cap. 3 Par. 4.2). L'adesione per un'impresa al regime di adempimento collaborativo determina infatti importanti vantaggi, riconducibili a due distinte categorie: benefici intrinseci e benefici esterni<sup>509</sup>. Mentre i primi derivano “*tout court*” dalla partecipazione al regime nazionale di *cooperative compliance* i secondi invece – in quanto “*esterni*” – vengono concessi dal Legislatore o dall'Autorità competente ai contribuenti che volontariamente aderiscono al regime di adempimento collaborativo.

---

<sup>509</sup> Cfr. Canton G. e Muelpas M., “*Cooperative Compliance e tax control framework: strumenti di certezza fiscale preventiva*”, in “*Amministrazione e Finanza*” n.3, 2014, pag. 37; Pansarella M. e Stancati G., “*Reato di autoriciclaggio e sistemi di controllo del rischio fiscale: una nuova prospettiva*”, in “*Corriere Tributario*” n. 30, 2015, pag. 2359.

I benefici intrinseci sono numerosi e possono essere individuati nella riduzione delle incertezze in merito al trattamento fiscale delle varie operazioni e transazioni poste in essere, nella riduzione del rischio reputazionale o d'immagine, nella possibilità di gestire in modo efficace – mediante una conoscenza anticipata della posizione dell'Amministrazione Finanziaria – i rischi fiscali, nell'opportunità di far presente alle Autorità Fiscali problemi relativi alla normativa fiscale o alla sua interpretazione o ancora in una generale riduzione dei costi di *compliance*<sup>510</sup>.

Tali benefici – come detto scaturenti *sic et simpliciter* dalla partecipazione del contribuente al regime di *cooperative compliance* – sono poi affiancati dai benefici esterni quali la riduzione delle eventuali sanzioni amministrative, la riduzione e la semplificazione degli adempimenti e infine la previsione di una procedura abbreviata di interpello, predisposta *ad hoc* (cfr. *supra* Cap. 3, Par. 4.6)<sup>511</sup>. Nel novero di questi ultimi bisogna anche far rientrare l'immediata iscrizione dell'impresa aderente al regime nell'apposito elenco riportato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate, destinato a trovare concretezza dal punto di vista reputazionale e di immagine.

Le due menzionate tipologie di benefici derivanti dalla predisposizione di un *Tax Control Framework* nell'ottica di adesione al regime di *cooperative compliance* sono poi affiancate da un *tertium genus* di benefici, che prescinde dalla partecipazione del contribuente al regime di adempimento collaborativo. Il principale vantaggio che la mera implementazione di un adeguato sistema di gestione e controllo del rischio fiscale comporta per l'impresa è senz'altro rappresentato dal miglioramento del rapporto con l'Autorità Fiscale, decisamente più trasparente, ponendo le basi per superamento della visione attendista – caratterizzata da accertamenti *ex post* – ad un dialogo preventivo e un confronto anticipato<sup>512</sup> (cfr. *supra* Cap. 2, Par. 1). A questo se ne aggiungono poi molti altri di uguale importanza come la costante possibilità di identificare e formalizzare rischi ed opportunità fiscali, di gestire i rischi fiscali in modo uniforme e secondo una strategia precisa o ancora di identificare e intervenire tempestivamente su errori attinenti a

---

<sup>510</sup> Pansarella M. e Stancati G., “Reato di autoriciclaggio e sistemi di controllo del rischio fiscale: una nuova prospettiva”, in “Corriere Tributario” n. 30, 2015, pag. 2359.

<sup>511</sup> *Ibidem*.

<sup>512</sup> Stancati G., “Le tendenze dell'accertamento: compliance e diritto di interpello” in cap. X “Il processo su atti dell'accertamento” in Basilavecchia M., “Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario”, Terza edizione ampliata, G. Giappichelli Editore, 2018, pag. 225.

dichiarazioni o al sistema stesso<sup>513</sup>. Sotto questo punto di vista è bene evidenziare il c.d. “*learning cycle*” che caratterizza il fisiologico sviluppo e aggiornamento del *Tax Control Framework*. Quest’ultimo è infatti predisposto per instaurare un circolo virtuoso che, partendo dall’identificazione e dall’analisi di errori o carenze riscontrati, consente un costante miglioramento e rafforzamento del sistema di gestione del rischio fiscale<sup>514</sup>.

Proprio quest’ultima categoria di benefici – slegati dall’adesione del contribuente al regime di adempimento collaborativo – consente di sviluppare qualche considerazione in più in merito al percorso evolutivo del rapporto tra Fisco e contribuente intrapreso dal Legislatore italiano agli inizi degli anni Novanta ed attualmente ancora *in fieri* (cfr. *supra* Cap. 2, Par. 1). Come si è avuto modo di illustrare trattando nello specifico le caratteristiche ed il funzionamento del regime di adempimento collaborativo (cfr. *supra* Cap. 3), se da un lato è certo che si tratti della forma più alta di collaborazione tra Fisco e contribuente, dall’altro è altrettanto vero che al momento – per via dei requisiti dimensionali quasi proibitivi – si presta ad un’applicazione decisamente ristretta. L’ultimo abbassamento della soglia a 5 miliardi per il biennio 2020-2021<sup>515</sup> non è ancora sufficiente a rimuovere il carattere “esclusivo” del regime di *cooperative compliance* implementato dal Legislatore nazionale, specie in una realtà economica quale la nostra,

---

<sup>513</sup> Non è poi mancato chi in dottrina ha sostenuto che l’implementazione all’interno dell’impresa di un adeguato sistema di gestione e controllo del rischio fiscale possa determinare rilevanti benefici anche in termini di riduzione delle sanzioni

<sup>514</sup> Non è poi mancato chi in dottrina ha sostenuto che l’implementazione all’interno dell’impresa di un adeguato sistema di gestione e controllo del rischio fiscale possa determinare rilevanti benefici anche in termini di riduzione delle sanzioni. Più in particolare Marino evidenzia come una valutazione della coerenza e dell’affidabilità dei sistemi di gestione e controllo del rischio fiscale possa comportare, indipendentemente dalla adesione del contribuente al regime di adempimento collaborativo, l’applicazione dell’art. 7 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (cfr. *supra* Cap. 1, Par. 2). Tale ultima disposizione prevede al comma 1 che nel determinare le sanzioni si debba tenere conto della “*gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell’agente, all’opera da lui svolta per l’eliminazione o l’attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e condizioni economico sociali*” aggiungendo poi al comma 4 che “*qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l’entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo*”. Ebbene, alla luce di una interpretazione estensiva, sarebbe opportuno che un adeguato ed efficace *Tax Control Framework* venisse valutato positivamente dall’Amministrazione Finanziaria come volontà del contribuente di dotarsi di sistemi volti a contrastare ed evitare i possibili illeciti e contenziosi tributari. L’impresa infatti si mostrerebbe in questo modo meritevole della riduzione delle sanzioni dal momento che la condotta, seppur ritenuta illecita, risulterebbe esser maturata in un contesto in cui il *management* ha comunque adottato presidi finalizzati ad una *compliance* fiscale. Questa interpretazione – pienamente condivisibile ad avviso di chi scrive – sarebbe opportuno che trovasse concretezza in una modifica normativa, per disporre *ex lege* la riduzione del trattamento sanzionatorio in tale circostanza. Questa stessa modifica, inoltre, favorirebbe senz’altro la diffusione – anche tra i contribuenti attualmente esclusi dal regime nazionale di *cooperative compliance* – di un atteggiamento più trasparente e collaborativo con il Fisco, dando loro un ulteriore motivo per dotarsi di un sistema di gestione della variabile fiscale (Cfr. Marino G., “*Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d’impresa*”, EGEA, 2018, pag. 43-45).

<sup>515</sup> Decreto Ministeriale 30 marzo del 2020, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 120 del 2020

dominata dalla presenza di PMI<sup>516</sup>. Come si è avuto modo di precisare, l'alta soglia normativa adottata risulta essere tutt'altro che ingiustificata e dettata da ragioni eminentemente pratiche legate ai costi ed alle strutture di cui un istituto di *cooperative compliance* necessita per essere diffuso alla generalità dei contribuenti. Tutto ciò non preclude affatto prospettive più rosee per quanto riguarda una graduale e ulteriore estensione dell'ambito applicativo del regime in esame; bisognerà tuttavia aspettare che i tempi siano maturi. Ad ogni modo, il fatto che la predisposizione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale quale il *Tax Control Framework* possa offrire rilevanti benefici indipendentemente dall'ammissione al regime di adempimento collaborativo rappresenta un aspetto destinato progressivamente a favorirne la diffusione in numerose imprese – indipendentemente da aspetti dimensionali – arricchendo il sistema di controllo e gestione interno.

La graduale diffusione del TCF è quindi destinata nel medio lungo termine da un lato a giocare un ruolo fondamentale in termini di miglioramento – passo dopo passo – del rapporto Fisco-contribuente favorendo il dialogo e superandone la verticalità, dall'altro a far sì che tutte le imprese predispongano gli strumenti ed i requisiti necessari in vista delle prossime fasi applicative del regime di adempimento collaborativo, destinate ad un progressivo abbassamento del requisito soggettivo/dimensionale e ad una contestuale estensione.

---

<sup>516</sup> Basti pensare che – nel momento in cui si scrive – l'elenco delle imprese ammesse al regime di adempimento collaborativo consultabile sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate menziona 41 partecipanti. (segue pag. succ.)  
(<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/agevolazioni/regime-di-adempimentocollaborativo/elenco-societa-ammesse-al-regime>)

## Capitolo 5

### Gestione del rischio fiscale e sistema di controllo interno

*Sommario:* 1. Introduzione: i sistemi di gestione dei rischi aziendali; 2. Il Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n.231: la responsabilità amministrativa degli enti; 2.1 Quadro normativo e *ratio* dell'istituto; 2.1.1 Natura della responsabilità dell'ente; 2.1.2 Criteri di attribuzione della responsabilità dell'ente; 2.1.3 Trattamento sanzionatorio; 2.2 Prassi e principi teorici per la redazione del Modello 231; 2.3 (segue) La corretta attuazione e l'effettività del Modello. La centralità dell'attività formativa; 2.4 L'Organismo di Vigilanza (OdV); 2.5 Introduzione dei reati tributari nel novero dei reati presupposto. Il Modello 231 "integrato"; 2.6 Le risposte del Sistema 231 alla pandemia di *Covid-19*; 3. Il Modello 262.

#### 1. Introduzione: i sistemi di gestione dei rischi aziendali.

Nell'introdurre nel nostro ordinamento un sistema di gestione e controllo *ad hoc* per il rischio fiscale, il Legislatore ne ha fin da subito previsto l'inserimento nei sistemi di gestione degli altri rischi aziendali. Questa significativa scelta normativa non emerge soltanto dalla lettura dell'art. 4, co. 1, del D.Lgs. 128/2015<sup>517</sup> (c.d. "Decreto Certezza del Diritto"), ma ancor prima dalla Legge Delega di riferimento. La rivoluzionaria Legge 11 marzo 2014 n. 23 (cfr. *supra* Cap 3 Par. 3), infatti, all'art. 6, co.1, nel porre le basi per l'introduzione del regime di adempimento collaborativo in Italia, ha affidato al Governo il compito di prevedere "*sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale [...] inseriti nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni*".

L'inserimento del *Tax Control Framework* nel più ampio sistema di controllo interno aziendale non deve essere inteso esclusivamente da un punto di vista pratico ma altresì da un punto di vista metodologico e di scambio di informazioni interno (c.d. *reporting*). Si è già infatti avuto modo di evidenziare come ad oggi sia pacifico ritenere del tutto superato l'approccio alla gestione e controllo aziendale "*a silos organizzativi*" in favore invece di un'ottica decisamente più trasversale ed integrata (cfr. *supra* Cap. 4, Par. 4),

---

<sup>517</sup> L'art. 4, co 1, approfondito in precedenza (cfr. *supra* Cap. 4 Par. 1) prevede infatti che il *Tax Control Framework* sia "*inserito nel contesto del sistema di governo aziendale di controllo interno*".

volta quindi a ricomprendere anche la sempre più importante gestione della variabile fiscale.

Lo studio dell'innovativo sistema di gestione e controllo del rischio fiscale non può dunque prescindere dall'approfondimento dell'esperienza dei sistemi di gestione degli altri rischi aziendali, fondamentali, come si diceva, non soltanto come riferimento strutturale ma anche come indispensabile elemento di coordinamento interno.

Nel corso della storia recente, scandali di grandi dimensioni hanno nel tempo messo in luce debolezze e lacune di diversi sistemi normativi (c.d. “*market failures*”<sup>518</sup>) alle quali hanno fatto seguito costanti interventi correttivi da parte del Legislatore. Lampante in questo senso risulta l'esperienza americana (cfr. *supra* Cap. 1, Par. 3.1): agli inizi del nuovo millennio per rispondere ai ben noti scandali finanziari, primo fra tutti il caso *Enron*<sup>519</sup>, il Legislatore d'oltreoceano fu indotto a introdurre - nel 2002<sup>520</sup> - la famosa legge *SOX*. Molto simile fu anche l'esperienza italiana: agli scandali Parmalat e Cirio fece seguito la L. 28 dicembre 2005, n. 262<sup>521</sup>, la c.d. “*SOX italiana*”.

Si deve dunque all'esperienza storico-normativa di quegli anni la crescente attenzione per il miglioramento e il rafforzamento della trasparenza dell'informativa sui risultati e sulle prospettive delle società quotate, finalizzata *in primis* a ripristinare rapporti di fiducia nei confronti degli investitori e del mercato, ma destinata successivamente a rappresentare, come si vedrà, una solida base per il miglioramento dei rapporti tra Fisco e imprese. Come scrive Marino: “è innegabile come l'approvazione della *SOX* abbia contribuito ad accrescere – e non solo negli Stati Uniti – la consapevolezza che un efficace gestione del rischio fiscale è un aspetto fondamentale non solo per la corporate governance, ma anche per la difesa della reputazione sul mercato, ove la valutazione di una società è influenzata anche dalla percezione del suo grado di conformità alle normative”<sup>522</sup>. La necessità dunque di garantire un'informativa trasparente e affidabile ha imposto l'adozione di

---

<sup>518</sup> Perrone A., “*Il diritto del mercato dei capitoli*”, II Edizione, Giuffrè Editore, 2018, pagg. 31 e ss.

<sup>519</sup> Diversamente da quanto si possa pensare, il famoso caso *Enron* fu tutt'altro che isolato. A questo infatti si affiancarono casi simili quali quelli della *Tyco*, della *WorldCom* o della *Adelphia*. Per maggiori approfondimenti si rinvia a quanto esposto nel Capitolo 1, Paragrafo 3.1.

<sup>520</sup> Si tratta del “*Sarbanes-Oxley Act*” del 30 luglio del 2002 che deve il proprio nome a quello dei due promotori di quelli che, in origine, erano due diversi disegni di legge, successivamente unificati: Mike Oxley, deputato repubblicano, e Paul Sarbanes, senatore democratico.

<sup>521</sup> Legge 28 dicembre 2005, n. 262, “*Disposizioni per la tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari*”.

<sup>522</sup> Marino G., “*Corporate Tax Governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*”, Egea, 2018, pag. 5.

sistemi di controllo interno oggetto poi di costanti interventi migliorativi e di adeguamento.

Focalizzando l'analisi sull'esperienza italiana, l'attenzione per questi temi si è tradotta primariamente nel Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231<sup>523</sup>, in materia di responsabilità amministrativa degli enti, e nella citata Legge 28 dicembre 2005, n. 262, dedicata invece alla tutela del risparmio e alla disciplina dei mercati finanziari, che hanno rispettivamente introdotto nell'ordinamento italiano i cc.dd. “*Modello 231*” e “*Modello 262*”.

Come si dirà più diffusamente nel prosieguo, il *Modello 231* rappresenta oggi un'importante chiave di volta, seppur indirettamente, in termini di gestione e controllo aziendale della variabile fiscale. Tale modello infatti, oltre ad essere un importantissimo riferimento ai fini della realizzazione di un *Tax Control Framework*, rappresenta oggi anche un punto di partenza da cui sviluppare nuove occasioni di miglioramento del rapporto tra Fisco e contribuente.

## 2. Il Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231: la responsabilità amministrativa degli enti.

In attuazione dell'art. 11 della Legge 29 settembre 2000, n. 300<sup>524</sup>, è stato emanato il Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231 – “*Disciplina della responsabilità*

---

<sup>523</sup> Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231, “*Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300*” con cui il Governo ha attuazione alla Legge Delega 29 settembre 2000, n. 300 “*Ratifica ed esecuzione dei seguenti Atti internazionali elaborati in base all'articolo K. 3 del Trattato dell'Unione europea: Convenzione sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, fatta a Bruxelles il 26 luglio 1995, del suo primo Protocollo fatto a Dublino il 27 settembre 1996, del Protocollo concernente l'interpretazione in via pregiudiziale, da parte della Corte di Giustizia delle Comunità europee di detta Convenzione, con annessa dichiarazione, fatto a Bruxelles il 29 novembre 1996, nonché della Convenzione relativa alla lotta contro la corruzione nella quale sono coinvolti funzionari delle Comunità europee o degli Stati membri dell'Unione europea, fatta a Bruxelles il 26 maggio 1997 e della Convenzione OCSE sulla lotta alla corruzione di pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche internazionali, con annesso, fatta a Parigi il 17 dicembre 1997. Delega al Governo per la disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e degli enti privi di personalità giuridica.*”

<sup>524</sup> Dalla rubrica: “*Ratifica ed esecuzione dei seguenti Atti internazionali elaborati in base all'articolo K. 3 del Trattato dell'Unione europea: Convenzione sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, fatta a Bruxelles il 26 luglio 1995, del suo primo Protocollo fatto a Dublino il 27 settembre 1996, del Protocollo concernente l'interpretazione in via pregiudiziale, da parte della Corte di Giustizia delle Comunità europee di detta Convenzione, con annessa dichiarazione, fatto a Bruxelles il 29 novembre 1996,*

*amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300*” – che ha introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento la normativa in materia di responsabilità amministrativa da reato degli enti per la commissione di specifici reati da parte di soggetti apicali<sup>525</sup> o subordinati<sup>526</sup> e realizzati nell'interesse o a vantaggio della persona giuridica. L'eventuale accertamento della responsabilità è stato fin da subito accompagnato dal Legislatore da conseguenze assai gravose per i destinatari della normativa, prevedendo sanzioni amministrative pecuniarie e interdittive potenzialmente idonee ad incidere pesantemente sulla situazione economico-finanziaria dell'attività (cfr. *supra* Cap. 5, Par. 2.1.3).

Come si approfondirà più avanti, è proprio dal D.Lgs. 231/01 che è sorta la necessità per gli enti coinvolti di dotarsi di efficaci e adeguati Modelli di Organizzazione, Gestione e Controllo (MOGC o MOG) nonché di un Organismo di Vigilanza con “*il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli*”<sup>527</sup> e sul relativo aggiornamento.

Prima tuttavia di entrare nel vivo dei sistemi e dei modelli citati, è necessario affrontare alcuni aspetti generali e trasversali della disciplina per poterne comprendere al meglio le prospettive di contatto con la materia della gestione del rischio fiscale.

## 2.1. Quadro normativo e *ratio* dell'istituto.

L'introduzione della responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche ha di certo rappresentato – per la gran parte degli ordinamenti Europei, incluso quello italiano

---

*nonché della Convenzione relativa alla lotta contro la corruzione nella quale sono coinvolti funzionari delle Comunità europee o degli Stati membri dell'Unione europea, fatta a Bruxelles il 26 maggio 1997 e della Convenzione OCSE sulla lotta alla corruzione di pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche internazionali, con annesso, fatta a Parigi il 17 dicembre 1997. Delega al Governo per la disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e degli enti privi di personalità giuridica”.*

<sup>525</sup> Art. 5, co. 1, lett. a, D.Lgs. 231/2001, parla in questo senso di “*persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso*”. Tali figure apicali devono dunque essere intese come Amministratori, Direttori generali, Rappresentanti legali, soggetti delegati o datati di poteri di fatto. (Cfr. *infra* Cap. 5, Par.2.1.2).

<sup>526</sup> Art. 5, co. 1, lett. b, D.Lgs. 231/2001, fa riferimento in questo senso a “*persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a*” (cfr. *supra* nota 9). Trattasi quindi non soltanto di dipendenti ma anche di collaboratori occasionali esterni, consulenti, agenti *et similia*. (Cfr. *infra* Cap. 5, Par.2.1.2).

<sup>527</sup> Art. 6, co. 1, lett. b, D.Lgs. 231/01.

– un epocale punto di svolta. La “ *riforma copernicana della criminalità economica* ”<sup>528</sup>, che ha avuto inizio in Italia con la sopra menzionata Legge Delega n. 300 del 2000, ha infatti superato quell’idea della dottrina penalistica che fino a quel momento – in tutto il vecchio continente – sembrava ovvia e immutabile<sup>529</sup>, rappresentata dal brocardo latino “*societas delinquere non potest*”. Basti in questo senso pensare che, ancora nel 1993, Hirsch – importante penalista tedesco – scriveva che “*il diritto penale tedesco come quello degli altri Stati non conosce, a differenza dei Paesi anglosassoni, la punibilità delle persone giuridiche, solo l’uomo è considerato capace, non la persona giuridica*”<sup>530</sup>. Effettivamente, anche sotto questo punto di vista, l’esperienza dei Paesi di *common law* è stata decisamente diversa. In tali ordinamenti infatti, la necessità di introdurre una “*companies’ liability*” matura già agli inizi del Novecento<sup>531</sup>.

Diversamente, in Europa la consapevolezza dell’inadeguatezza dei tradizionali archetipi sanzionatori, rivolti esclusivamente alla persona fisica è stata decisamente tardiva e perlopiù determinata dalla diffusione dei reati commessi dai c.d. *white collars*<sup>532</sup> nello svolgimento dell’attività di impresa<sup>533</sup>, che hanno fatto maturare a livello europeo e internazionale la necessità di un cambiamento<sup>534</sup>. In dottrina le cause di questo radicale mutamento normativo sono state ricondotte a due ordini di fattori intesi come la necessità di *fronteggiare la criminalità delle imprese* e la *relativa risposta al fenomeno a livello internazionale*. Il primo fattore nasce dalla necessità di contrastare le attività imprenditoriali adottate come strumento della criminalità organizzata, foriere di fenomeni patologici in termini di rapporti economici nonché lesive di interessi individuali e

---

<sup>528</sup> Lupària Donati L. e Vaciago G., “*Compliance 231. Modelli organizzativi e OdV tra prassi applicative ed esperienze di settore*”, Grppo24Ore, 2020, pag. 1.

<sup>529</sup> Marinucci G., Dolcini E. e Gatta G.L., “*Manuale di Diritto Penale. Parte Generale*”, Giuffrè Editore, 2017, pag. 807.

<sup>530</sup> Hirsch H.H., “*Die Frage des Sraffahigkeit von Personenverbanden*”, in *Strafrechtlinche*, 1993, p.597.

<sup>531</sup> Negli USA il riconoscimento della responsabilità da reato degli enti si manifesta già a partire dai primi anni del Novecento, con la decisione della Corte Suprema “*New York Central & Hudson River Railroad Company*” (1909). Per approfondimenti si rinvia a Galluccio Mezio G., “*Diritto e Procedura penale degli enti negli USA*”, Wolters Kluwer – CEDAM, 2018, pagg. 1 e ss.

<sup>532</sup> Con il termine “*white collars*” – tradotto letteralmente “*colletti bianchi*” – si indica la forza lavoro impiegatizia con funzioni di carattere intellettuale, non direttamente applicata all’attività produttiva ed estranea all’operatività sulle macchine delle fabbriche. Il nome deve la sua origine alla camicia bianca comunemente indossata da questo genere di lavoratori. (*Enciclopedia Treccani*).

<sup>533</sup> Sutherland E.H., “*White Collar Crime*”, Holt, Rinehart & Winston, 1949,

<sup>534</sup> Lupària L., “*L’accertamento degli illeciti societari tra diritto e processo penale*”, in Canzio G., Cerqua L.D. e Lupària L. (a cura di), “*Diritto penale delle società. Accertamento delle responsabilità individuali e processo alla persona giuridica*”, Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, pagg. XXX e ss.; Lupària Donati L. e Vaciago G., “*Compliance 231. Modelli organizzativi e OdV tra prassi applicative ed esperienze di settore*”, Grppo24Ore, 2020, pag. 2.

collettivi anche oltre i confini nazionali. Proprio il progressivo allargamento del raggio di azione di queste attività criminali ha dato forma al secondo fattore sopra citato. Tali attività hanno infatti comportato un necessario intervento di risposta da parte della comunità internazionale che si è mobilitata tramite numerose risoluzioni, convenzioni e linee-guida<sup>535</sup> volte ad introdurre negli ordinamenti nazionali sistemi di responsabilità diretta e autonoma delle persone giuridiche, solo eventualmente cumulabile con quella delle persone fisiche<sup>536</sup>. Questo graduale *iter* ha portato quindi ad una generale eliminazione di quegli spazi di impunità che precedentemente caratterizzavano la criminalità delle imprese. Il fatto poi che questo processo abbia accompagnato contestualmente la maggior parte degli ordinamenti europei – guidati dai più rodati sistemi anglosassoni – ha determinato la tendenziale uniformità dei criteri di attribuzione della responsabilità dell’impresa come organizzazione, vale a dire la c.d. *colpa in organizzazione* e la *politica criminale d’impresa*<sup>537</sup>.

Questa crescente sensibilità al tema della responsabilità degli enti – come detto – ha trovato concretezza in Italia nel Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231. Quest’ultima disposizione ha introdotto la responsabilità da reato delle società e delle associazioni, escludendo dal novero dei destinatari lo Stato, gli enti territoriali, gli enti pubblici non economici e gli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale<sup>538</sup> (Art. 1, D.Lgs.

---

<sup>535</sup> Gli interventi in questo senso sono stati numerosissimi e non si sono limitati ad incentivare l’introduzione negli ordinamenti nazionali di sistemi di responsabilità diretta degli enti, ma hanno contribuito anche successivamente al perfezionamento di molti aspetti della materia. I meriti in questo senso sono per lo più da attribuire non solo all’Unione Europea ma altresì all’ONU, all’OCSE e al Consiglio d’Europa. Tra i numerosi documenti di rilievo in questo senso, si segnalano soprattutto: Consiglio dei Ministri del Consiglio d’Europa, “*Raccomandazione (88)18 del 20 ottobre 1998*”, documento al quale va riconosciuto senz’altro un ruolo pionieristico nell’elaborazione della responsabilità degli enti a seguito della commissione di illecito penale; la *Convenzione relativa alla tutela finanziaria delle Comunità europee* (Bruxelles 26 luglio 1995); la *Convenzione relativa alla lotta contro la corruzione nella quale sono coinvolti funzionari delle Comunità europee o degli Stati membri dell’Unione europea* (Bruxelles, 26 maggio 1997); la *Convenzione OCSE sulla lotta alla corruzione di pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche internazionali* (Parigi, 17 dicembre 1997);

<sup>536</sup> Marinucci G., Dolcini E. e Gatta G.L., “*Manuale di Diritto Penale. Parte Generale*”, Giuffrè Editore, 2017, pag. 807.

<sup>537</sup> *Ibidem*, pag. 808.

<sup>538</sup> L’ambito di applicazione soggettivo del D.Lgs. 231 è stato oggetto di importanti dibattiti, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, volti a superare zone grigie di incertezza lasciate dal Legislatore. Tra queste certamente l’applicabilità o meno del Decreto agli enti pubblici economici, agli enti stranieri, alle società capogruppo o ancora alle società unipersonali ed alle imprese individuali. Cominciando dalla prima questione, con una serie di pronunce, la Suprema Corte di Cassazione ha avuto di chiarire che anche l’ente pubblico economico è da ritenersi soggetto alle norme sulla responsabilità amministrativa degli enti dal momento che la natura pubblicistica dello stesso è da ritenersi come condizione necessaria, ma non sufficiente, per l’esonero dalla disciplina in esame. Ai fini dell’esclusione dall’esaminanda normativa è infatti indispensabile anche l’assenza di svolgimento di attività economica (*Cass. Sez. IV*, 10 gennaio 2011, n. 234; *Cass. Sez. II*, 9 luglio 2010, n. 28699). Il Tribunale di Milano ha poi avuto modo (nella sentenza

231/2001). In virtù dell'esaminanda disciplina, la società, chiamata a rispondere di illecito amministrativo per la commissione di un reato, è investita da *responsabilità diretta e autonoma* (art. 8, D.Lgs. 231/2001)<sup>539</sup> tale da consentire di procedere nei suoi confronti anche nella misura in cui l'autore-persona fisica del reato non venga identificato o nel caso in cui il reato si estingua (per causa diversa dall'ammnistia). Tale responsabilità può sorgere esclusivamente per reati espressamente previsti *ex lege* dallo stesso Decreto (c.d. "*reati presupposto*")<sup>540</sup> – contenuti nel "*catalogo*" di cui agli artt. 24 e seguenti – e

---

*Siemens*, 28 ottobre 2004 e nella sentenza *Deutsche Bank*, 4 febbraio 2013) di ricomprendere nell'ambito di applicazione anche gli enti stranieri nella misura in cui il reato da parte di soggetti apicali o sottoposti, risulti commesso sul territorio dello Stato a vantaggio o nell'interesse dell'impresa estera. Per quanto riguarda inoltre i gruppi di imprese, la Corte di Cassazione ha stabilito che la società capogruppo possa rispondere per un reato commesso nell'ambito dell'attività di un'altra società del gruppo a condizione che alla commissione del suddetto reato abbia concorso una persona fisica che agisce per conto della *holding*, operando dunque anche nell'interesse di quest'ultima (*Cass. Sez. V*, 8 novembre 2012, n. 4324; *Cass. Sez. V*, 18 gennaio 2011, n. 24583). Con riferimento poi alle società unipersonali, sempre la Cassazione ha avuto modo di spazzar via ogni dubbio affermando come anch'esse debbano ritenersi incluse nel novero dei soggetti di cui all'art. 1 del D.Lgs. 231/2001 in quanto "*soggetti di diritto distinti dalla persona fisica che ne detiene le quote*" (*Cass. Sez. VI*, 25 luglio 2017). Infine, non così chiara risulta essere la questione relativa alle imprese unilaterali dal momento che non sono mancate pronunce contrarie (*Cass. pen. Sez. VI*, 3 marzo 2004, n. 18941) e pronunce favorevoli (*Cass. pen. Sez. III*, 15 dicembre 2010, n.) al loro assoggettamento alla disciplina in esame. La questione deve tuttavia ritenersi risolta a favore della lettura inclusiva, in virtù di una pronuncia isolata della Corte che ha affermato che "*una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 1, co. 2 D.Lgs. 231/2001 impone l'inclusione delle imprese individuali tra i soggetti ai quali è applicabile la disciplina della responsabilità da reato degli enti*" (*Cass. Sez. III*, 15 dicembre 2010, n. 15657).

<sup>539</sup> La *ratio legis* della "*autonomia della responsabilità dell'ente*" – sancita come detto dall'art. 8, D.Lgs. 231/2001 – è riconducibile ad almeno due ordini di ragioni. La prima è sicuramente rappresentata dalla volontà del Legislatore di "*aggirare*" la complessità dei processi produttivi che, coinvolgendo una molteplicità di persone, finivano per impedire di identificare il singolo autore o gli autori del fatto. In secondo luogo, si è voluto porre un freno al patologico fenomeno della "*irresponsabilità individuale organizzata*" consistente nell'adozione, da parte dell'ente, di meccanismi tali da impedire in concreto l'identificazione dell'autore del reato o degli autori. L'espressa previsione dell'autonomia della responsabilità dell'ente è dunque volta a consentire da un lato l'eventuale cumulo di responsabilità con l'autore-persona fisica ma allo stesso tempo a non escludere le colpe dell'ente in caso di mancata identificazione dell'autore.

<sup>540</sup> Originariamente il novero dei "*reati presupposto*" si mostrava relativamente ridotto, essendo il Decreto originariamente focalizzato su *delitti dolosi ai danni della Pubblica Amministrazione o delle Comunità europee*. In questa prima fase rientravano nel suddetto "*catalogo*" reati come la corruzione (artt. 318 e ss. c.p.), la concussione (art. 317 c.p.) o l'indebita percezione di erogazioni pubbliche o comunitarie (art. 316 *ter* c.p.). Successivamente – sulla forte spinta di convenzioni internazionali volte a contrastare la criminalità organizzata – il Legislatore ha notevolmente arricchito il novero di reati presupposto. Per citare solo alcune delle numerose integrazioni che si sono susseguite basti pensare al delitto di *falsità in monete* (nel 2001), volto assicurare una speciale tutela all'Euro, ai *delitti con finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico* (inseriti nel 2003 a seguito della Convenzione di New York del 9 dicembre 1999), ai *delitti di omicidio colposo e di lesioni gravi o gravissime commesse con violazione delle norme sulla tutela della salute e della sicurezza sul lavoro* (nel 2007) o ancora i *reati ambientali* (introdotti nel 2011 a seguito della Direttiva 2008/99/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio dell'Unione Europea, 19 novembre 2008). Da ultimo il catalogo dei reati presupposto è stato ulteriormente arricchito tramite con l'introduzione dei reati tributari, in attuazione della Direttiva (UE) 2017/1371 (c.d. *Direttiva PIF*), con il Decreto Legge 26 ottobre 2019, n.124 – "*Disposizioni urgenti in materia fiscale per esigenze indifferibili*" – successivamente convertito con rilevanti arricchimenti con la Legge 19 dicembre 2019, n. 157, "*Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia discalce e per esigenze indifferibili*". Ancor più di recente, sempre nel recepimento della Direttiva PIF, sono stati

attribuibili a persone fisiche legate all'impresa da un rapporto qualificato. La condotta criminosa realizzata da questi ultimi rileva, inoltre, ai fini della potenziale attribuzione della responsabilità all'ente esclusivamente nella misura in cui risulti realizzata nel suo interesse o a suo vantaggio<sup>541</sup> e allo stesso imputabile per “*colpa in organizzazione*”, da intendersi come carenza organizzativa idonea ad agevolare o quantomeno a non impedire il fatto<sup>542</sup>.

Contrariamente a quanto si possa credere, la responsabilità che viene attribuita all'ente è lungi dall'essere una responsabilità oggettiva<sup>543</sup>. Come ha avuto modo di osservare la Corte di Cassazione<sup>544</sup>, infatti, l'ente non è chiamato a rispondere di quanto commesso dalla persona fisica quanto piuttosto di un proprio illecito, diverso e autonomo. In questo modo, la responsabilità dell'ente per la condotta di soggetti apicali o dipendenti non realizza un'attribuzione oggettiva di un fatto altrui, dal momento che questi, dimostrando l'assenza di una propria “*colpa in organizzazione*”, dovrà dar conto di una condotta da

---

introdotto nuovi reati tributari ad opera del Decreto Legislativo 14 luglio 2020, n. 75 “*Attuazione della Direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale*”. Questi ultimi ampliamenti del catalogo rivolti all'ambito fiscale consentono di sviluppare interessanti considerazioni sui loro potenziali riflessi in termini di diffusione di modelli di gestione e controllo del rischio fiscale ma anche in termini di contributo che tali integrazioni del catalogo dei reati presupposto possono offrire nell'ottica del miglioramento del rapporto tra Fisco e contribuente. Per approfondimenti si rinvia *infra* alle “*Osservazioni conclusive*”.

Ad oggi - come risulta da un documento del *Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili* (CNDCEC) nel febbraio 2019 – il catalogo consta di oltre 150 diversi reati presupposto. Non è mancato chi in dottrina ha criticato questo continuo allargamento, definendolo come il frutto di un “*eccesso di zelo*” da parte del Legislatore. Melillo in particolare ha evidenziato come alcuni reati presupposto abbiano avuto l'effetto di “*annacquare*” la *ratio* originaria del Decreto, finalizzato alla prevenzione della criminalità d'impresa. Secondo lo stesso autore è infatti decisamente difficile che reati come la riduzione in schiavitù, terrorismo o eversione dell'ordine democratico possano concretizzarsi in “*strutture societarie sane*” dal momento che si tratterebbe in quei casi di “*organizzazioni essenzialmente dedite al crimine*”. Questo aspetto non trova quindi riscontro nell'originaria finalità del D.Lgs. in esame, nato con “*l'obiettivo di contrastare la criminalità d'impresa, cioè la potenziale commissione di illeciti nel corso della normale vita aziendale*”. (Melillo C., “*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pag. 342).

<sup>541</sup> È bene precisare fin da subito che l'espressione “*nell'interesse o a vantaggio dell'ente*” – fondamentale ai fini dell'imputabilità della condotta all'ente coinvolto – non deve essere interpretata come un'endiadi. I due concetti esprimono infatti significati differenti e necessitano, di conseguenza, di parametri di valutazione ben precisi, sui quali si tornerà nel prosieguo (cfr. *infra* Cap. 5, Par 2.1.2).

<sup>542</sup> Lupària Donati L. e Vaciago G., “*Compliance 231. Modelli organizzativi e OdV tra prassi applicative ed esperienze di settore*”, Grppo24Ore, 2020, pag. 3.

<sup>543</sup> La responsabilità oggettiva ricorre nei casi in cui “*un elemento del fatto di reato o l'intero fatto di reato viene addossato all'agente senza che sia necessario accertare la presenza del dolo o, almeno, della colpa: la responsabilità si fonda solo sull'oggettiva esistenza di questo o di quell'elemento, ovvero sulla mera oggettiva causazione*” (Marinucci G., Dolcini E. e Gatta G.L., “*Manuale di Diritto Penale. Parte Generale*”, Giuffrè Editore, 2017, pag. 382).

<sup>544</sup> La Suprema Corte di Cassazione ebbe modo di evidenziare questo importante aspetto anche in occasione della tragica vicenda relativa all'acciaieria *Thyssenkrupp* (Cass. pen., SS. UU., 24 aprile 2015, n. 38343). Dello stesso avviso, pochi anni prima, Cass. pen. Sez. VI, 5 ottobre 2010, n. 2251. In materia si segnala poi anche una pronuncia della Corte Costituzionale, la n. 218, 9 luglio 2014.

porre ideologicamente “*a monte*” rispetto all’illecito concretamente commesso dalla soggetto-persona fisica. In questo senso è rilevante comprendere come il Legislatore abbia diversamente orientato l’*onus probandi* in capo all’ente o all’organo inquirente in funzione della qualificazione del reo-persona fisica che realizza il presupposto. Le due ipotesi sono affrontate in modo distinto rispettivamente all’art. 6 D.Lgs. 231/2001, “*Soggetti in posizione apicale e modelli di organizzazione dell’ente*”, e all’art. 7 D.Lgs. 231/2001, “*Soggetti sottoposti all’altrui direzione e modelli di organizzazione dell’ente*”.

Nel primo caso il legislatore muove da una “*presunzione di sussistenza della colpa organizzativa*”<sup>545</sup> con la conseguenza che spetterà all’ente escludere la propria responsabilità, dimostrando che, da parte sua, non vi sia stata omessa o insufficiente vigilanza. A questo fine la persona giuridica dovrà dar prova di aver adottato modelli di organizzazione e gestione idonei a prevenire il fatto in concreto verificatosi, di essersi dotato di un Organismo di Vigilanza con poteri autonomi di iniziativa e di controllo e che dunque sia stato il reo, in modo fraudolento<sup>546</sup>, ad aggirare i suddetti presidi appositamente e correttamente predisposti. Il comma 5 dell’art. 6 completa il quadro evidenziando come, anche nel caso in cui l’ente riesca ad escludere con successo la propria responsabilità, l’esonero non è da considerarsi totale poiché “*è comunque disposta la confisca del profitto che l’ente ha tratto dal reato, anche nella forma per equivalente*”.

Considerazioni differenti devono esser fatte in tutti quei casi in cui l’illecito risulti commesso da una persona fisica qualificata come “*soggetto sottoposto all’altrui direzione o vigilanza*”. In questo caso il Legislatore non prevede alcuna inversione dell’onere della prova, con la conseguenza che graverà sull’accusa l’onere di provare l’inadeguatezza o il malfunzionamento del modello di organizzazione e gestione o dell’Organismo di Vigilanza. Significativo in questo senso il comma 2 dell’art. 7 nell’affermare come “*In ogni caso, è esclusa l’inosservanza degli obblighi di direzione o vigilanza se l’ente, prima della commissione del reato, ha adottato ed efficacemente attuato un modello di organizzazione, gestione e controllo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi*”.

---

<sup>545</sup> Lupària Donati L. e Vaciago G., “*Compliance 231. Modelli organizzativi e OdV tra prassi applicative ed esperienze di settore*”, Grppo24Ore, 2020, pag. 4.

<sup>546</sup> L’elusione fraudolenta dei modelli organizzativi è stata approfondita in giurisprudenza: cfr. *Cass. Sez. V*, 18 dicembre 2013, n. 4677.

Per non incorrere in pesanti e gravose sanzioni pecuniarie o in penalizzanti sanzioni interdittive (cfr. *supra* Cap. 5, Par. 2.1.3), è dunque indispensabile che – ai sensi del D.Lgs. 231/2001 – l’ente predisponga adeguati ed efficaci *Modelli di Organizzazione, Gestione e Controllo* (anche MOG o MOCG) e di un *Organismo di Vigilanza* (in seguito anche OdV), che saranno oggetto di successivi approfondimenti.

Per concludere questa analisi degli aspetti essenziali della disciplina della responsabilità amministrativa degli enti, è bene evidenziare come i significativi interventi integrativi che si sono susseguiti nel corso del tempo non si siano limitati esclusivamente all’ampliamento del novero dei reati presupposto ma abbiano anche riguardato altri aspetti del sistema di organizzazione e gestione aziendale. Significativa in questo senso la Legge 30 novembre 2017, n. 179, “*Disposizioni per la tutela degli autori di segnalazioni di reati o irregolarità di cui siano venuti a conoscenza nell’ambito di un rapporto di lavoro pubblico o privato*” che ha esteso la figura del c.d. *whistleblowing*<sup>547</sup> anche al settore privato<sup>548</sup> calandola all’interno del D.Lgs. 231/2001. Tale previsione è stata poi seguita, più di recente, dalla Direttiva (UE) 2019/1937 del 23 ottobre 2019 in materia di “*protezione delle persone che segnalano violazioni del diritto dell’Unione*” – pubblicata in Gazzetta Ufficiale UE il 26 novembre 2019 – che, allo scopo di armonizzare la disciplina del *whistleblowing* all’interno dell’Unione Europea, ha previsto la diffusione all’interno delle imprese di sistemi di allarme etico e l’istituzione di canali e procedure interne idonei a garantire la riservatezza dell’identità del segnalante<sup>549</sup>. In ogni caso nel nostro ordinamento, ancor prima dei suddetti interventi normativi, i primi impulsi in materia di *whistleblowing* erano già riscontrabili proprio nell’ambito del Decreto

---

<sup>547</sup> Con tale termine – tradotto letteralmente “*soffiare il fischietto*” ma che più correttamente sarebbe da intendere come “*soffiata*” – si indica la segnalazione di attività illecite a specifiche autorità competenti interne o esterne all’organizzazione o azienda da parte di soggetti che ne siano venuti a conoscenza nel corso della propria attività lavorativa.

<sup>548</sup> Originariamente infatti l’istituto del *whistleblowing* era stato disciplinato esclusivamente nel settore pubblico con la Legge 6 novembre 2012, n. 190, “*Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell’illegalità nella pubblica amministrazione*”. All’estensione al settore privato hanno fatto poi seguito successivi interventi di ampliamento per introdurre l’istituto nelle varie normative di settore come ad esempio nel settore dell’antiriciclaggio (D.Lgs. 25 maggio 2017, n. 90), del “*market abuse*” (D.Lgs. 2 agosto 2017, n. 129) o ancora nel settore assicurativo (D.Lgs. 21 maggio 2018, n. 68).

<sup>549</sup> Il tema del *whistleblowing* ha assunto una crescente rilevanza anche in ambito fiscale al punto che non deve sorprendere più il sentir parlare di “*tax whistleblowing*”, frutto della Direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6) e gradualmente implementata in Italia. Sul tema si rinvia al documento “*Il Tax Whistleblowing: dal contrasto all’evasione fiscale internazionale alla prevenzione della pianificazione fiscale aggressiva*”, testo della relazione presentata al Convegno annuale del Dipartimento di Scienze Giuridiche “C. Beccaria”, *Whistleblowing e prevenzione dell’illegalità*, presso l’Università degli Studi di Milano il 18 e il 19 novembre 2019.

231/2001. Da sempre infatti, l'art. 6, co. 2, lett. *d*, dispone che i modelli di gestione e organizzazione aziendale debbano, tra le altre cose, “prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e osservanza dei modelli”.

### 2.1.1. Natura della responsabilità dell'ente.

Si è già avuto modo di evidenziare come la responsabilità amministrativa dell'ente sia senza dubbio da considerarsi come autonoma, dunque slegata da quella del soggetto-persona fisica concretamente autore dell'evento. In questo senso, la lettera dell'art. 8 del D.Lgs. 231/2001 non lascia dubbi<sup>550</sup>.

Fonte, invece, di rilevanti dibattiti che hanno coinvolto tanto la dottrina quanto la giurisprudenza è stata la natura della responsabilità dell'ente, da molti considerata “*amministrativa*” solo da un punto di vista nominale. Si tratta di una questione carica di valore simbolico se si considerano i riflessi in termini di stigmatizzazione sociale che potrebbe comportare la qualifica di responsabilità penale piuttosto che amministrativa<sup>551</sup>.

Tale dibattito assume ancor più valore considerando anche i suoi potenziali riflessi a livello sovranazionale. Il qualificare infatti la responsabilità come penale rappresenterebbe una maggiore garanzia di cooperazione in ambito europeo e comporterebbe peraltro l'applicabilità delle numerose garanzie che la Convenzione Europea dedica al diritto penale<sup>552</sup>.

La questione è dunque fin da subito incentrata sulla natura penale piuttosto che amministrativa, interpretazioni alle quali, solo successivamente, è andata affiancandosi l'idea – oggi prevalente – di un *tertium genus*.

Cominciando dalla tesi “*amministrativista*”, è evidente che l'avallo di questa soluzione non possa di certo limitarsi ad un mero riferimento al *nomen iuris* adottato dal Legislatore

---

<sup>550</sup> “1. La responsabilità dell'ente sussiste anche quando: a) l'autore del reato non è stato identificato o non è imputabile; b) il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia” (Art. 8, co.1, D.Lgs. 231/200).

<sup>551</sup> Marinucci G., Dolcini E. e Gatta G.L., “*Manuale di Diritto Penale. Parte Generale*”, Giuffrè Editore, 2017, pag. 810.

<sup>552</sup> Di Giovine O., “*Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo*”, in Lattanzi G. (a cura di), “*Reati e responsabilità degli enti*”, II edizione, Giuffrè, Milano, 2010, pag. 11.

nell'introdurre l'esaminando sistema nel nostro ordinamento<sup>553</sup>. Consapevoli di ciò i sostenitori di questa interpretazione hanno individuato ulteriori elementi che spingono a preferire la natura amministrativa a quella penale.

Un primo elemento che viene sostenuto in questo senso è quello della inconciliabilità della disciplina in esame con le finalità rieducative tipiche della sanzione penale. Il contrasto risulterebbe infatti tanto nell'attribuire ad un soggetto inanimato i profili di colpevolezza tipici del diritto penale, quanto – e soprattutto – nel dare attuazione alla finalità rieducativa, prevista dalla Costituzione per le sanzioni penali<sup>554</sup>, ai trattamenti sanzionatori irrogati nei confronti di una persona giuridica<sup>555</sup>. Il perseguimento infatti di una funzione rieducativa della sanzione risulterebbe in concreto irrealizzabile in quanto irrogata nei confronti di un soggetto inanimato e caratterizzato da una fisiologica mutevolezza<sup>556 557</sup>. Questa posizione a favore della natura amministrativa, che muove da una visione antropomorfa del diritto penale<sup>558</sup>, presta tuttavia il fianco ad almeno due importanti considerazioni. È stato infatti obiettato come il limite dell'inapplicabilità di trattamenti sanzionatori rieducativi alle persone giuridiche possa essere facilmente superato interpretando l'art. 27, co. 3, Cost. come applicabile solamente nei confronti delle persone fisiche. Il limite invece dei continui mutamenti soggettivi della compagine societaria può a sua volta essere superato considerando gli illeciti commessi come il frutto di una “*cultura d'impresa autonoma rispetto al tessuto aziendale*”, sulla quale gli interventi repressivi del Legislatore possono incidere con efficacia anche *pro futuro*.

---

<sup>553</sup> Il D.Lgs. 231/2001 è infatti intitolato “*Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche ...*” ma è chiaro che tale elemento non possa considerarsi di per sé sufficiente a determinare definitivamente la natura della responsabilità in questione.

<sup>554</sup> Così dispone l'art. 27, al comma 3, della Costituzione nel prevedere che “*Le pene non possono consistere in trattamenti contrari al senso di umanità e devono tendere alla rieducazione del condannato*”.

<sup>555</sup> Cfr. Alessandri A., “*Note penalistiche sulla nuova responsabilità delle persone giuridiche*”, in “*Rivista trimestrale di diritto Penale*”, 2002, p. 33.

<sup>556</sup> Sbisà F., “*Responsabilità amministrativa degli enti (d.lgs. 231/01)*”, Itinera Guide Operative IPSOA, Wolters Kluwer, 2017, pag. 5.

<sup>557</sup> Il punto ha trovato poi riscontro anche nella giurisprudenza. Più in particolare in una sentenza del Tribunale di Milano (08.02.2012) in cui si è affermato che la responsabilità delineata dal D.Lgs. 231/2001 “*non è una responsabilità penale e neppure potrebbe esserlo, perché, il tratlacio brocardo secondo cui ‘societas delinquere non potest’ contiene un elemento di verità cristallizzato nel concetto costituzionale di pena. [...] È per forza di cose vero che la pena non può essere riferita che ad un uomo in carne ed ossa: alle organizzazioni, pur fatte di uomini, non si attaglia il “senso di umanità”; è l'uomo e soltanto l'uomo che può subire quei ‘trattamenti contrari al senso di umanità’ che il comma 3 (art. 27 Cost.) vieta e soltanto l'uomo può essere beneficiario di un percorso di rieducazione*”.

<sup>558</sup> Sbisà F., “*Responsabilità amministrativa degli enti (d.lgs. 231/01)*”, Itinera Guide Operative IPSOA, Wolters Kluwer, 2017, pag. 5

I sostenitori della tesi della natura amministrativa della responsabilità dell'ente hanno inoltre evidenziato i contrasti che potrebbero sorgere dal confronto tra la disciplina delle vicende modificative dell'ente – contenuta agli artt. 28-33, D.Lgs. 231/2001 – e le caratteristiche tipiche della responsabilità penale. Le disposizioni citate – rispettivamente dedicate all'ipotesi di trasformazione, fusione e scissione – prevedono in linea generale che, in caso di operazioni straordinarie, le responsabilità dell'ente originario si trasferiscano in capo a quello risultante dall'operazione. Se da un lato questa soluzione risulta pacificamente applicabile alla responsabilità patrimoniale, dall'altro se si estendesse anche ai casi di responsabilità penale rischierebbe di determinare problemi di legittimità costituzionale tutt'altro che trascurabili. La previsione infatti della trasferibilità della responsabilità penale da un soggetto giuridico ad un altro finirebbe per violare il principio di personalità della responsabilità penale, sancito in Costituzione all'art. 27<sup>559</sup>. Anche tale questione ha così spinto i sostenitori della tesi penalistica a individuare un'interpretazione che offrisse la possibilità di conciliare la disciplina della responsabilità dell'ente in caso di operazioni straordinarie con i caratteri tipici della responsabilità penale. La teoria penalistica ha così messo in luce come la *ratio* del D.Lgs. 231/2001, nel prevedere la trasferibilità della responsabilità penale, sia chiaramente quella di evitare che operazioni straordinarie possano diventare facile veicolo per eludere la responsabilità dell'ente. Considerando quindi l'ipotesi della trasformazione, è naturale considerare il fenomeno che si realizza non come un'estinzione del soggetto cui viene originariamente imputata la responsabilità, quanto piuttosto come un mero mutamento della veste formale. Tale assunto consente quindi di ritenere l'operazione in questione certamente non idonea a compromettere il carattere personale della responsabilità connessa ad illeciti compiuti nella "*forma precedente*", dal momento che il soggetto rimane sostanzialmente immutato. Considerazioni analoghe possono essere estese anche per le fattispecie di scissione e fusione. Anche in questi casi infatti, sulla scorta della dottrina civilistica maggioritaria, non è ravvisabile una vera e propria estinzione della persona giuridica quanto piuttosto una divisione in più società – nel primo caso – o un'unificazione – nel secondo – senza che si verifichi un sostanziale mutamento del soggetto responsabile, tale da ritenere violato il principio di cui all'art. 27 Cost<sup>560</sup>.

---

<sup>559</sup> Art. 27, co. 1, Cost.: "*La responsabilità penale è personale*".

<sup>560</sup> Sbisà F., "*Responsabilità amministrativa degli enti (d.lgs. 231/01)*", Itinera Guide Operative IPSOA, Wolters Kluwer, 2017, pag. 7.

Ad ogni modo, il punto che avvalorava maggiormente la tesi amministrativista della responsabilità è quello che prende le mosse dall'art. 6 del D.Lgs. 231/2001. Tale ultima disposizione, nel disciplinare l'*onus probandi* dell'ente con riferimento a illeciti commessi da soggetti apicali, introduce (cfr. *supra* Cap. 5, Par. 2.1) un'inversione dell'onere probatorio, accollando a quest'ultimo il compito di dimostrare di aver adottato efficaci modelli di organizzazione e di gestione, idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi. L'effetto immediato di tale previsione è che il rischio della prova mancata viene fatto ricadere direttamente sull'ente e non sull'accusa, generando una conseguenza inaccettabile per il nostro sistema in cui "*il dubbio sulla sussistenza di qualsiasi elemento che fonda la responsabilità penale impone l'assoluzione*". La conseguenza è che, se alla responsabilità dell'ente fosse riconosciuta natura penale, la "*presunzione di sussistenza di colpa organizzativa*"<sup>561</sup> disposta *ex lege* si collocherebbe in aperto contrasto con la "*presunzione di non colpevolezza*" stabilita dall'art. 27, co. 2, Cost.<sup>562</sup>, ponendo le basi per una inevitabile e doverosa declaratoria di illegittimità costituzionale<sup>563</sup>. Come si diceva, questa considerazione rappresenta indubbiamente il punto forte della teoria amministrativista della responsabilità dell'ente, posto che una simile inversione dell'onere della prova non trova alcun ostacolo in termini di responsabilità amministrativa.

Come diffusamente anticipato, accanto a coloro che in dottrina e in giurisprudenza hanno sostenuto la tesi della natura amministrativa della responsabilità degli enti non è mancato chi ne ha sostenuto una natura penale. I sostenitori di tale ultima interpretazione non si sono limitati a rispondere e controbattere alle letture e alle intuizioni via via enucleate dall'altra parte della dottrina e della giurisprudenza, ma hanno a loro volta arricchito il dibattito con rilevanti considerazioni volte ad avvalorare la propria tesi. Il punto di partenza di quella che potremmo definire la teoria penalista della natura della responsabilità dell'ente sta nel sostenere che la terminologia adottata dal Legislatore nella denominazione del D.Lgs. 231/2001 rappresenti soltanto un'etichetta, frutto di esigenze eminentemente politiche. Tale etichetta sarebbe infatti connessa con la volontà di non trasmettere un messaggio troppo punitivo nei confronti delle imprese e più in generale

---

<sup>561</sup> Lupària Donati L. e Vaciago G., "*Compliance 231. Modelli organizzativi e OdV tra prassi applicative ed esperienze di settore*", Gruppo24Ore, 2020, pag. 4.

<sup>562</sup> Art. 27, co. 2, Cost.: "*L'imputato non è considerato colpevole sino alla condanna definitiva*".

<sup>563</sup> Marinucci G., Dolcini E. e Gatta G.L., "*Manuale di Diritto Penale. Parte Generale*", Giuffrè Editore, 2017, pag. 812.

dei soggetti coinvolti, volendo evitare la stigmatizzazione sociale di questi ultimi. Indipendentemente quindi dal *nomen iuris*, alla responsabilità in esame andrebbe riconosciuta natura penale, anche in linea con alcune pronunce della Corte di Strasburgo<sup>564</sup>.

Sempre secondo l'ottica della teoria penalistica, la natura penale della responsabilità in esame sarebbe da ricondurre ad almeno tre principali ordini di fattori. In primo luogo, le garanzie di diritto sostanziale che il D.Lgs. 231/2001 riconosce all'ente – il principio di legalità<sup>565</sup>, di irretroattività della disciplina sfavorevole e di retroattività della disciplina favorevole<sup>566</sup> – sono tipiche del diritto penale. In secondo luogo, anche per la responsabilità dell'ente, pur configurandosi come soggetto operante in qualità di "organizzazione", è configurabile il principio della responsabilità per fatto proprio colpevole (art. 27 Cost., co.1). Infine, competente a giudicare la responsabilità dell'ente è il giudice penale. A queste tre considerazioni è stato rispettivamente obiettato il fatto che i principi di legalità e irretroattività sfavorevole sono caratteristici altresì della disciplina degli illeciti amministrativi, che l'imputabilità per dolo o colpa sono richiesti anche ai fini dell'ordinaria responsabilità amministrativa e che il giudice penale può occuparsi ordinariamente anche di illeciti amministrativi laddove vi sia connessione con un reato ed entrambi siano imputabili alla stessa persona fisica<sup>567</sup>.

Come anticipato, alle due principali teorie contrapposte è andata nel corso del tempo affiancandosi un *tertium genus* che oggi appare prevalente tanto in dottrina quanto in giurisprudenza. Secondo quest'ultimo punto di vista, la responsabilità dell'ente prevista dal Decreto non avrebbe né natura penale, né amministrativa ma avrebbe natura ibrida, rappresentando *"l'incontro della responsabilità amministrativa con principi e concetti*

---

<sup>564</sup> A titolo esemplificativo: CEDU 08.06.1976, *Engel contro Paesi Bassi*.

<sup>565</sup> Art. 2, D.Lgs. 231/2001: "*L'ente non può essere ritenuto responsabile per un fatto costituente reato se la sua responsabilità amministrativa in relazione a quel reato e le relative sanzioni non sono espressamente previste da una legge entrata in vigore prima della commissione del fatto*". È piuttosto evidente il tacito richiamo a quanto disposto dalla disposizione di apertura del codice penale. Qui infatti – art. 1 – si legge: "*Nessuno può essere punito per un fatto che non sia espressamente preveduto come reato dalla legge, né con pene che non siano da essa stabilite*".

<sup>566</sup> Art. 3, D.Lgs. 231/2001: "*1. L'ente non può essere ritenuto responsabile per un fatto che secondo una legge posteriore non costituisce più reato o in relazione al quale non è più prevista la responsabilità amministrativa dell'ente, e, se vi è stata condanna ne cessano l'esecuzione e gli effetti giuridici. 2. Se la legge del tempo in cui è stato commesso l'illecito e le successivo sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli, salvo che sia intervenuta pronuncia irrevocabile. 3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 non si applicano se si tratta di leggi eccezionali o temporanee*".

<sup>567</sup> Marinucci G., Dolcini E. e Gatta G.L., "*Manuale di Diritto Penale. Parte Generale*", Giuffrè Editore, 2017, pag. 811.

*propri della sfera penale*<sup>568</sup>”. Questa soluzione rappresenterebbe in sostanza anche il frutto della difficoltà nel trovare elementi a sostegno della natura amministrativa da un lato, e il rischio di una declaratoria di illegittimità costituzionale per violazione di fondamentali principi del sistema penale dall’altro. Il risultato sarebbe dunque una responsabilità a sé stante, disciplinata da un “‘micro-codice’ nel quale si innervano caratteristiche del sistema penale ed elementi del sistema amministrativo”<sup>569</sup>”.

### 2.1.2. Criteri di attribuzione della responsabilità dell’ente.

Archiviata dunque la *vexata quaestio* relativa al corretto inquadramento della natura della responsabilità degli enti ai fini del Decreto Legislativo n. 231 del 2001, è tempo di soffermarsi brevemente sui criteri di attribuzione di tale responsabilità.

Perno di riferimento in questo ambito è senz’altro l’art. 5 del D.Lgs. 231/2001<sup>570</sup>. Già una prima rapida lettura della disposizione consente immediatamente di comprendere come il modello di imputazione della responsabilità delineato dal Legislatore ruoti intorno alla commissione di uno dei c.d. *reati presupposto* ad opera di un soggetto inserito nella struttura dell’ente, nell’interesse o a vantaggio di quest’ultimo. L’accertamento di tali presupposti consente poi di muovere l’analisi nei confronti dell’ente per valutarne l’eventuale colpevolezza.

Alla luce di questo schema di fondo, la Relazione Illustrativa distingue tra criteri di imputazione oggettivi e soggettivi. I primi si riferiscono al fatto che il soggetto, imputato di aver commesso l’illecito, ricopra una determinata posizione all’interno dell’ente e che abbia agito nell’interesse o vantaggio di quest’ultimo. I secondi, invece, attengono ad

---

<sup>568</sup> Cass. Sez. II, 30 gennaio 2006, n. 3615, *Jolly Mediterraneo srl*. In questa stessa direzione si rinvia anche a Cass. Sez. I, 16 luglio 2010, n. 27735, *Scaraffa e Bill Rover srl*; Cass. SS. UU., 24 aprile 2014, n. 38343, *Espenhahn*.

<sup>569</sup> Lupària Donati L. e Vaciago G., “Compliance 231. Modelli organizzativi e OdV tra prassi applicative ed esperienze di settore”, Gruppo24Ore, 2020, pag. 9.

<sup>570</sup> Art. 5 D.Lgs. 231/2001: “1. L’ente è responsabile per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio: a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell’ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso; b) da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a). 2. L’ente non risponde se le persone indicate nel comma 1 hanno agito nell’interesse esclusivo proprio o di terzi”.

aspetti dai quali poter desumere la colpevolezza dell'ente quali ad esempio l'inadeguatezza del modello organizzativo predisposto<sup>571</sup>.

Cominciando dai criteri oggettivi è necessario riprendere il discorso sulla distinzione tra soggetti apicali e soggetti subordinati (cfr. *supra* Cap. 5, Par. 2.1). L'art. 5 infatti distingue tra “*persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione o il controllo dello stesso (dell'ente)*” e “*persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno di essi*”. Con riferimento ai primi il Legislatore ha voluto adottare un criterio di tipo funzionale in grado di superare il dato meramente formale<sup>572</sup>. Le funzioni apicali sono quindi da intendere non soltanto in senso convenzionale, dal momento che sono inclusi tutti quei soggetti che validamente esprimono la volontà dell'ente, indipendentemente dalla qualifica loro attribuita. È senz'altro significativa in questo senso la piena parificazione tra qualifiche formali e qualifiche di mero fatto. Ciò che deve quindi essere rilevata è la c.d. “*immedesimazione organica*”, implicitamente richiesta *ex lege*<sup>573</sup>.

Per quanto riguarda la seconda categoria, è bene premettere che la *ratio* di ricomprendere i soggetti subordinati nasce dell'esigenza di evitare che la parcellizzazione del lavoro o dei processi possa determinare l'elusione della normativa del Decreto. Nonostante l'art. 5, co. 1 lett. *b*, risulti essere ad una prima lettura sufficientemente chiaro ed esaustivo,

---

<sup>571</sup> Nel riparto tra criteri oggettivi e soggettivi ci si rifà alla distinzione operata dalla *Relazione Illustrativa al Decreto Legislativo al D.Lgs. n. 231/2001*. È bene tuttavia precisare che talvolta in dottrina la classificazione di tali criteri può essere articolata diversamente, intendendo per criteri oggettivi gli elementi di connessione tra soggetto ed ente e per criteri soggettivi l'accertamento relativo all'interesse o al vantaggio perseguito.

<sup>572</sup> Sbisà F., “*Responsabilità amministrativa degli enti (d.lgs. 231/01)*”, *Itinera Guide Operative IPSOA*, Wolters Kluwer, 2017, pagg. 28-29.

<sup>573</sup> Come giustamente osservato in dottrina, dall'art. 5, co.1 lett. *a*, D.Lgs. 231/2001, è possibile risalire facilmente anche ad i soggetti che in questo senso devono essere esclusi. Come evidenzia correttamente Scoletta, nel novero dei soggetti apicali non entrano certamente i sindaci così come “*tutti i soggetti ad essi equiparabili per lo svolgimento di funzioni meramente di controllo e carenza di poteri gestori*”. Un discorso a parte meriterebbe invece il consiglio di sorveglianza che talvolta – a differenza del collegio sindacale – può essere dotato di poteri di indirizzo e di gestione. Non può quindi escludersi che l'organismo di controllo tipico dell'assetto dualistico del nostro sistema possa in questa circostanza essere qualificato come soggetto apicale. (Scoletta M., “*La responsabilità da reato delle società: principi generali e criteri imputativi nel d.lgs. n. 231/2001*”, in Canzio G., Cerqua L. D., Luparia L. (a cura di), “*Diritto penale delle società*”, Padova, 2014, pagg. 897-898). Di questo stesso avviso anche Paliero C.E., “*La responsabilità delle persone giuridiche: profili generali e criteri di imputazione*”, in Alessandri A., “*Il nuovo diritto delle società*”, Milano ISPOA, 2002, pag. 53; Di Giovane O., “*Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo*”, in Lattanzi G. (a cura di), “*Reati e responsabilità degli enti*”, Giuffrè, Milano, 2010. Mentre per approfondimenti sulla tesi contraria si rinvia a De Vero G., “*La responsabilità penale delle persone giuridiche*”, Giuffrè, Milano, 2008, pagg. 42 e ss.

non sono mancati dibattiti dottrinali di tipo interpretativo sullo stesso, ad oggi risolti dalla posizione assunta dalla Giurisprudenza. La questione sollevata dalla dottrina verteva – più in particolare – sul perimetro di inquadramento del rapporto di subordinazione richiesto *ex lege*. Mentre infatti alcuni sostenevano una visione più restrittiva, facendovi rientrare esclusivamente i soggetti inquadrati nell’organigramma<sup>574</sup>, altri invece erano a favore di una interpretazione decisamente più estensiva<sup>575</sup>, tale da includere anche soggetti esterni alla compagine dell’impresa che si trovano ad eseguire un incarico sotto la direzione ed il controllo dei suoi soggetti apicali. Come si anticipava, il dibattito è stato sostanzialmente risolto dalla Giurisprudenza<sup>576</sup>, decisamente più incline a tale ultima interpretazione che deve quindi oggi considerarsi preferibile.

Questa ripartizione di ruoli predisposta dall’art. 5 del Decreto non è chiaramente fine a sé stessa. Come anticipato, ricorrendo a questa distinzione il Legislatore ha infatti delineato una “*responsabilità a due livelli*” con caratteri differenti nell’uno e nell’altro caso. A seconda infatti della categoria di appartenenza dell’autore del reato, i criteri soggettivi di attribuzione della responsabilità saranno declinati diversamente prendendo come riferimento l’art. 6 del Decreto per i soggetti apicali e l’art. 7 per i subordinati<sup>577</sup>.

L’ulteriore condizione – *ex art. 5 D.Lgs. 231/2001* – ai fini dell’attribuzione della responsabilità alla persona giuridica è che il reato sia stato commesso “*nell’interesse o a vantaggio*” dell’ente, precisando, in chiusura, che la responsabilità è da escludere laddove il soggetto abbia agito “*nell’interesse esclusivo proprio o di terzi*”. Come precisato dalla Corte di Cassazione<sup>578</sup>, l’espressione “*nell’interesse o a vantaggio*” lungi dall’essere un’endiadi, essendo piuttosto volta a definire due concetti giuridicamente diversi e alternativi tra loro. Il criterio dell’interesse – da valutare in una prospettiva soggettiva – rappresenta un arricchimento indebito prefigurato dall’ente, che potrebbe tuttavia anche

---

<sup>574</sup> Cfr. Gennai S. e Traversi A., “Diritto penale commerciale”, CEDAM, 2017, pagg. 295 e ss.

<sup>575</sup> Pulitanò D., “*Diritto Penale*”, G. Giappichelli, Edizione VIII, 2019; Frignani A., Grosso P. e Rossi G., “*La responsabilità amministrativa degli enti ed i modelli di organizzazione e gestione di cui agli articoli 6 e 7 del D.Lgs. n. 231/2001*”, in “*Rivista del Diritto Commerciale*” n. 1-4, 2003, pagg. 185 e ss.

<sup>576</sup> Tribunale di Milano, 28 ottobre 2004, caso *Siemens*.

<sup>577</sup> La questione è stata precedentemente esaminata (cfr. *supra* Cap. 5, Par. 2.1). Basti in questa sede ricordare che il *discrimen* fondamentale è da ravvisare nel fatto che mentre in caso di illecito commesso da un soggetto apicale il Legislatore prevede una “presunzione di sussistenza di colpa organizzativa”, delineando un’inversione dell’onere probatorio posto così in capo all’ente imputato; nel caso di illecito commesso da soggetto subordinato non si verifica alcuna inversione, gravando pienamente sull’accusa il compito di dimostrare la “colpa in organizzazione” o – più in generale la rimproverabilità dell’ente.

<sup>578</sup> *Cass. SS. UU.*, 24 aprile 2014, n. 38343, *Esphenhahn*; *Cass. Sez. V*, 28 novembre 2013, n. 10265, *Banca Italease*; *Cass. Sez. pen., sez. II*, 30 gennaio 2006, n. 3615, *Jolly Mediterraneo srl*; *Cass. pen., Sez. VI*, 22 maggio 2013, n. 24559, *House Building spa*.

non concretizzarsi; diversamente il criterio del vantaggio – da considerare da un punto di vista oggettivo – si identifica con gli effetti concretamente percepiti dall’ente stesso come conseguenza dell’illecito. Come desumibile dalla descrizione appena svolta, il *discrimen* è anche da ricondurre al diverso momento in cui dovrà essere accertato l’interesse o il vantaggio. Mentre il primo deve infatti essere determinato in base a un giudizio prognostico, come tale svolto *ex ante*, diversamente il secondo deve essere valutato *ex post*, per misurare il risultato del vantaggio obbiettivamente conseguito a seguito della commissione del reato<sup>579</sup>.

Problemi particolari si sono posti nell’accertamento dei criteri di imputazione appena descritti nel caso in cui l’illecito realizzato si concretizzi in un reato colposo di evento, quale ad esempio omicidio o lesioni. In questi casi è infatti evidente la difficoltà che sorge nel determinare un concreto vantaggio *ex post*. Tuttavia, la Giurisprudenza ha sottolineato come in tali circostanze il vantaggio non debba essere riscontrato con riferimento all’evento in sé, quanto piuttosto nella condotta che viola le regole cautelari. La violazione di norme cautelari con lo scopo di ottenere un risparmio di costi di gestione può infatti certamente configurarsi come illecito commesso a vantaggio o nell’interesse dell’ente<sup>580</sup>.

Verificata quindi la sussistenza dei criteri oggettivi appena esaminati l’accertamento dell’eventuale responsabilità dell’ente deve quindi spostarsi su aspetti soggettivi, volti a rilevare la concreta rimproverabilità della condotta tenuta dalla persona giuridica. Tale rimproverabilità dell’ente è da ricondurre nell’alveo della c.d. “*colpa in organizzazione*” da intendersi come la mancata adozione o l’inefficace attuazione di un modello di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi ovvero il mancato affidamento del compito di vigilare sul funzionamento e sull’osservanza di tali modelli a un organismo autonomo. Quest’ultima considerazione

---

<sup>579</sup> Per completezza è bene precisare come anche con riferimento all’espressione “interesse o vantaggio dell’ente” adottata dal Legislatore non sono mancati accessi dibattiti in dottrina. Alla tesi dualistica – illustrata nel testo – espressa nella Relazione Illustrativa del Decreto e confermata dalla Giurisprudenza maggioritaria, si è affiancata infatti una tesi monistica. Quest’ultima considera la locuzione normativa un’endiadi che esprime un significato unitario tramite l’impiego di due sinonimi. (Cfr. Fiorella A. “*Principi generali e criteri di imputazione all’ente della responsabilità amministrativa*”, in AA.VV., “*La responsabilità della società per il reato dell’amministratore*”, a cura di Lancelotti G., G. Giappichelli Editore, Torino, 2003; De Vero G., “*La responsabilità penale delle persone giuridiche*”, Giuffrè Editore, Milano, 2008).

<sup>580</sup> La Giurisprudenza ha avuto peraltro modo di ribadire questo aspetto in una pronuncia riferita alla triste vicenda delle acciaierie torinesi della *ThyssenKrupp*. L’interesse e il vantaggio connessi alla violazione delle norme cautelari in quella circostanza sono stati individuati nell’“*abbattimento dei costi inerenti all’attuazione di misure antiinfortunistiche*”.

consente di afferrare immediatamente l'importanza – per una persona giuridica inclusa nell'ambito di applicazione del Decreto – di dotarsi di adeguati modelli di organizzazione strutturati per prevenire i reati da chiunque commessi all'interno dell'ente.

Proprio in virtù della loro importanza, una volta completato il quadro generale della disciplina della responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche con l'approfondimento del relativo trattamento sanzionatorio, le pagine che seguiranno saranno dedicate ai modelli di gestione e controllo interni, tenendo sempre presente l'importanza e i riflessi che tali sistemi possono avere in termini di gestione della variabile fiscale e di miglioramento del rapporto tra Fisco e contribuente.

### 2.1.3. Trattamento sanzionatorio.

Il definitivo superamento nel nostro ordinamento della precedente “*immunità*” delle persone giuridiche, consacrata nel brocardo latino “*societas delinquere non potest*”, è rappresentato in modo significativo anche dall'introduzione di specifiche misure afflittive volte a reprimere direttamente le condotte illecite degli enti. Il Decreto Legislativo n. 231 del 2001 dedica al trattamento sanzionatorio la Sezione II del Capo I, intitolata “*Sanzioni in generale*”. Le disposizioni ivi contenute – che vanno dall'art. 9 all'art. 23 – orientano l'intero sistema sanzionatorio al perseguimento di finalità rieducative che, seppur necessariamente declinate in modo diverso rispetto alle sanzioni irrogabili nei confronti delle persone fisiche, allineano il Decreto con quanto disposto in Costituzione, al citato art. 27, co.3. Sotto quest'ultimo punto di vista, è evidente che l'attività di rieducazione e risocializzazione che tipicamente devono orientare le sanzioni previste e disposte nei confronti della persona fisica non possono essere riproposte *tout court* nei confronti di una persona giuridica. Diversamente dalla prima infatti, la finalità rieducativa dell'ente non può che essere perseguita con sanzioni che incidono sul suo patrimonio.

L'art. 9 – rubricato “*sanzioni amministrative*”<sup>581</sup> – introduce 4 diversi tipi di sanzioni, che possono essere irrogate al verificarsi di specifici presupposti. La prima tipologia di

---

<sup>581</sup> È interessante in questo senso tornare per un attimo sul dibattito relativo alla natura della responsabilità dell'ente delineata nel D.Lgs. 231/2001 (cfr. *supra* Cap. 5, Par. 2.1.1). L'elemento terminologico anche in questa circostanza è stato diversamente interpretato in virtù del diverso angolo visuale. I sostenitori della teoria amministrativista hanno ritrovato in questa rubrica l'evidenza delle proprie ragioni, confermata anche dal fatto che in nessun caso, osservando la denominazione delle sanzioni disposte dal Decreto, il Legislatore

sanzione prevista è quella pecuniaria che deve essere sempre applicata a seguito dell'accertamento di responsabilità dell'ente. Si differenzia dalla tipica sanzione amministrativa poiché costruita alla luce di un innovativo modello misurato “*per quote*”<sup>582</sup> la cui *ratio* è quella di consentire all'Autorità Giudiziaria la quantificazione della sanzione anche tenendo conto delle condizioni economiche dell'ente. Nell'alveo della sanzione pecuniaria è da ricondurre inoltre anche l'ipotesi di ricorso da parte dell'Autorità al sequestro conservativo di beni mobili o immobili nei casi in cui vi sia “*fondata ragione di ritenere che manchino o si disperdano le garanzie per il pagamento della sanzione pecuniaria, delle spese del procedimento e di ogni altra somma dovuta all'erario dello Stato*”<sup>583</sup>.

La sanzione pecuniaria è poi affiancata dalle sanzioni interdittive. La *ratio* normativa che ha spinto il Legislatore all'introduzione di questo genere di sanzioni muove dalla consapevolezza dei limiti che le sanzioni pecuniarie scontano, specie nei confronti di persone giuridiche. La fisiologica attitudine degli enti – si pensi ad esempio a imprese di medie o grandi dimensioni – ad accantonare riserve e fondi rischi per fronteggiare possibili perdite straordinarie, consente agli stessi di trasformare le sanzioni pecuniarie in

---

adotti il termine “multa” o “ammenda”, preferendo piuttosto far riferimento a “*sanzioni amministrative pecuniarie*” (Marinucci G., Dolcini E. e Gatta G.L., “*Manuale di Diritto Penale. Parte Generale*”, Giuffrè Editore, 2017, pag. 812). Dall'altro lato i sostenitori della teoria penalistica hanno trovato nella rubrica dell'art. 9 un'ulteriore evidenza della volontà del Legislatore di attribuire, tanto per ragioni di consenso politico quanto per evitare eccessive stigmatizzazioni sociali, un “etichetta” amministrativa non in linea con la sostanza, di natura penale. La verità è probabilmente da ritrovare nel mezzo e dunque la scelta del Legislatore di adottare l'espressione “sanzioni amministrative” è da ritenere coerente con la scelta di non attribuire all'illecito natura di responsabilità schiettamente e formalmente penale, rimanendo dunque nell'ambito di un ibrido *tertium genus* in cui si incontrano aspetti di natura amministrativa e caratteri spiccatamente penali (Sbisà F., “*Responsabilità amministrativa degli enti (d.lgs. 231/01)*”, Itinera Guide Operative IPSOA, Wolters Kluwer, 2017, pag. 117).

<sup>582</sup> Su propria iniziativa, senza alcuna indicazione in tal senso da parte della Legge Delega, il Legislatore Delegato ha introdotto in questa occasione la c.d. “*commisurazione per quote*” delle sanzioni pecuniarie, superando il tradizionale criterio della “*somma complessiva*”, tipicamente adottato nella stragrande maggioranza dei casi. In virtù di questo – al tempo – inedito sistema, la quantificazione finale della sanzione passa attraverso due fasi distinte: nella prima fase il giudice determina il numero delle quote sulla base di alcuni parametri fissati *ex lege* (art. 11, co. 1) quali il grado di responsabilità dell'ente o l'attività svolta per attenuare le conseguenze dell'illecito; nella seconda fase lo stesso giudice provvede poi a determinare il valore di ciascuna singola quota “*sulla base delle condizioni economiche e patrimoniali dell'ente allo scopo di assicurare l'efficacia della sanzione*” (art. 11, co. 2). È bene precisare che il valore della singola quota non può esser definito *ad libitum*. Il Legislatore infatti ne determina l'importo minimo e massimo all'art. 10, co.3 (ad oggi tra i 258 e i 1549 euro). Le eventuali circostanze aggravanti o attenuanti andranno infine applicate sull'importo della sanzione-base così ottenuto.

<sup>583</sup> Art. 54, co. 1, D.Lgs. 231/2001.

semplici costi, preventivabili ed ammortizzabili<sup>584</sup> <sup>585</sup>. Questa considerazione ha quindi spinto il Legislatore ad introdurre sanzioni più afflittive quali quelle interdittive, con spiccata vocazione special-preventiva<sup>586</sup>. Tali trattamenti sanzionatori incidono direttamente sull'attività dell'ente limitandolo o sottraendogli risorse, finendo così per neutralizzare le fonti di rischio di commissione di ulteriori condotte illecite connesse all'attività d'impresa. Al pari delle sanzioni pecuniarie affrontate in precedenza, anche le sanzioni interdittive sono sanzioni principali e obbligatorie che però – differentemente dalle prime – hanno carattere speciale, nel senso che possono essere irrogate solo laddove espressamente previste *ex lege*. La consapevolezza da parte del Legislatore della portata afflittiva di questo genere di misure emerge proprio dal carattere di specialità che viene loro riservato, volto a rafforzare e assicurare ancor di più il rispetto del principio di legalità. L'art. 13 del Decreto individua i presupposti, al verificarsi dei quali sorge l'obbligo per il giudice di ricorrere a questo genere di sanzioni. È bene premettere che si tratta di presupposti tra loro alternativi, come ha avuto modo di confermare anche la Giurisprudenza<sup>587</sup>. Ai sensi dunque del comma 1, lett. *a*, il giudice ha l'obbligo di ricorrere ad una sanzione interdittiva nel caso in cui *“l'ente ha tratto dal reato un profitto di rilevante entità e il reato è stato commesso da soggetti in posizione apicale ovvero da soggetti sottoposti all'altrui direzione quando, in questo caso, la commissione del reato è stata determinata o agevolata da gravi carenze organizzative”*. Nella successiva lettera *b* è individuato il secondo presupposto nel caso *“di reiterazione degli illeciti”*<sup>588</sup>. È naturale a questo punto chiedersi in cosa consistano in concreto queste sanzioni interdittive. Per comprenderlo è necessario fare riferimento all'art. 9, co. 2, che le riporta in ordine di afflittività decrescente. La prima sanzione che compare consiste nella *“interdizione dall'esercizio dell'attività”*. Si tratta chiaramente dalla sanzione più grave ed opprimente dal momento che preclude l'esercizio dell'attività economica e va a concretizzarsi ad esempio nella chiusura della sede commerciale o dello stabilimento.

---

<sup>584</sup> Si consideri che attualmente la sanzione massima irrogabile con il vigente sistema delle quote è pari a 1.549.000 euro, cifra tutto sommato alla portata di molti enti.

<sup>585</sup> Sbisà F., *“Responsabilità amministrativa degli enti (d.lgs. 231/01)”*, Itinera Guide Operative IPSOA, Wolters Kluwer, 2017, pag. 124.

<sup>586</sup> Con questo termine si vuole richiamare la funzione *“special-preventiva della pena”* in virtù della quale la pena deve avere il ruolo di efficace deterrente nei confronti del singolo affinché questi non ponga in essere o non ripeta comportamenti in violazione della legge.

<sup>587</sup> Cass. pen. Sez. II, 11 ottobre 2008, n. 45130).

<sup>588</sup> L'art. 20 D.Lgs. 231/2001 dalla rubrica *“Reiterazione”*, afferma *“si ha reiterazione quando l'ente, già condannato in via definitiva almeno una volta per illecito dipendente da reato, ne commette un altro nei cinque anni successivi alla condanna definitiva”*.

Questa prima misura è poi seguita dalla “*sospensione o la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell’illecito*” e dal “*divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere prestazioni di pubblico servizio*”<sup>589</sup>. In tale ultima circostanza – in assenza di precisi chiarimenti normativi – si ritiene che il divieto colpisca tanto i contratti di diritto privato quanto quelli di diritto pubblico. L’elenco è poi concluso con la previsione della “*esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l’eventuale revoca di quelli già concessi*” e con il “*divieto di pubblicizzare beni o servizi*”. È evidente come, nell’idea del Legislatore, tale ultima sanzione – a chiusura del novero – si caratterizzi per la sua modesta capacità afflittiva, specie se paragonata alle precedenti. Tuttavia, è importante non sottovalutarne i potenziali effetti negativi per l’ente, destinati a concretizzarsi – talvolta in modo consistente – nel medio-lungo periodo. In chiusura, l’art. 13 al comma 2 traccia quelli che sono i limiti temporali delle sanzioni interdittive, che possono prolungarsi per un termine minimo di tre mesi fino ad un termine massimo di due anni. Non è tuttavia escluso – ai sensi dell’art. 15 del Decreto – che in determinate circostanze le sanzioni interdittive possano anche essere applicate in via definitiva.

Confisca e pubblicazione della sentenza completano infine il quadro delle diverse tipologie di sanzioni predisposte dal Decreto. La confisca – disciplinata all’art. 19 del Decreto – si riferisce al prezzo o al profitto dell’illecito ed è sempre disposta con la sentenza di condanna, con possibile applicazione “*per equivalente*”, in caso di necessità<sup>590</sup>. La pubblicazione della sentenza invece è disciplinata dall’art. 18 e si configura – come confermato in Giurisprudenza<sup>591</sup> – come una sanzione accessoria, dal

---

<sup>589</sup> L’art. 14 precisa – al comma 2 – che tale ultimo divieto possa essere diversamente modulato e limitato a determinati tipi di contratto o a determinate controparti pubbliche a seconda delle circostanze riscontrate in concreto.

<sup>590</sup> Come evidenziato in dottrina, l’inserimento dei reati tributari nel novero dei reati presupposto – prima nel dicembre 2019 e successivamente nel luglio 2020 – rischia di comportare diverse perplessità in sede di applicazione di una sanzione quale la confisca. D’Aviro sottolinea come “*il problema è quello di verificare con quali modalità in caso di condanna del rappresentante legale dell’ente per uno dei reati tributari, la misura della confisca per equivalente, che può investire direttamente sia i beni dell’autore del reato tributario (art.12bis, D.Lgs. 74/2000), sia i beni dell’ente (art. 19, D.Lgs. 231/2001) possa operare*”. Dal momento dunque che la funzione della confisca è quella di ripristinare l’equilibrio alterato dal fatto illecito – in questo caso dal reato tributario – “*si porrà la scelta di individuare quale dovrebbe essere la misura ablativa da applicare in concreto a seguito di condanna [...] potendo operare sia sui beni dell’amministratore che sui beni dell’ente*”. (D’Avirro A., “*Confisca diretta, per equivalente e ‘allargata’ nei reati tributari*”, in “*Rassegna Tributaria*” n. 2, 2020, pag. 487). Per approfondimenti si rinvia a Palasciano A. e Palasciano G., “*Confisca allargata e responsabilità amministrativa degli enti anche per i reati tributari*”, in “*Il Fisco*” n. 7, 2020, pag. 1-637; Diddi A., “*La nuova ipotesi di confisca allargata per i reati tributari*”, in “*Bilancio e revisione*” n. 6, 2020, pag. 59.

<sup>591</sup> Cass. pen., sez. II, 30 ottobre 2008, n. 451309.

momento che può essere disposta dal giudice quando nei confronti dell'ente viene irrogata una sanzione interdittiva. Trattasi ad ogni modo di una facoltà, e non di certo di un obbligo, come tale rimessa alla discrezionalità del giudice.

In merito a tale ultima sanzione, si esprime un'osservazione conclusiva. La pubblicazione della sentenza rappresenta ad oggi una sanzione particolarmente pesante, la cui afflittività va anche commisurata in base alla sensibilità dell'opinione pubblica per determinati temi, in uno specifico momento storico. In questo senso si potrebbe quasi parlarne in termini di sanzione ad “*afflittività variabile*”. Riportando questa premessa in ambito fiscale, è possibile evidenziare come la crescente sensibilità dell'opinione pubblica al tema della *compliance* fiscale delle imprese, da un lato, e il progressivo inserimento dei reati tributari nel c.d. *catalogo dei reati presupposto* dall'altro, accrescano oggi l'afflittività di questa specifica sanzione, riflettendosi sulla necessità delle imprese di controllare e gestire sempre con la massima attenzione gli aspetti legati alla variabile fiscale.

## 2.2. Prassi e principi teorici per la redazione di Modello 231.

L'analisi relativa alle caratteristiche e al funzionamento del Decreto Legislativo n. 231 del 2001, sin qui condotta, consente di apprezzare al meglio l'importanza per un'impresa – o più in generale per un ente ricompreso nel relativo ambito di applicazione – di dotarsi di un Modello di organizzazione, gestione e controllo (MOGC o MOG), c.d. *Modello 231*. Quest'ultimo, accompagnato dall'istituzione di un organo di controllo cui attribuire il compito di vigilare sul suo funzionamento, è indispensabile per un ente al fine di escludere la propria responsabilità amministrativa da reato, ai sensi dell'art. 6, co. 1, D.Lgs. 231/2001 (cfr. *supra* Cap 5, Par. 2.1.2). Ad ogni modo, come giustamente precisato in dottrina<sup>592</sup>, l'adozione e l'attuazione di queste misure di prevenzione non può considerarsi obbligatoria per gli enti, quanto piuttosto come una facoltà, pur rimanendo – come detto – una condizione necessaria per beneficiare dell'esimente tipica del Decreto. Spetta quindi all'ente stabilire se esporsi apertamente al rischio di commissione di illeciti o adottare sistemi idonei alla loro prevenzione.

---

<sup>592</sup> Sbisà F., “*Responsabilità amministrativa degli enti (d.lgs. 231/01)*”, Itinera Guide Operative IPSOA, Wolters Kluwer, 2017, pag. 53.

Affinché il Modello possa in concreto svolgere la propria funzione di “*strumento di difesa*” è indispensabile che soddisfi alcuni requisiti e che presenti determinate caratteristiche<sup>593</sup>, desumibili – in linea di principio – dal combinato disposto degli artt. 6, co. 2, e 7 del Decreto. Tali ultime disposizioni, tuttavia, non riportano in modo preciso e dettagliato i contenuti e gli *standards* univoci di riferimento per tutti gli enti, ma si limitano piuttosto a formulare linee guida e definirne gli aspetti essenziali.<sup>594</sup> Si tratta di una scelta da parte del Legislatore non del tutto biasimabile, dal momento che prevedere un unico *benchmark* per tutti gli enti non sarebbe stato sufficiente a soddisfare le esigenze dell’eterogenea platea dei soggetti potenzialmente coinvolti. Non si può dunque parlare di una lacuna legislativa dal momento che si tratta di un limite ontologico del Sistema in esame. Il c.d. “*one-size-fits-all approach*” sarebbe stato infatti senz’altro impraticabile in questa circostanza. La scelta di delineare a livello normativo esclusivamente delle *guidelines* orientative, ha però esposto dall’altro lato il Legislatore a critiche ed è stata fonte di diversi problemi che si sono tradotti nella diffusa difficoltà di strutturare modelli e sistemi adeguati, come conferma la scarsa propensione della Giurisprudenza a escludere l’applicabilità delle sanzioni a seguito dell’avvenuta implementazione dei Modelli organizzativi. Nel tentativo quindi di assicurare certezza, il Legislatore, ha previsto – all’art. 6, co. 3 – la possibilità per le imprese di adottare modelli “*sulla base di codici di comportamento redatti dalle associazioni rappresentative degli enti*”<sup>595</sup> e quindi in virtù di *standards* diffusi nel corso del tempo dalla prassi. Questa intelligente soluzione ha favorito il proliferare di fonti che hanno via via affiancato i generici riferimenti normativi, declinando le generali linee guida nelle specificità dei diversi settori di operatività delle imprese. Per questa ragione è bene partire dall’analisi di quanto disposto *ex lege* per poi completare il quadro di riferimento con le *best practices* diffuse più di recente le quali, pur non potendo garantire con assoluta certezza la bontà del risultato finale<sup>596</sup> delineano

---

<sup>593</sup> Affinché l’ente possa essere dichiarato esente da ogni responsabilità è altresì necessario che anche l’organismo di controllo, cui è affidata la vigilanza sul funzionamento del sistema di gestione e controllo, rispetti specifici requisiti e soddisfi alcune caratteristiche. Per una più attenta analisi in questo senso, si rinvia al paragrafo dedicato all’Organismo di Vigilanza (cfr. *supra* Cap. 5, Par. 2.4).

<sup>594</sup> La censura di incostituzionalità per indeterminatezza dell’art. 6 del Decreto venne rigettata dalle Sezioni Unite che ritennero il contenuto dell’obbligo organizzativo dell’ente disposto *ex lege* sufficientemente chiaro ed esaustivo. (Cass. SS. UU., 24 aprile 2014, *ThyssenKrupp*)

<sup>595</sup> Per completezza è bene precisare che l’art. 6, co. 3, del Decreto prevede che tali codici di comportamento redatti dalle associazioni rappresentative degli enti vengano comunicati al Ministero della Giustizia che, dopo aver coinvolto eventuali ulteriori Ministeri competenti, può formulare – entro il ridotto termine di 30 giorni – osservazioni sull’idoneità dei modelli.

<sup>596</sup> Melillo C., “*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pagg. 342-343.

procedure in grado di contribuire, *step-by-step*, alla predisposizioni dei Modelli di organizzazione, gestione e controllo.

Come anticipato, a livello normativo le caratteristiche fondamentali del Modello 231 sono da ricercare nel combinato disposto dell'art. 6. co.2, e l'art. 7 del Decreto. È indispensabile quindi cominciare la nostra analisi proprio da queste ultime disposizioni prima di muovere verso profili metodologici e principi di riferimento, emersi successivamente nella prassi e nelle *best practices* diffuse.

Stando al D.Lgs. 231/2001, affinché un Modello di organizzazione, gestione e controllo possa ritenersi adeguato, deve contenere:

- l'individuazione delle attività nel cui ambito possono essere commessi reati;
- la previsione di protocolli specifici diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire;
- l'individuazione di modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione di reati;
- la previsione di obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli;
- l'introduzione di un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello<sup>597</sup>.

Per strutturare al meglio il MOGC, alle indicazioni contenute nel Decreto devono essere affiancati gli interventi susseguiti nel corso del tempo – per lo più ad opera delle

---

<sup>597</sup> Come si è avuto modo di anticipare (cfr. *supra* Cap. 5, Par. 2.1) la Legge 30 novembre 2017, n. 179 – “*Disposizione per la tutela degli autori di segnalazioni di reati o irregolarità di cui siano venuti a conoscenza nell'ambito di un rapporto di lavoro pubblico o privato*” – ha introdotto anche nell'ambito privato l'istituto del *whistleblowing*, fino a quel momento ad esclusivo appannaggio del sistema pubblico. Questa importante novità ha avuto riflessi concreti nel D.Lgs. 231/2001 e sul relativo Modello 231. Il comma 2 *bis* dell'art. 6 – introdotto *ex novo* in questa circostanza – ha infatti ampliato il novero dei requisiti di adeguatezza dei Modelli di organizzazione, gestione e controllo includendovi altresì sistemi di allerta etico aziendale. Alla luce di queste integrazioni, il Modello deve ad oggi prevedere anche:

- uno o più canali che consentano a persone che rivestono funzioni di rappresentanza, amministrazione o di direzione dell'ente nonché alle persone che esercitano anche di fatto la gestione e il controllo dello stesso o infine alle persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza dei precedenti soggetti, di presentare – garantendo la riservatezza dell'identità del segnalante – segnalazioni di condotte illecite rilevanti ai sensi del Decreto e fondate su elementi di fatto precisi e certi o violazioni del Modello di cui siano venuti direttamente a conoscenza;
- il divieto di atti di ritorsione o discriminatori nei confronti del segnalante per motivi legati alla segnalazione;
- sanzioni disciplinari nei confronti dei soggetti che violano le misure di tutela del segnalante e di coloro che effettuano segnalazioni che si rivelano successivamente infondate.

(Lupària Donati L. e Vaciago G., “*Compliance 231. Modelli organizzativi e OdV tra prassi applicative ed esperienze di settore*”, Grppo24Ore, 2020, pagg. 12-13).

Associazioni rappresentative degli enti – volti a individuare aspetti metodologici e linee guida più dettagliate.

Tra i documenti più importanti in questo senso rientrano senz'altro le Linee Guida pubblicate da Confindustria nel marzo 2002<sup>598</sup>, successivamente aggiornate nel 2014, volte a proporre alle imprese indicazioni tratte dall'esperienza pratica, ritenute astrattamente idonee a rispondere alle esigenze proprie del Decreto. Scopo fondamentale di tale documento era quello di fornire riferimenti metodologici, delegando poi alle Associazioni di categoria il compito di adottare Codici di comportamento più idonei a ridefinirne i contenuti in considerazione delle peculiarità degli specifici settori o di specifici contesti territoriali<sup>599</sup> <sup>600</sup>.

Il documento che però ad oggi assume primaria importanza, e che verrà preso come principale riferimento in questa sede, è il documento redatto dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili<sup>601</sup>, pubblicato il 19 febbraio 2019, dal titolo “*Principi consolidati per la redazione dei modelli organizzativi e l’attività dell’organismo di vigilanza e prospettive di revisione del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231*”. Tale documento – che adotta come riferimento metodologico il *CoSO Report* (1992) e l’*ERM* (2004)<sup>602</sup> – rappresenta oggi un perno fondamentale nel nostro ordinamento per l’impostazione di un Modello 231 efficace e adeguato, comprensivo anche dei processi di controllo interno nonché delle attività di *risk management* prodromiche alla prevenzione di reati.

La necessaria premessa per affrontare con maggiore consapevolezza gli aspetti metodologici e i principi caratteristici di un Modello 231 è che ogni impresa deve strutturare un proprio MOGC, teleologicamente orientato alla prevenzione della

---

<sup>598</sup> Confindustria, “*Linee Guida per la costruzione di modelli di organizzazione, gestione e controllo. Ai sensi del Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231*”, 7 marzo 2002.

<sup>599</sup> *Ibidem*, pag. 5.

<sup>600</sup> Questa sorta di delega operata da Confindustria ha avuto un importante seguito tra le Associazioni di categoria. Molte di queste infatti hanno adottato Linee Guida specifiche. *Ex multis* l’Associazione Bancaria Italiana (ABI), l’Associazione Nazionale Costruttori Edili (ANCE) o ancora l’Associazione Italiana Ospedalità Privata (AIOP). Per una disamina più completa si rinvia a Manacorda S., “*L’idoneità preventiva dei modelli organizzativi nella responsabilità da reato degli enti: analisi critica e linee evolutive*”, in “*Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell’Economia*”, 1/2, 2017, pagg. 82 e ss.

<sup>601</sup> Che ha visto altresì la partecipazione di un Gruppo Multidisciplinare con il coinvolgimento della Associazione Bancaria Italiana, del Consiglio Nazionale Forense e di Confindustria.

<sup>602</sup> Il *CoSO Report*, in materia di “Sistemi di Controllo Interno” e l’enterprise Risk Management (ERM) – rispettivamente pubblicati nel 1992 e nel 2004 – sono due documenti redatti dal *Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission*, un’organizzazione privata fondata nel 1985 allo scopo di adottare raccomandazioni in tema di controlli interni e assetti societari volti a ridurre frodi di impresa.

commissione di reati da parte di soggetti operanti nell'organizzazione e che come tale deve rispondere alle esigenze e ai processi specifici dell'impresa coinvolta. Un mero recepimento in termini generali e astratti delle Linee Guida non è infatti sufficiente a soddisfare le esigenze di adeguatezza e specificità richieste *ex lege*. È infatti fondamentale che il Modello venga “*cucito su misura*” per ogni singola realtà aziendale, prendendo in considerazione tipologia, attività, dimensioni ed addirittura trascorsi storici dell'ente<sup>603</sup>.

Il Documento redatto dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili sopra citato (in seguito anche “il Documento”) nel guidare gli enti nell'elaborazione di modelli organizzativi, affronta in primo luogo gli elementi metodologici e successivamente i relativi principi generali.

Cominciando dai primi, è importante suddividere il procedimento di elaborazione del Modello 231 in tre diverse fasi volte a racchiudere le attività principali strumentali all'elaborazione del sistema: il *check-up aziendale*, il *risk assessment* e la *gap analysis*. Si tratta chiaramente di una ripartizione in fasi utile per la trattazione teorica del procedimento ma che difficilmente, a livello pratico, potranno essere attuate rispettando il netto riparto cronologico.

La prima fase – c.d. *check-up aziendale* – consiste nel prendere conoscenza delle specificità dell'ente per poter individuare al meglio gli aspetti oggetto di approfondimento nelle fasi successive. A questo fine è importante raccogliere documenti necessari a comprendere la struttura organizzativa, la *corporate governance*, gli elementi dimensionali, il tipo di attività svolta nonché le aree di *business* coperte dall'impresa per poter individuare di conseguenza le attività sensibili e i fattori di rischio. Oggetto di questo primo momento di ricognizione devono anche essere le eventuali norme di autodisciplina (c.d. “*compliance programme*”) e i codici etici già implementati all'interno dell'impresa. È poi previsto che la fase di *check-up aziendale* si articoli ulteriormente nel caso di gruppi societari<sup>604</sup>. Come precisato nel Documento, è opportuno che questa prima fase venga svolta tramite vere e proprie interviste ed incontri con il *management* ed i responsabili dei singoli processi operativi tipici dell'impresa e che di tali incontri vengano

---

<sup>603</sup> Piergallini C., “Automazione e controllo penale: verso la privatizzazione delle fonti?”, in “Diritto Penale e Processo”, 2015, pag. 265.

<sup>604</sup> In tale circostanza, infatti, l'approfondimento del contesto aziendale dovrà estendersi anche a informazioni relative al ruolo dell'impresa nell'ambito del gruppo nonché ai rapporti con le altre legal entities e verificare, più in particolare, la presenza di contratti volti a regolare rapporti e responsabilità infragruppo di ogni compagine societaria.

redatti relativi verbali volti a garantirne la tracciabilità. Pur essendo difficile fra le tre fasi metodologiche individuare la più importante, resta innegabile che un'attenta attività ricognitiva rappresenta il punto di partenza indispensabile per delineare un Modello pienamente coerente con l'attività aziendale svolta.

La seconda fase – c.d. *risk assessment* – consiste nel mappare, con riferimento ai singoli processi aziendali, i rischi di commettere illeciti e violazioni da cui possa discendere la responsabilità amministrativa di cui al D.Lgs. 231/2001. Più in particolare, per ogni area di rischio individuata nella precedente fase di *check-up aziendale*, è necessario valutare la natura e la modalità di accadimento di possibili reati, i controlli già esistenti ed i loro margini di miglioramento<sup>605</sup>. In questo senso è bene precisare che una adeguata attività di *risk assessment* non può limitarsi a “fotografare” l'esposizione al rischio dell'impresa e le relative misure preventive predisposte in un determinato momento storico, ma deve piuttosto mirare ad un continuo miglioramento e rafforzamento del Modello, con costanti attività di aggiornamento e *follow-up*. L'individuazione dei rischi di commissione di reati presupposto per ciascun processo deve essere effettuata tenendo conto del grado di probabilità che l'illecito possa verificarsi, nonché le conseguenze che l'impatto di tale evento può avere per l'ente<sup>606</sup>. Probabilità e impatto consentono quindi di ricavare l'esposizione dell'impresa al rischio, presupposto fondamentale per decidere se e come

---

<sup>605</sup> I presidi predisposti per garantire la conformità dell'attività alla normativa vigente sono numerosi. A titolo esemplificativo basti pensare a regole formali volte a definire ruoli e responsabilità in relazione ai processi analizzati, policy aziendali di gestione e prevenzione dei conflitti di interessi, procedure di controllo ad ogni livello operativo o ancora deleghe specifiche e procedure formalizzate per la redazione dei contratti.

<sup>606</sup> Come precisato dall'esaminando documento pubblicato dal CNDCEC (2019), nell'ambito della disciplina dettata dal D.Lgs. 231/2001, il potenziale impatto della commissione di un reato deve prendere in considerazione principalmente le sanzioni potenzialmente comminabili nei confronti dell'ente, tanto di natura pecuniaria, quanto – soprattutto – di natura interdittiva (cfr. *supra* Cap. 5, Par. 2.1.3). Può essere interessante raffrontare questa fase del procedimento di predisposizione del Modello 231 con la fase “*cugina*” di identificazione e valutazione dei rischi nell'ambito della procedura di *tax risk management*. Anche in quest'ultimo caso il grado di esposizione al rischio (c.d. *rating dei rischi*) ruota intorno alle due fondamentali variabili della probabilità e dell'impatto. Per quest'ultima variabile in particolare è necessario tenere presente non soltanto le potenziali conseguenze economico/finanziarie dell'agire in violazione delle norme fiscali, ma altresì le conseguenze in termini reputazionali e di immagine. Questi stessi profili, in ambito 231, rischiano di essere minacciati anche in caso di *pubblicazione della sentenza di condanna* (art. 9, co. 1, lett. *d*, D.Lgs. 231/2001). Questa breve considerazione dimostra che la predisposizione di un idoneo sistema di controllo e gestione del rischio fiscale non può ritenersi un presidio *tout court* sufficiente a salvaguardare l'immagine di un'impresa in presenza di un inadeguato Modello di organizzazione, gestione e controllo ai fini del Decreto 231, e viceversa. Questo dovrebbe essere sufficiente a far comprendere quanto oggi l'attività di gestione e controllo dei rischi da parte dell'impresa debba muoversi a 360 gradi, dal momento che anche minime o isolate lacune rischiano di vanificare i considerevoli sforzi e costi precedentemente sostenuti.

affrontare il rischio, per ridurlo ad un livello accettabile definito dal *management* aziendale.

La terza ed ultima fase del processo di costruzione del Modello 231 è infine quella dedicata alla c.d. *gap analysis*. Questa attività consiste nella individuazione e determinazione del livello auspicabile e ottimale di efficacia ed efficienza di protocolli e *standards* di controllo. In questo senso il c.d. livello di rischio accettabile e la connessa propensione al rischio (c.d. *risk appetite*) sono definiti dal *management* bilanciando i costi dell'attività di controllo e monitoraggio con l'effettivo livello di esposizione al rischio. Al fine di evitare che l'esigenza di tutelarsi da parte dell'ente possa spingerlo ad una eccessiva pervasività e intensità dei controlli, con conseguenze in termini di appesantimento e rallentamento dei processi aziendali, il Legislatore ha – seppur implicitamente – fissato il parametro di riferimento per determinare l'adeguatezza e l'idoneità delle misure preventive adottate. Tale parametro è espresso all'art. 6, co. 1, lett c, D.Lgs. 231/2001, dove, tra le condizioni necessarie ai fini dell'esclusione della responsabilità dell'ente, si riporta la circostanza che la commissione del reato sia avvenuta “*eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e gestione*”. In questo modo il Legislatore fissa come soglia di accettabilità massima dei rischi un sistema di prevenzione tale da poter essere eluso solo fraudolentemente. Il parametro è quindi da individuare nel *principio dell'esigibilità concreta del comportamento*, tipico del diritto penale, sintetizzabile nel brocardo latino “*ad impossibilia nemo tenetur*”.

Illustrati i profili metodologici, il Documento elaborato dal CNDCEC prosegue con l'approfondimento di principi consolidati utili alla redazione dei modelli organizzativi, volti a focalizzare al meglio il sistema sui principali obiettivi da perseguire, sul perimetro applicativo e sull'intensità dei controlli da predisporre.

Il primo principio che viene messo in luce è quello della specificità. Come rilevato in precedenza, l'impresa nel predisporre il proprio Modello 231 può oggi contare su numerosi riferimenti dottrinali, linee guida e *standards* internazionali. In questo contesto resta però indispensabile che le attività di analisi e i meccanismi di gestione del rischio vengano elaborati singolarmente per ciascuna organizzazione, calando metodologie e

principi generali nella realtà e nei processi aziendali<sup>607</sup>. È proprio dall'alto grado di specificità richiesto per l'adeguatezza dei Modelli che può riconoscersi per la fase *check-up aziendale* – precedentemente illustrata (cfr. *supra*) – un ruolo fondamentale, in quanto strumentale alla individuazione delle caratteristiche e delle peculiarità dell'ente, sulle quali strutturare le successive fasi di *risk assessment* e *gap analysis*.

Il rispetto del principio di adeguatezza è indispensabile dal momento che rappresenta il principale parametro di valutazione della correttezza del Modello ai fini della definizione della responsabilità amministrativa dell'ente. Utili indicazioni in questo senso derivano soprattutto dalla Giurisprudenza che ha individuato alcune prerogative necessarie in tal senso<sup>608</sup>.

Altri caratteri indefettibili del Modello 231 sono poi rappresentati dalla sua attuabilità e condivisione, dalla sua efficienza, intesa come coerenza fra le caratteristiche dell'ente e la complessità del Modello, anche in termini di sostenibilità economico-finanziaria, e dalla dinamicità. Sotto questo ultimo punto di vista – come anticipato nell'approfondimento della fase di *risk assessment* – è fondamentale che il Modello sia sottoposto ad una costante attività di aggiornamento e di verifica. Di conseguenza qualsiasi significativa variazione nella struttura organizzativa od operativa deve riflettersi in contestuali adeguamenti dei meccanismi di prevenzione. Il carattere di dinamicità si concretizza inoltre anche rispetto ad integrazioni del vasto catalogo dei reati presupposto da cui può discendere la responsabilità *ex* D.Lgs. 231/2001. È più che ragionevole in questo senso ritenere che la stragrande maggioranza dei Modelli dovrà essere riadattata e aggiornata a seguito dell'introduzione dei reati tributari ad opera del nuovo art. 25 *quinqüesdecies*<sup>609</sup>.

---

<sup>607</sup> È bene in questo caso ripetere la significativa metafora adottata in dottrina da Piergallini, che ha evidenziato che il Modello 231 deve essere “*cucito su misura*” (Piergallini C. “*Automazione e controllo penale: verso la privatizzazione delle fonti?*”, in “*Diritto Penale e Processo*”, 2015, pag. 265).

<sup>608</sup> Tra queste si segnala l'espressa indicazione nel Modello di fattispecie illecite rispetto alle quali l'esposizione della società risulta particolarmente sensibile e quelle per le quali si ritiene trascurabile; coordinamento in materia di reati previsti nel Modello tra controlli di linea di primo livello (tipici delle procedure operative), di secondo livello (compliance, risk management) e di terzo livello (*Internal Audit* o Revisione Interna) e infine coordinamento e integrazione del Modello con gli altri sistemi di gestione e controllo aziendale.

<sup>609</sup> Introdotto con la Legge 19 dicembre 2019, n. 157, “*Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*” e successivamente integrato dal Decreto Legislativo 14 luglio 2020, n. 75 – “*Attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale*”. (Cfr. *infra* Cap. 5, Par. 2.5).

Chiudono infine il novero dei principi guida l'unità, coerenza e neutralità. Il primo, tenendo fermo il principio di specificità, sottolinea come ad ogni modo il Modello debba essere sviluppato nell'ottica di una valutazione che comprenda l'intera organizzazione dell'ente, anche con lo scopo di diffondere una cultura aziendale basata su valori condivisi trasversali ai diversi processi e alle singole aree di rischio. Alla luce del principio di coerenza il modello deve poi mostrare un'armonia complessiva tra l'attività di *risk assessment*, i meccanismi di prevenzione, la cultura aziendale e il sistema disciplinare interno. Infine, il principio di neutralità, pur riconoscendo i profili soggettivi e di valutazione discrezionale che inevitabilmente caratterizzano la predisposizione del Modello, evidenzia la necessità di un certo livello di neutralità ed imparzialità, necessario per rilevare eventuali carenze organizzative e aree di rischio in cui intervenire per rafforzare i presidi predisposti.

In conclusione, per completezza, è interessante osservare come la prassi consolidata tenda da un punto di vista strutturale a suddividere il Modello in due parti principali o macro-aree: una Parte Generale e una Parte Speciale. La prima è dedicata alla descrizione dei modelli di *governance*, delle soluzioni organizzative adottate dall'ente per la prevenzione di illeciti e quindi alla ripartizione di ruoli e responsabilità nell'organigramma interno. Sempre nella Parte Generale trovano inoltre spazio le informazioni relative all'Organismo di Vigilanza (OdV) (cfr. *infra* Cap. 5, Par. 2.4), alla struttura del sistema disciplinare predisposto ma anche la documentazione con cui il *management* aziendale intende comunicare – all'interno ed all'esterno – i propri orientamenti e obiettivi. Come saggiamente osservato in dottrina, il valore di questa prima macro-area del Modello trascende l'ambito tipico del Decreto, andando ad interessare “la *vision*, la *mission* e i *core values* della società”<sup>610</sup>. La Parte Speciale, a sua volta, è dedicata ad approfondire le specificità della realtà aziendale andando ad indicare gli illeciti potenzialmente integrabili nello svolgimento dell'attività svolta. È proprio in questa sezione che colui che si confronta con il Modello 231 deve percepirne l'operatività, dal momento che devono essere esposte in questa sede l'analisi delle funzioni esposte al rischio di reato e la correlata illustrazione delle attività previste per farvi fronte in ottica preventiva.

---

<sup>610</sup> Melillo C., “*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pag. 347. Interessante in questo senso anche Sbisà F., “*Responsabilità amministrativa degli enti (d.lgs. 231/01)*”, *Itinera Guide Operative IPSOA*, Wolters Kluwer, 2017, pag. 57.

### 2.3. (segue) La corretta attuazione e l'effettività del Modello. La centralità dell'attività formativa.

Affinché possa giocare il proprio ruolo di esimente, il Modello di organizzazione, gestione e controllo predisposto dall'ente oltre a essere idoneo e adeguato deve altresì essere effettivo e correttamente attuato. A questo scopo è importante in primo luogo che il Modello 231 venga integrato con gli altri sistemi di gestione, procedure di controllo e certificazioni di cui l'ente è provvisto. Tale attività di integrazione deve essere primariamente svolta nel corso del *chek-up aziendale* (cfr. *supra* Cap. 5, Par. 2.2) per verificare se eventuali modelli già implementati dall'impresa per altri fini<sup>611</sup> possano contribuire all'individuazione e al controllo dei comportamenti rilevanti ai sensi del D.Lgs. 231/2001<sup>612</sup>. In presenza di tali altri sistemi è indispensabile assicurare non solo la coerenza ma anche “*il dialogo*” tra gli stessi, dal momento che la sinergia tra i diversi sistemi di *risk management* consente di accrescere l'efficienza e l'efficacia complessiva, evitando che determinate strutture o protocolli vengano duplicati ma soprattutto evitando sprechi di risorse<sup>613</sup>. In ogni caso, la presenza di altri presidi – diversi dal Modello 231 – non deve trarre in inganno l'interprete facendo pensare che possano in qualche modo avere efficacia sostitutiva rispetto al modello richiesto ai sensi del D.Lgs. 231/2001. Oggi infatti la Giurisprudenza di legittimità<sup>614</sup> è ferma nel ritenere che tali altri sistemi e modelli non possano essere considerati adeguati ai fini dell'operatività dell'esimente di cui agli artt. 6 e 7 del Decreto.

Ad ogni modo, se l'obiettivo principale è l'effettività del Modello ai fini della prevenzione del verificarsi di specifici reati, non ci si può di certo fermare all'analisi degli

---

<sup>611</sup> Potrebbe ad esempio risultare utile in questo senso il “*Modello 81/2008*” relativo alla salute e alla sicurezza negli ambienti di lavoro o all'impianto organizzativo per l'Antiriciclaggio o ancora alle certificazioni in ambito anticorruzione (ISO37001), in ambito ambientale (ISO14001) o in fine ai sistemi di gestione della sicurezza delle informazioni (ISO27001).

<sup>612</sup> Lupària Donati L. e Vaciago G., “*Compliance 231. Modelli organizzativi e OdV tra prassi applicative ed esperienze di settore*”, Grppo24Ore, 2020, pag. 17.

<sup>613</sup> Melillo C., “*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pag. 345.

<sup>614</sup> Cass. pen., Sez. VI, 22 luglio 2017, n. 41768, *La Cascina scpa*; Cass. pen., Sez. IV, 28 maggio 2019, n. 38. Come si accennava nel testo, in passato non sono mancate parziali aperture in senso opposto da parte della Giurisprudenza di merito ad esempio ritenendo idoneo a riconoscere l'esimente il Sistema di Gestione della Salute e della Sicurezza sul Lavoro (Cfr. *Trib. Milano sez. VI*, 26 giugno 2014, n. 7017).

aspetti formali, dovendosi estendere l'indagine anche agli elementi sostanziali. Pur non sottovalutando l'importanza di una corretta impostazione del Modello di organizzazione, gestione e controllo, ciò che rileva primariamente è che questo si traduca “*in una politica reale di contenimento del rischio e, quindi, che quanto ivi scritto possa vivere quotidianamente nell'attività operativa dell'ente*”<sup>615</sup>. Al fine quindi di testare tale effettività sono generalmente tre i diversi aspetti che devono essere presi in considerazione: l'effettività della vigilanza, la presenza di un idoneo sistema disciplinare e infine una concreta attività di formazione e diffusione del Modello.

Sul sistema di vigilanza sul funzionamento del MOGC ci si soffermerà a breve (cfr. *infra* Cap. 5, Par. 2.4) perciò basti in questa sede anticipare che una costante attività di controllo e monitoraggio della *compliance* del Sistema ai riferimenti normativi è indispensabile ai fini del riconoscimento dell'esimente. Da questa necessità nasce il sostanziale obbligo dell'ente di nominare il c.d. *Organismo di Vigilanza* (o OdV) destinato a svolgere principalmente le suddette mansioni.

L'attenta attività di controllo deve essere a sua volta assistita da un adeguato sistema disciplinare volto a sanzionare le violazioni delle misure indicate nel Modello. Questa previsione rappresenta inoltre un interessante *discrimen* tra il Modello 231 e gli altri sistemi organizzativi.

Ultimo aspetto ma non per importanza, è indispensabile che l'ente si occupi della diffusione del modello di organizzazione, gestione e controllo nonché di un'adeguata formazione del personale affinché possa prendere piena conoscenza del suo contenuto e degli eventuali aggiornamenti. Questo aspetto è stato notevolmente avvalorato dalla Giurisprudenza che ha affermato che una formazione ed un aggiornamento assente o insufficiente del personale determinino un Modello eseguito come mero adempimento formale, privo di effettività<sup>616</sup>.

Infine, come elaborato in dottrina<sup>617</sup>, una “*virtuosa*” attività di formazione del personale, oltre a rivolgersi tanto alle risorse già presenti nell'organigramma quanto a quelle

---

<sup>615</sup> Lupària Donati L. e Vaciago G., “*Compliance 231. Modelli organizzativi e OdV tra prassi applicative ed esperienze di settore*”, Grppo24Ore, 2020, pag. 18.

<sup>616</sup> Corte di Assise di Appello in occasione del caso *ThyssenKrupp* (Corte ass. app. Torino, 28 febbraio 2013).

<sup>617</sup> Ghini P. e Ledda F., “*L'importanza delle attività di Comunicazione, formazione e Informazione per l'efficacia del sistema 231*”, in “*Rivista231*” n. 4, 2019.

successivamente inserite, dovrebbe articolarsi in tre diversi momenti vale a dire nella fase preliminare del progetto, al momento di adozione del Modello e infine per tutto il tempo di successiva implementazione, per esser certi che il personale resti aggiornato su eventuali adeguamenti.

## 2.4. L'Organismo di Vigilanza (OdV).

Come anticipato, una delle condizioni necessarie ai fini del riconoscimento a favore dell'ente dell'esimente di cui all'art. 6 D.Lgs. 231/2001 da parte dell'Autorità Giudiziaria consiste nell'affidare il compito di vigilanza e controllo sul funzionamento, sull'osservanza dei modelli e sul relativo aggiornamento ad un organismo dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo. Tale figura prende il nome di Organismo di Vigilanza (OdV) e – come facilmente desumibile dal dato normativo – in sua assenza, al verificarsi di un illecito rientrante nei reati presupposto, neanche il miglior Modello 231 sarà in grado di evitare l'irrogazione delle sanzioni a carico dell'ente<sup>618</sup>.

Così come accade per il Modello 231, anche con riferimento all'Organismo di Vigilanza il Legislatore non ha approfondito caratteristiche e mansioni specifiche, limitandosi ad una generalissima previsione dei compiti. La conseguenza di questa scelta è stata che anche in questo caso si sono rivelati provvidenziali i chiarimenti della Giurisprudenza e gli orientamenti della prassi intervenuti nel corso del tempo. Grazie soprattutto al contributo giurisprudenziale, possiamo oggi affermare che l'Organismo debba rispettare specifici requisiti soggettivi come l'indipendenza, l'autonomia, la professionalità e l'onorabilità, volti a garantirne la sostanziale terzietà di giudizio.

I primi due – indipendenza e autonomia – mirano in generale ad assicurare che l'attività di vigilanza possa essere esercitata senza interferenze o condizionamenti che potrebbero ad esempio essere determinati da legami di parentela o vincoli di dipendenza gerarchica. Più nello specifico la nozione di autonomia è da intendersi come “*libertà di iniziativa*”<sup>619</sup>, consistente *in primis* nella possibilità di esercitare i propri poteri *motu proprio*, senza

---

<sup>618</sup> Lupària Donati L. e Vaciago G., “*Compliance 231. Modelli organizzativi e OdV tra prassi applicative ed esperienze di settore*”, Grppo24Ore, 2020, pag. 19.

<sup>619</sup> Cfr. Mongillo V., “*L'organismo di vigilanza nel sistema della responsabilità da reato dell'ente*”, in “*Rivista231*” n.4, 2015, pagg. 88 e ss.

vincoli autorizzativi, e in secondo luogo nel disporre di un *budget* adeguato all'esercizio delle proprie funzioni. L'indipendenza, invece, si concretizza nell'assenza di qualsiasi forma di interferenza o assoggettamento gerarchico non soltanto nei confronti dell'organismo, inteso nella sua totalità, ma altresì nei confronti dei singoli membri che lo compongono. In linea con questi aspetti è condivisibile la posizione della Giurisprudenza nel non ammettere che all'OdV possano essere attribuiti compiti operativi o di gestione<sup>620</sup>.

Il requisito di professionalità, a sua volta, mira a garantire che i componenti dell'Organismo di Vigilanza siano in possesso di adeguate competenze multidisciplinari necessarie per poter svolgere le complesse funzioni attribuite loro *ex lege*. All'idoneità dell'OdV contribuisce il requisito di onorabilità, in ossequio al quale – all'interno del Modello di organizzazione, gestione e controllo – devono essere individuate cause di ineleggibilità e di decadenza dei membri. Tutte queste indicazioni, relative all'esaminando organismo, trovano generalmente spazio nel Modello 231, distribuite tra la Parte Generale e la Parte Speciale<sup>621</sup> (cfr. *supra* Cap. 5, Par. 2.2). È infine opportuno che l'organismo provveda ad una puntuale documentazione delle proprie attività. Tramite quest'ultima infatti – in caso di successiva attività di accertamento – sarà possibile ricavare, anche a distanza di tempo, l'effettività e l'adeguatezza della vigilanza svolta<sup>622</sup>.

In conclusione, può essere interessante dedicare qualche riga ai profili di responsabilità dell'OdV. Inutile dire che anche in questa circostanza il Legislatore ha lasciato che fosse la Giurisprudenza a definirne le caratteristiche. Quest'ultima – avallando la dottrina penalistica prevalente – ha escluso la configurabilità di una responsabilità penale per omesso impedimento dei reati presupposto, ai sensi dell'art. 40, cpv., c.p.<sup>623</sup>. Tale scelta risulta essere del tutto condivisibile, specie alla luce degli argomenti addotti a sostegno. Un primo aspetto da considerare, nell'esclusione di ogni forma di responsabilità penale,

---

<sup>620</sup> Corte d'Assise di Torino, sez. II, 15 aprile 2011, caso *ThyssenKrupp* e poi Corte d'Assise d'Appello di Torino, sez. I, 28 febbraio 2013, caso *ThyssenKrupp* infine confermato in Cassazione con sentenza del 18 settembre 2014, n.38343.

<sup>621</sup> Melillo C., “*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pagg. 348-349.

<sup>622</sup> Ambrosi L. e Sereni S., “*I controlli per la responsabilità delle società*”, in Iorio A. (a cura di), “*Reati Tributari. La nuova disciplina penale dopo la Manovra 2020*”, Il Sole 24 Ore, Marzo 2020, pag. 118.

<sup>623</sup> L'art. 40 del Codice penale afferma: “1. Nessuno può essere punito per un fatto preveduto dalla legge come reato, se l'evento dannoso o pericoloso, da cui dipende l'esistenza del reato, non è conseguenza della sua azione od omissione. 2. Non impedire un evento, che si ha l'obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo”.

sta nel considerare che l'OdV è fisiologicamente sprovvisto di poteri gestori o impeditivi in grado di incidere direttamente sui comportamenti di soggetti apicali o subordinati. In secondo luogo, a sostegno della suddetta interpretazione, è stata anche avvalorata la natura ibrida dell'Organismo in esame. Quest'ultimo difatti non può considerarsi né un *manager* cui è affidata la *compliance* aziendale<sup>624</sup>, né un tradizionale organo di controllo come il Collegio Sindacale. Infine, si è anche precisato che l'Organismo di Vigilanza non opera in virtù di doveri legalmente stabiliti, quanto piuttosto in virtù di un atto di natura negoziale privata che porta quindi a escludere obblighi penalmente sanzionabili<sup>625</sup>. Ad oggi dunque – adottando l'espressione di Magri e De Paolis – la responsabilità dei membri dell'Organismo di Vigilanza “*non potrà che assumere una coloritura esclusivamente civilistica, in punto di imperizia o consulenza negligente*”<sup>626</sup>.

## 2.5. Introduzione dei reati tributari nel novero dei reati presupposto. Il Modello 231 “*integrato*”.

A cavallo tra il 2019 e il 2020 – dopo diversi anni dall'entrata in vigore del Decreto Legislativo 231 del 2001 – anche i reati tributari, grandi assenti sino a quel momento, sono comparsi nel già ricco catalogo dei reati presupposto, contenuto agli articoli 24 e seguenti del Decreto.

Invero, già prima dell'intervento del Legislatore, la Giurisprudenza aveva ravvisato l'irrazionalità e l'incoerenza del sistema normativo nell'escludere tali reati dal “*catalogo 231*”. Estremamente significativa in questo senso è stata la sentenza delle Sezioni Unite del 30 gennaio 2014 in occasione del caso *Gubert*<sup>627</sup> – in tema di confisca di beni societari

---

<sup>624</sup> È bene infatti precisare che è il Consiglio di Amministrazione ad occuparsi di redigere, approvare e presentare il Modello occupandosi quindi di importanti scelte di *management* nelle fasi di *risk assessment* e *gap analysis*. Il ruolo che invece spetta all'Organismo di Vigilanza è quello di verificarne il corretto funzionamento, l'osservanza da parte dei destinatari e l'eventuale aggiornamento.

<sup>625</sup> Cfr. Lupària Donati L. e Vaciago G., “*Compliance 231. Modelli organizzativi e OdV tra prassi applicative ed esperienze di settore*”, Grppo24Ore, 2020, pag. 21.; Piergallini C., “*Societas delinquere et puniri non potest: la fine tardiva di un dogma*”, in “*Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell'Economia*”, 2002, pagg. 571 e ss; Giunta F., “*Controllo e controllori nello specchio del diritto penale societario*”, in “*Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell'Economia*”, 2006, pag. 610.

<sup>626</sup> Magri P. e De Paolis M., “*Modelli di organizzazione ed esenzione di responsabilità: aspetti pratici e operativi*”, in Cerquia L.D, Canzio G. e Luparia L. (a cura di), “*Diritto Penale delle Società*”, CEDAM, Wolters Kluwer, 2016, pagg. 909.

<sup>627</sup> Cass. SS.UU., 30 gennaio 2014, (dep. 5 marzo 2014), n. 10561, Pres. Santacroce, Rel. Davigo, Imp. *Gubert*.

e reati fiscali – in cui si è evidenziato come “*la stessa logica che ha mosso il Legislatore nell’introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti finisce per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati presupposto nel d.lgs. n. 231 del 2001, considerato che, nel caso degli enti, il rappresentante che ponga in essere la condotta materiale riconducibile a quei reati non può che aver operato proprio nell’interesse ed a vantaggio dell’ente medesimo*”. Tuttavia, nella stessa pronuncia, la Corte ha dovuto prendere atto di non poter porre fine a tale incongruenza se non auspicando ed incentivando un intervento da parte del Legislatore<sup>628 629 630</sup>.

---

<sup>628</sup> Trinchera T., “*La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali*”, in “*Diritto Penale Contemporaneo*”, 12 marzo 2014.

<sup>629</sup> Come messo in luce nella stessa pronuncia, la via del ricorso alla Corte Costituzionale non sarebbe stata percorribile, dal momento che pronunce costanti hanno da sempre escluso – ai sensi dell’art. 25, co. 2, della Costituzione – l’adozione di pronunce additive che comportino effetti costitutivi o peggiorativi della responsabilità penale. (Ufficio del Massimario e del Ruolo della Corte Suprema di Cassazione, “*La legge 19 dicembre 2019, n.157 di conversione del decreto legge 26 ottobre 2019, n.124, ‘Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili’: profili penalistici*”, 9 gennaio 2020, pag. 24).

<sup>630</sup> Anche in dottrina, prima dell’intervento definitivo del Legislatore, ci si interrogò sulla possibilità di integrare il “*catalogo 231*” con i reati tributari. Agli occhi di alcuni il “*grimaldello*” – suggestiva espressione adottata da Melillo – per ampliare il perimetro di applicazione del D.Lgs. 231/2001 fu rappresentato dal c.d. *reato di autoriciclaggio*, introdotto con la Legge 15 dicembre 2014, n. 186 – “*Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all’estero nonché per il potenziamento della lotta all’evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio*” – oggi disciplinato all’art. 648ter1 del Codice penale. Con tale disposizione il Legislatore ha inteso punire colui che, avendo commesso o concorso a realizzare con altri un delitto non colposo, abbia successivamente impiegato, sostituito o trasferito, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il danaro, i beni o le altre utilità, derivanti dall’esecuzione del reato presupposto in modo da ostacolare concretamente l’identificazione della loro provenienza delittuosa. È facile immaginare come la dinamica tipica dell’autoriciclaggio possa facilmente realizzarsi avendo ad oggetto somme frutto di evasione fiscale o di un illecito risparmio d’imposta. Per questa ragione tale reato rappresentò per alcuni il “*cavallo di Troia*” per l’entrata dei reati tributari nel novero dei reati presupposto, obbligando gli architetti dei MOGC ad agire di conseguenza. Tuttavia, in mancanza di precise linee guida e di una giurisprudenza unanime in questa direzione, si dovette fare i conti con le conseguenze pratiche che una simile interpretazione estensiva avrebbe potuto determinare. L’eventuale accoglimento di questa lettura, infatti, avrebbe finito per ampliare a dismisura il numero di illeciti ricompresi nell’ambito del Sistema 231, aprendo a profili di responsabilità per l’ente ben superiori rispetto a quelli espressamente indicati dalla norma. Queste considerazioni hanno spinto quindi ad escludere che la gestione e il controllo dei reati tributari che si sarebbero potuti configurare come presupposto per l’autoriciclaggio dovessero essere considerati come un “*must*” in capo agli architetti del Modello organizzativo. L’eclissi dell’idea di un ingresso “*furtivo*” dei reati tributari nel “*catalogo 231*” non ha tuttavia impedito alla dottrina di maturare la possibilità che un’apertura da parte dell’impresa ad una più attenta gestione del rischio di commettere reati fiscali si sarebbe potuto tradurre in un investimento ed un impegno nell’ottica della *tax compliance*, ripagato dalla sicurezza del proprio agire corretto sul versante fiscale. In questo senso, già al tempo, il *Tax Control Framework* – introdotto in Italia tramite il D.Lgs. 128/2015 (cfr. *supra* Cap. 4) – ha subito rappresentato un fondamentale punto di riferimento in termini di prevenzione dei reati tributari e di conseguenza dei reati riciclatori. È ragionevole pensare infatti che, nel silenzio della norma, ogni indicazione da parte dell’impresa che possa comprovare la bontà e la correttezza del proprio sistema di gestione e controllo del rischio fiscale possa essere presa in considerazione, anche ai fini dell’accertamento della responsabilità. (Per approfondimenti in questo senso si rinvia a Pansarella M. e Stancati G., “*Reato di autoriciclaggio e sistemi di controllo del rischio fiscale: una nuova prospettiva*”, in “*Corriere Tributario*” n. 30, 2015, pag. 2359; Melillo C., “*Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2019, pagg. 350-357; Sbisà F.,

Il merito di questa importante integrazione è tuttavia da attribuire al Governo – e successivamente al Legislatore in sede di conversione in legge – e più in particolare al Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124<sup>631</sup>, “*Disposizioni urgenti in materia fiscale per esigenze indifferibili*” (c.d. Decreto Fiscale)<sup>632</sup> finalizzato a rafforzare e razionalizzare la risposta sanzionatoria del sistema ai reati tributari. Proprio nel perseguimento di tale ultimo obiettivo, l’art. 39, co.1 – intervenendo sul Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74<sup>633</sup> – ha da un lato elevato le cornici edittali di pena per le persone fisiche e dall’altro abbassato le soglie di punibilità, determinando così un considerevole allargamento dell’area di rilevanza penale dell’evasione fiscale<sup>634</sup>. La stessa disposizione, al secondo comma, è poi intervenuta direttamente sul testo del Decreto Legislativo 231/2001, introducendo l’art. 25 *quinquiesdecies*, con il quale è stato esteso il “*catalogo 231*” anche al delitto di “*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti*” (art. 2, D.Lgs. 74/2000). L’efficacia di tali importanti modifiche è stata tuttavia *ab initio* differita dal comma 3 dello stesso art. 39, che ne ha espressamente posticipato gli effetti alla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della relativa legge di conversione<sup>635 636</sup>.

Come si anticipava, l’iniziativa del Governo è stata “*premiata*” dal Legislatore e così il D.L. 124/2019 è stato successivamente convertito con rilevanti modificazioni con la

---

“*Responsabilità amministrativa degli enti (d.lgs. 231/01)*”, Itinera Guide Operative IPSOA, Wolters Kluwer, 2017, pagg. 205-208; Marino G., “*Corporate Tax Governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione d’impresa*”, Egea, 2018, pagg. 123-138.

<sup>631</sup> Successivamente convertito con Legge 19 dicembre 2019, n. 157, “*Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia fiscale per esigenze indifferibili*”.

<sup>632</sup> Pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* del 26 ottobre 2019, n. 252.

<sup>633</sup> Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 72, “*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*”.

<sup>634</sup> Interessanti approfondimenti sul punto in: Finocchiaro S., “*Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale (d.l. n. 124/2019)*”, in “*Sistema Penale*”, 18 novembre 2019; Perini, A., “*Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019 (decreto fiscale)*, in “*Sistema Penale*”, 3 dicembre 2019.

<sup>635</sup> “*Le disposizione di cui ai commi 1 e 2 hanno efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del presente decreto*” (Art. 39, co. 3, D.L. 124/2019).

<sup>636</sup> Se da un lato tale scelta ha evitato possibili problemi al momento della successione normativa tra previsioni del Decreto Legge e previsioni della successiva Legge di conversione, dall’altro sono innegabili i dubbi circa la legittimità costituzionale che può sollevare un Decreto Legge nel posticipare come in questo modo la propria efficacia. Un simile rinvio lascia infatti trasparire l’insussistenza della “*straordinaria necessità ed urgenza*” che deve caratterizzare in modo imprescindibile l’attività di decretazione governativa ai sensi dell’art. 77 della Carta Costituzionale. Per queste ragioni non è mancato chi ha definito il decreto in questione come “*provvedimento ‘ad urgenza differita’*” (Ufficio del Massimario e del Ruolo della Corte Suprema di Cassazione, “*La legge 19 dicembre 2019, n.157 di conversione del decreto legge 26 ottobre 2019, n.124, ‘Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili’: profili penalistici*”, 9 gennaio 2020, pag. 2-3).

Legge 19 dicembre 2019, n. 157, “*Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*”. La conversione in legge è stata caratterizzata da un “*dirompente effetto novellistico*”<sup>637</sup> dal momento che sono state affiancate alla fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti – unico reato tributario contemplato nel Decreto Legge – diversi nuovi illeciti quali la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, D.Lgs. 74/2000), l’emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, D.Lgs. 74/2000), l’occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, D.Lgs. 74/2000) e infine la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, D.Lgs. 74/2000).

Con l’introduzione dei reati tributari più gravi nell’ambito di applicazione della disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche ha quindi avuto inizio un processo volto a colmare i vuoti di tutela degli interessi erariali<sup>638</sup> e a superare una situazione non più giustificabile tanto in ragione delle incertezze che tali lacune avevano determinato quanto alla luce della recente normativa a livello europeo. Più nello specifico, sotto quest’ultimo punto di vista è importante sottolineare come il suddetto intervento integrativo del catalogo dei reati presupposto è coinciso con l’*iter* di adeguamento del sistema italiano alle prescrizioni impartite dall’Unione Europea con la direttiva UE/2017/1371 (c.d. Direttiva PIF)<sup>639</sup>. Tale direttiva – all’art. 6 – ha infatti affidato agli Stati Membri il compito di adottare le misure necessarie “*affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili*” dei reati che ledono gli interessi finanziari dell’Unione Europea<sup>640</sup> e di introdurre – ai sensi dell’art. 9 – misure necessarie affinché “*la persona giuridica riconosciuta responsabile [...] sia sottoposta a sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive*”. Tuttavia, in termini di implementazione della normativa eurounitaria e rispetto degli obblighi scaturenti dalla suddetta Direttiva PIF, il Decreto

---

<sup>637</sup> Luparia L., Vaciago G. e Angiolini G., “*I reati tributari quali presupposto per la responsabilità 231 dell’ente*”, in Luparia L. e Vaciago G. (a cura di), “*Compliance 231. Modelli organizzativi e OdV tra prassi applicative ed esperienze di settore*”, Il Sole 24 Ore, 2020, pag. 266.

<sup>638</sup> “*Si inizia a colmare un vuoto di tutela degli interessi erariali*” (Ufficio del Massimario e del Ruolo della Corte Suprema di Cassazione, “*La legge 19 dicembre 2019, n.157 di conversione del decreto legge 26 ottobre 2019, n.124, ‘Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili’: profili penalistici*”, 9 gennaio 2020, pag. 24).

<sup>639</sup> Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo e del Consiglio, “*relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione mediante il diritto penale*”, 5 luglio 2017.

<sup>640</sup> L’art. 2, co. 1, lett. a, della Direttiva PIF, definisce gli “*interessi finanziari dell’Unione*” come “*tutte le entrate, le spese e i beni che sono coperti o acquisiti oppure dovuti in virtù: i) del bilancio dell’Unione; ii) dei bilanci di istituzioni, organi e organismi dell’Unione istituiti in virtù dei trattati o dei bilanci da questi direttamente o indirettamente gestiti e controllati*”;

Fiscale e la relativa Legge di conversione – come saggiamente osservato in dottrina<sup>641</sup> – sembravano aver fatto al contempo “*troppo e troppo poco*”. “*Troppo*” dal momento che, intervenendo sensibilmente sul trattamento sanzionatorio di molte fattispecie di cui al D.Lgs. 74/2000, il Legislatore è andato ben oltre gli obblighi sovranazionali, limitati invece alle imposte incidenti sulle finanze e sui diretti interessi europei (soprattutto l’IVA)<sup>642</sup>. “*Troppo poco*” in quanto la Legge di conversione del Decreto Fiscale, non comprendendo *tutte* le frodi lesive di interessi finanziari dell’Unione Europea, non risultava essere pienamente *compliant* rispetto agli obblighi sovranazionali, lasciando così “*scoperte*” diverse ipotesi di violazioni e illeciti a danno dell’UE<sup>643</sup>.

Se da un lato è vero che un eccesso di zelo da parte del Legislatore nell’andare oltre quanto imposto dalla Direttiva non avrebbe posto problemi di conformità con il Diritto Europeo, potendo anzi considerarsi una “*giustificata esigenza di assicurare ragionevolezza al sistema complessivamente inteso, senza operare una discriminazione interna in base al contributo evaso*”<sup>644</sup>, dall’altro lato la mancata comprensione di taluni altri reati esponeva senz’altro l’ordinamento italiano alla violazione degli obblighi sovranazionali<sup>645</sup>.

Queste considerazioni hanno determinato la necessità di intervenire nuovamente sul catalogo dei reati presupposto al fine adeguare appieno il sistema nazionale agli obblighi e alle indicazioni sovranazionali. Così, alla luce della Legge 4 ottobre 2019, n. 117 (Legge di delegazione europea 2018) – “*Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l’attuazione di altri atti dell’Unione europea*” – è stato emanato il Decreto Legislativo 14 luglio 2020, n. 75 – “*Attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione mediante il diritto penale*” – con il quale, *inter alia*, si è intervenuti sul D.Lgs. 231/2001 ampliando

---

<sup>641</sup> Finocchiaro S., “*In vigore la ‘riforma fiscale’: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*”, in “*Sistema Penale*”, 7 gennaio 2020.

<sup>642</sup> Stando infatti a quanto disposto dalla Legge 157/2019, la responsabilità della persona giuridica può sorgere anche per reati relativi ad imposte sui redditi al di fuori della competenza unionale e indipendentemente dal carattere *cross-boarder* dell’operazione.

<sup>643</sup> Basti pensare, a titolo esemplificativo, all’utilizzo o alla presentazione di documenti falsi, inesatti o incompleti ai fini IVA o alla mancata comunicazione di un’informazione relativa all’IVA in violazione di uno obbligo specifico, entrambe fattispecie non ricomprese nell’ambito della Legge 157/2019.

<sup>644</sup> Finocchiaro S., “*In vigore la ‘riforma fiscale’: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*”, in “*Sistema Penale*”, 7 gennaio 2020.

<sup>645</sup> Ruta G., “*La riforma dei reati tributari, una prima lettura*”, in “*Questione Giustizia, Leggi e istituzioni*”, 23 dicembre 2019.

significativamente il catalogo dei reati presupposto<sup>646</sup> con nuovi reati, alcuni dei quali tributari. Con l'art. 5 del D.Lgs. 75/2020 sono infatti stati introdotti – nell'elenco di cui all'art. 25<sup>quinquiesdecies</sup> – i delitti di dichiarazione infedele (art. 4 D.Lgs. 74/2000), omessa dichiarazione (art. 5 D.Lgs. 74/2000) e indebita compensazione (art. 10<sup>quater</sup> D.Lgs. 74/2000), per operazioni transfrontaliere con IVA evasa pari ad almeno dieci milioni di euro. La stessa disposizione ha poi integrato il “*catalogo 231*” aggiungendovi – come si diceva – anche altre fattispecie quali il delitto di frode nelle pubbliche forniture, il reato di frode in agricoltura nonché la responsabilità delle persone giuridiche da reato di contrabbando<sup>647</sup> e alcuni delitti contro la pubblica amministrazione quali il peculato (artt. 314 e 316 c.p.) e l'abuso d'ufficio (art. 323 c.p.) “*quando il fatto offende gli interessi finanziari dell'Unione Europea*”.

Tale ultimo intervento normativo – operato dal D.Lgs. 75/2000 – non è andato tuttavia esente da critiche da parte della dottrina, decisamente condivisibili ad avviso di chi scrive. L'approccio adottato dal Legislatore in questa occasione è infatti apparso privo di un disegno sistematico e orientato piuttosto a limitatissimi interventi, imprescindibili per allineare l'ordinamento agli obblighi sovranazionali<sup>648</sup>. La biasimabile mancanza di una visione d'insieme, di uno “*sguardo dall'alto*”, è sfociata in scelte discutibili e difficilmente giustificabili. Paradigmatico è sicuramente il caso dei tre reati tributari in materia di IVA, rilevanti ai fini della responsabilità amministrativa della persona giuridica *solo* se riconducibili a sistemi fraudolenti transfrontalieri e *solo* oltre un determinato importo. Analoga considerazione è poi valida anche per le ipotesi di peculato e abuso d'ufficio, rilevanti ai fini dell'applicazione del Decreto 231 *limitatamente* ai casi in cui risultino offesi gli interessi dell'Unione Europea. Se infatti da un lato è chiaro che tali specificazioni derivino dalla necessità di adattarsi agli obblighi imposti dalla Direttiva PIF, dall'altro niente avrebbe impedito al Legislatore – avendone l'opportunità – di

---

<sup>646</sup> Lazzeri F., “*Pubblicato in G.U. il d.lgs. n. 75 del 2020, attuativo della direttiva PIF: modifiche del codice penale, punibilità del tentativo di alcuni reati tributari e ampliamento del catalogo dei reati presupposto ex 231*”, in “*Sistema Penale*”, 16 luglio 2020.

<sup>647</sup> Con riferimento alla responsabilità delle persone giuridiche da reato di contrabbando si è modulata la sanzione a seconda che il reato ecceda o meno la soglia, di euro centomila, oltre la quale la lesione degli interessi finanziari dell'Unione Europea è da ritenersi considerevole.

<sup>648</sup> Dell'Osso A.M. e Pellicchia I., “*Attuazione della Direttiva PIF ed estensione del perimetro dei reati tributari ex D.Lgs. n. 231/2001*”, in “*Il Fisco*” n. 34, 2020, pagg. 1-3232.

andare oltre tali obblighi, intervenendo consistentemente e in modo sistematico sui reati presupposto del D.Lgs. 231/2001<sup>649</sup>.

Il fatto che oggi anche i reati tributari – ai sensi dell’art. 25*quinquiesdecies* – siano contemplati nel novero dei reati presupposto ai fini dell’applicazione del Sistema 231, ne determina chiaramente, in caso di accertamento della responsabilità amministrativa dell’ente, l’estensione del regime sanzionatorio tipico del D.Lgs. 231/2001 (cfr. *supra* Cap. 5, Par. 2.1.3) nonché importanti conseguenze per quanto riguarda l’istituto della confisca. Cominciando dal regime sanzionatorio è evidente che anche per i reati tributari, così come per gli altri illeciti contemplati all’art. 24 e ss. del Decreto, in caso di accertamento della responsabilità, l’Autorità Giudiziaria debba provvedere all’irrogazione di sanzioni pecuniarie<sup>650</sup> e, ricorrendone i presupposti, anche di sanzioni interdittive. Senza entrare nel merito dei limiti edittali – espressi in termini di quote – previsti per ciascuna fattispecie di reato tributario, basti richiamare quanto disposto dal secondo comma del già citato art. 25*quinquiesdecies*. Ivi si prevede infatti che le relative sanzioni possano essere aumentate di un terzo nel caso in cui l’ente abbia conseguito un profitto di rilevante entità. Il quadro sanzionatorio dei reati tributari è poi concluso dal comma 3, che contempla la possibilità di irrogare per tutte le ipotesi di reati tributari le tipiche sanzioni interdittive previste dall’art. 9, co. 2, D.Lgs. 231/2001 – lett. *c*), *d*), *e*) – e segnatamente: il divieto di contrarre con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere prestazioni di pubblico servizio; l’esclusione da agevolazioni, finanziamento,

---

<sup>649</sup> Interessantissima in questo senso la lettura critica che viene data da Dell’Osso A.M. e Pellecchia I. con riguardo all’approccio legislativo descritto: “*La strada seguita dal decreto - attraverso quella rilevanza, per così dire, minimale della quale si è detto - lascerebbe immaginare una, seppur implicita, valutazione negativa: come a dire, tali reati non meritano di entrare nel perimetro della responsabilità degli enti; la Direttiva impone, però, tale soluzione e, per quieto vivere, val la pena adeguarsi nei limiti strettamente necessari. Se la prospettiva fosse davvero questa, si potrebbero nutrire non pochi dubbi sulla ragionevolezza del sistema normativo risultante dal decreto, che apparirebbe, in qualche misura, stravolto da scelte di incriminazione subite contro voglia dal legislatore interno. Non si capirebbe, poi, per quale motivo un legislatore contrario alle indicazioni provenienti in materia penale dall’Unione si sia pacatamente rassegnato ad accoglierle, senza neppure problematizzare il risultato (a fronte, invece, di vari precedenti di mancata attuazione di Direttive su questioni penali controverse: da ultimo, l’incriminazione degli insider secondari per fatti di abuso di informazioni privilegiate)*” (Dell’Osso A.M. e Pellecchia I., “Attuazione della Direttiva PIF ed estensione del perimetro dei reati tributari ex D.Lgs. n. 231/2001”, in “*Il Fisco*” n. 34, 2020, pagg. 1-3232).

<sup>650</sup> Le citate critiche di disorganicità e scarsa visione d’insieme da parte del Legislatore non hanno soltanto riguardato l’individuazione dei reati presupposto ma anche il connesso sistema sanzionatorio, che appare essere piuttosto squilibrato. (per approfondimenti in tal senso si rinvia a Iorio A., “*L’estensione della responsabilità amministrativa degli enti*”, in Iorio A. (a cura di), “*Reati Tributari. La nuova disciplina penale dopo la Manovra 2020*”, Il Sole 24 Ore, Marzo 2020, pagg. 114-115).

contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi e, infine, il divieto di pubblicizzare beni o servizi<sup>651</sup>.

Per quanto riguarda gli aspetti legati all'istituto della confisca, un ulteriore effetto dell'estensione della responsabilità amministrativa dell'ente ad alcuni reati tributari consiste proprio nella applicabilità, in caso di accertamento della responsabilità amministrativa, dell'art. 19 D.Lgs. 231/2001. Tale ultima disposizione – rubricata appunto “*Confisca*” – prevede al primo comma che nei confronti dell'ente sia sempre disposta, con la sentenza di condanna, “*la confisca del prezzo o del profitto del reato salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato*” e fatti salvi i diritti acquisiti da terzi in buona fede. Accanto alla confisca “*diretta*” di cui al comma citato, l'art. 19 del Decreto contempla, al secondo comma, anche la confisca “*per equivalente*”. Più in particolare, “*quando non è possibile eseguire la confisca a norma del comma 1, la stessa può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato*”.

La pacifica esposizione dell'ente alla confisca, anche nel caso di reati tributari, consente oggi al nostro ordinamento di mettersi alle spalle un acceso dibattito giurisprudenziale focalizzato soprattutto sull'applicabilità o meno della confisca per equivalente. I due principi guida in questo senso sono stati enunciati dalle Sezioni Unite in occasione della già citata sentenza *Gubert*<sup>652</sup>. *In primis* la Corte ha affermato il principio per cui “*è possibile la confisca diretta del profitto rimasto nella disponibilità di una persona giuridica, derivante dal reato tributario commesso dal suo legatario rappresentante*”, non potendo considerare l'ente una persona estranea al suddetto reato. In secondo luogo, la stessa Corte ha poi precisato che nel caso di reati tributari commessi dal legatario rappresentante di una persona giuridica “*la confisca per equivalente non possa essere disposta sui beni dell'ente, ad eccezione del caso in cui questo sia privo di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso il quale il reo agisca come effettivo titolare dei*

---

<sup>651</sup> Premesso infatti l'ordine di afflittività decrescente che caratterizza l'elencazione delle sanzioni interdittive contemplate dall'art. 9, co.2, D.Lgs. 231/2001 (cfr. *supra* Cap. 5, Par. 2.1.3), la scelta del Legislatore è quello di non ammettere l'applicabilità a seguito di accertamento di un reato tributario, delle due sanzioni interdittive più gravose quali quella *sub a*) l'interdizione dall'esercizio dell'attività e quella *sub b*) ossia la sospensione o la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito.

<sup>652</sup> *Cass. pen. SS. UU.*, 30 gennaio 2014, n. 10561, *Gubert*.

beni”<sup>653</sup>. Secondo un’altra tesi<sup>654</sup>, invece, nel caso in cui il prezzo o il profitto del reato non sia rappresentato da una somma di denaro, si configurerebbe comunque una confisca diretta, come tale applicabile – in virtù del primo principio – anche nei confronti dell’ente<sup>655</sup>.

Di fronte dunque ad un quadro di riferimento che stava andando decisamente complicandosi, non può che apprezzarsi l’intervento normativo che consente oggi di infliggere la confisca potendo fare affidamento su di una solida base disposta *ex lege*, proprio ai sensi dell’art. 19 D.Lgs. 231/2001.

Tra le importanti conseguenze che hanno avuto i citati interventi normativi susseguiti<sup>656</sup> non si possono trascurare gli effetti che l’estensione dei reati presupposto ai reati tributari è destinata ad avere sui Modelli di organizzazione, gestione e controllo aziendali ai fini del Sistema 231. L’introduzione dell’art. 25*quinquiesdecies* impone al *management* aziendale di annotare tra i principali impegni in agenda un attento aggiornamento dei Modelli Organizzativi, che necessitano ora di essere al più presto adattati al fine di prevenire e ridimensionare il rischio di commettere reati tributari. Come ormai pacifico tanto nella Giurisprudenza quanto nella prassi, affinché il MOGC possa svolgere al meglio la propria funzione è indispensabile che “viva” nella quotidiana prassi aziendale e che venga costantemente monitorato da un idoneo Organismo di Vigilanza<sup>657</sup> (cfr. *supra* Cap. 5, Par. 2.4). In questo senso è fondamentale che il procedimento di adattamento non venga realizzato su schemi formali e astratti, ma che al contrario si basi sulla corretta e concreta individuazione delle aree di rischio e sui processi aziendali maggiormente esposti. Le aree più esposte a rischi di natura fiscale sono senz’altro quelle relative all’amministrazione delle risorse finanziarie, alla predisposizione dei documenti contabili, ai rapporti con clienti e fornitori nonché la conduzione di operazioni straordinarie e, più in generale, la gestione degli adempimenti fiscali<sup>658</sup>. Individuate

---

<sup>653</sup> Cfr. sul punto anche Marino G., “*Corporate Tax Governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione d’impresa*”, Egea, 2018, pagg. 138-139.

<sup>654</sup> Cass. pen. SS. UU., 26 giugno 2015, n. 31617, Lucci.

<sup>655</sup> Luparia L., Vaciago G. e Angiolini G., “*I reati tributari quali presupposto per la responsabilità 231 dell’ente*”, in Luparia L. e Vaciago G. (a cura di), “*Compliance 231. Modelli organizzativi e OdV tra prassi applicative ed esperienze di settore*”, Il Sole 24 Ore, 2020, pag. 270.

<sup>656</sup> Ci si riferisce in particolare alla Legge n. 157/2019 e al Decreto Legislativo 75/2020.

<sup>657</sup> Luparia L., Vaciago G. e Angiolini G., “*I reati tributari quali presupposto per la responsabilità 231 dell’ente*”, in Luparia L. e Vaciago G. (a cura di), “*Compliance 231. Modelli organizzativi e OdV tra prassi applicative ed esperienze di settore*”, Il Sole 24 Ore, 2020, pag. 271.

<sup>658</sup> *Ibidem*.

dunque le aree di rischio, il Modello dovrebbe prevedere principi generali di comportamento cui aggiungere poi previsioni più specifiche, “*cucite su misura*”<sup>659</sup> in base alla specificità aziendale.

A fronte della necessità – e in parte anche dell’urgenza – per le imprese di provvedere all’aggiornamento del MOGC, bisogna tuttavia fare i conti con quella che è la diffusa realtà pratica di molti sistemi aziendali attuali, frutto di uno sviluppo culturale ancora *in fieri*. Infatti, nonostante siano trascorsi ormai diversi anni dall’entrata in vigore del Decreto Legislativo 231/2001, l’applicazione delle relative disposizioni in molti casi è vista come un ulteriore onere economico e burocratico<sup>660</sup> e la piena e consapevole attenzione per la gestione del rischio connesso alla responsabilità amministrativa tarda a decollare. In tale contesto, al fine di evitare laboriose procedure, non è raro che l’impresa provveda a implementare solo formalmente i Modelli richiesti *ex lege*, sottovalutandone l’importanza e ancor di più i rischi.

Ad un contesto culturale, come detto, non ancora maturo si è andata oggi aggiungendo una situazione economica di rilevante difficoltà quale quella causata dal fenomeno pandemico *SARS-CoV-2* (c.d. *Coronavirus* o *Covid-19*)<sup>661</sup>. In un momento così delicato e di politiche di contenimento dei costi aziendali è quantomai importante che la Guardia di Finanza prima e la magistratura poi, chiamate a testare l’idoneità e l’adeguatezza delle procedure, possano tener conto, per quanto possibile, di tali circostanze. Non si può in questo senso non percepire come l’irrogazione indistinta di gravi sanzioni, quali quelle previste dal Sistema 231, possa costituire per molte imprese un colpo di grazia. Questa considerazione consente quindi di spostare l’attenzione su un altro tema, ossia quello del ruolo che il Sistema 231 può giocare nell’attuale contesto storico, indissolubilmente segnato dalla pandemia.

---

<sup>659</sup> Piergallini C., “*Automazione e controllo penale: verso la privatizzazione delle fonti?*”, in “*Diritto Penale e Processo*”, 2015, pag. 265.

<sup>660</sup> Ambrosi L. e Sereni S., “*I controlli per la responsabilità delle società*”, in Iorio A. (a cura di), “*Reati Tributari. La nuova disciplina penale dopo la Manovra 2020*”, Il Sole 24 Ore, marzo 2020, pagg. 116-118.

<sup>661</sup> Dichiarato tale dalla Organizzazione Mondiale della Sanità (OMS) l’11 marzo 2020.

## 2.6. L'approccio integrato.

Gli interventi normativi che tra il 2019 e il 2020 hanno interessato il novero dei c.d. reati presupposto ai fini dell'applicazione del D.Lgs. 231/2001, includendovi i reati tributari, hanno avuto considerevoli riflessi nella prassi, dove ha preso piede l'idea di un possibile "approccio congiunto" o "modulare" alla gestione del rischio fiscale. Come si è avuto modo di approfondire in precedenza, i meriti dell'introduzione dei reati tributari ai fini del Sistema 231 sono da attribuire alla Legge 19 dicembre 2019, n. 157<sup>662</sup> – che ha convertito con modificazioni il Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124<sup>663</sup> – e al successivo Decreto Legislativo 14 luglio 2020, n. 75<sup>664</sup>, che in virtù della Legge di delegazione europea 2018 (L.117/19)<sup>665</sup>, ha implementato in Italia la Direttiva PIF (UE 2017/1371). Tali interventi normativi si sono inseriti in un momento storico di crescente sensibilizzazione e attenzione delle imprese al tema del rischio fiscale e alla correlata diffusione di Modelli di gestione e controllo predisposti *ad hoc*, aspetti sino a quel momento quasi del tutto ignorati<sup>666</sup>.

Significativi in questo senso i risultati di un interessante sondaggio realizzato da *Protviti*<sup>667</sup>, in collaborazione con l'*Associazione fiscalisti d'impresa* (Afi)<sup>668</sup>. Da tale indagine, che ha preso in considerazione un campione di circa cinquanta importanti società, emerge infatti come molte imprese medio-grandi stiano sviluppando un *Tax Control Framework*, palesando un indiscutibile interesse verso la gestione e controllo del rischio fiscale<sup>669</sup>. Accanto alla principale finalità di ridurre le incertezze connesse alla variabile fiscale, l'implementazione di sistemi di misurazione, monitoraggio, gestione e controllo del rischio fiscale è spesso determinata anche dalla volontà di minimizzare il

---

<sup>662</sup> Legge 19 dicembre 2019, n. 157, "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia discal e per esigenze indifferibili".

<sup>663</sup> Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124, "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili".

<sup>664</sup> Decreto Legislativo 14 luglio 2020, n. 75, "Attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'unione mediante il diritto penale".

<sup>665</sup> Legge 4 ottobre 2019, n. 117, "Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea – Legge di delegazione europea 2018".

<sup>666</sup> Tomassini A. e Pacelli F., "Modello 231 e gestione del rischio fiscale nella prospettiva della cooperative compliance", in "Corriere Tributario", n. 5, 2020, pag. 456.

<sup>667</sup> Gruppo di consulenza focalizzato prevalentemente nelle aree di compliance, risk management e controllo interno.

<sup>668</sup> Per approfondimenti si rinvia a Tomasicchio R., "Rischi fiscali, si corre ai ripari", in ItaliaOggi, sezione Fisco, 18 maggio 2020, pag. 15.

<sup>669</sup> *Ibidem*.

rischio di contenziosi e – nel 46% dei casi – dalla volontà di aderire al regime di adempimento collaborativo, non appena sarà possibile.

Il progressivo inserimento del *Tax Control Framework* nella realtà interna dell'impresa ha presto fatto sorgere le esigenze di coordinamento e integrazione con i sistemi di *compliance* già esistenti all'interno dell'azienda, tra cui principalmente i modelli organizzativi previsti ex D.Lgs. 231/2001. È lo stesso Legislatore, all'art. 4 co. 1, D.Lgs. 128/2015 – dedicato al regime di adempimento collaborativo – ad affermare che il TCF debba essere “*inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno*”. Gli elementi tipicamente costitutivi del TCF sono infatti quelli tipici di un sistema di controllo interno del rischio su cui si basa il Modello 231, frutto di influenze internazionali in materia di *risk management*. In entrambi i casi, inoltre, la metodologia di definizione del sistema di controllo interno presuppone la necessità di “*individuare i rischi rilevanti all'interno dei processi aziendali, verificando l'esistenza di presidi e misurandone l'idoneità anche alla luce dell'entità dei rischi stessi*”<sup>670</sup>. La necessità quindi di integrare il *Tax Control Framework* nei sistemi di *compliance* aziendali preesistenti, affiancata dal necessario adattamento dei Modelli 231 alle nuove fattispecie di reati tributari ha spinto, come si diceva, la prassi a considerare l'idea di un “*approccio congiunto*” al rischio fiscale. Con tale espressione deve intendersi la volontà di approcciarsi alla variabile fiscale in modo modulare, non limitandosi – in sede di aggiornamento del Modello 231 – ad un'attività di rilevazione e valutazione dei rischi circoscritta alle fattispecie penalmente rilevanti, effettuando piuttosto un'attività di *risk assessment* di più ampio respiro, volta ad includere e ricomprendere tutti quei processi aziendali potenzialmente forieri di indesiderate violazioni di norme di natura tributaria. Come giustamente osservato in dottrina da Tomassini e Pacelli<sup>671</sup>, si tratterebbe di una “*evoluzione quasi naturale*” dal momento che la metodologia di aggiornamento del Modello 231 è sostanzialmente sovrapponibile a quella rilevante ai fini della predisposizione di un *Tax Control Framework*. Tale nuovo approccio metodologico congiunto è volto così ad accompagnare la transizione delle imprese verso la predisposizione di un adeguato *Tax Control Framework* integrato nel Modello 231. In questo senso nella Parte Generale del suddetto Modello troverebbe spazio la parte di

---

<sup>670</sup> Tomassini A. e Pacelli F., “*Modello 231 e gestione del rischio fiscale nella prospettiva della cooperative compliance*”, in “*Corriere Tributario*”, n. 5, 2020, pag. 456.

<sup>671</sup> *Ibidem*.

*Governance* sul TCF mentre la Parte Speciale sarebbe completata con i presidi per i nuovi reati tributari, previsti all'art. 25 *quinquiesdecies*, D.Lgs. 231/2001.

In conclusione, il necessario aggiornamento del Modello 231 si presenta dunque come una preziosa occasione per le imprese di ridurre il rischio fiscale, predisponendo un modello *ad hoc* per la gestione e il controllo dello stesso e ponendo così le basi per un rapporto con l'Amministrazione Finanziaria sempre più trasparente e collaborativo. Se si considerano poi l'inasprimento delle sanzioni previste per i reati tributari, il contestuale ingresso di questi ultimi nel Sistema 231 e la tensione finanziaria generata dall'emergenza COVID-19 ecco che la ricerca di strumenti di minimizzazione del rischio fiscale appare essere per le imprese più una necessità che un'opportunità<sup>672</sup>.

## 2.7. Le risposte del Sistema 231 alla pandemia di Covid-19.

Come noto, l'11 marzo 2020 l'Organizzazione Mondiale della Sanità (OMS) ha ufficialmente qualificato<sup>673</sup> il focolaio internazionale di infezione da nuovo *coronavirus SARS-CoV-2* (c.d. *Coronavirus* o *Covid-19*) come pandemia<sup>674</sup>. La stessa dichiarazione ha inoltre indicato alle Nazioni quattro punti chiave fondamentali per dar vita ad un disegno comune di contenimento di un simile evento quali la necessità di prepararsi ed essere pronti ("*prepare and be ready*"), individuare, prevenire e curare ("*detect, protect and treat*"), ridurre la trasmissione del *virus* ("*reduce transmission*") e infine innovare e migliorare ("*innovate and learn*").

Il Direttore Generale dell'OMS – Tedros Adhanon – ha poi riconosciuto l'impegno italiano, e non solo, nella provvidenziale adozione di misure volte al rallentamento e al controllo dei fenomeni epidemici nazionali<sup>675</sup>. L'Italia, infatti, ha fin da subito

---

<sup>672</sup> *Ibidem*.

<sup>673</sup> World Health Organization, "WHO Director-General's opening remarks at the media briefing on COVID-19", 11 marzo 2020.

<sup>674</sup> "We have therefore made the assessment that COVID-19 can be characterized as a pandemic. Pandemic is not a word to use lightly or carelessly. It is a word that, if misused, can cause unreasonable fear, or unjustified acceptance that the fight is over, leading to unnecessary suffering and death" (World Health Organization, "WHO Director-General's opening remarks at the media briefing on COVID-19", 11 marzo 2020).

<sup>675</sup> "We are grateful for the measures being taken in Iran, Italy and the Republic of Korea to slow the virus and control their epidemics" (World Health Organization, "WHO Director-General's opening remarks at the media briefing on COVID-19", 11 marzo 2020).

implementato penetranti misure di contenimento mediante l’emanazione di diversi provvedimenti<sup>676</sup> che hanno delineato, passo dopo passo, la politica precauzionale nazionale.

In questo quadro, la caratteristica rapidità del contagio, unita alla necessità per i Paesi di introdurre rilevanti misure di contenimento, rappresenta la base da cui partire per comprendere gli eventuali impatti diretti e indiretti che l’attuale situazione emergenziale può avere sui Sistemi 231. Tanto nei casi di divieto “*assoluto*” di prosecuzione dell’attività lavorativa, quanto nei casi di divieto “*relativo*”,<sup>677</sup> si è posto infatti il problema per le imprese di intervenire o meno sul Modello di organizzazione, gestione e controllo. Premettendo la difficoltà di formulare delle considerazioni che possano risultare parimenti condivise nei numerosi settori specifici in cui il Sistema 231 è declinato, l’attuale crisi epidemiologica ha esposto ogni realtà aziendale a “*nuovi rischi*” (cfr. *infra*), sostanzialmente inquadrabili in due categorie: rischi diretti e rischi indiretti. I primi sorgono “*direttamente*” in virtù del nuovo rischio biologico, potendo giungere – ad esempio - ad esporre l’ente alla responsabilità per reati di omicidio colposo, lesioni gravi o gravissime (25<sup>septies</sup> D.Lgs. 231/2001) in presenza di dipendenti contagiati<sup>678</sup>. I rischi indiretti, invece, sono quelli che possono sorgere “*di riflesso*” per via della pandemia.

---

<sup>676</sup> Senza pretesa di esaustività: Delibera del Consiglio dei Ministri del 31 gennaio 2020 recante: “*Dichiarazioni dello stato di emergenza in conseguenza del rischio sanitario connesso all’insorgenza di patologie derivanti da agenti virali trasmissibili*”; “*Protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto ed il contenimento della diffusione del virus Covid-19 negli ambienti di lavoro*” sottoscritto il 14 marzo 2020; Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. “*Cura Italia*”), “*Misure di potenziamento del Servizio Sanitario Nazionale e di sostegno economico per le famiglie, lavoratori e imprese connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19*”; Ordinanza del Ministro della Salute del 20 marzo 2020 recante “*Ulteriori misure urgenti in materia di contenimento e gestione dell’emergenza epidemiologica da COVID-19, applicabili sull’intero territorio nazionale*”; Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 22 marzo 2020, “*Ulteriori disposizioni attuative del decreto-legge 23 febbraio 2020, n. 6, recante misure urgenti in materia di contenimento e gestione dell’emergenza epidemiologica da COVID-19, applicabili sull’intero territorio nazionale*”; Decreto Legge 25 marzo 2020, n. 19, relativo a “*Misure urgenti per fronteggiare l’emergenza epidemiologica da COVID-19*”; Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico del 25 marzo 2020 “*Modifica dell’elenco dei codici di cui all’allegato 1 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 22 marzo 2020*”; Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 1 aprile 2020, “*Disposizioni attuative del decreto-legge 25 marzo 2020, n. 19, recante misure urgenti per fronteggiare l’emergenza epidemiologica da COVID-19, applicabili sull’intero territorio nazionale*”; Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 10 aprile 2020, relativo a “*Ulteriori disposizioni attuative del decreto-legge 25 marzo 2020, n. 19, recante misure urgenti per fronteggiare l’emergenza epidemiologica dal COVID-19, applicabili sull’intero territorio nazionale*”; Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, del 17 maggio 2020, recante “*Disposizioni attuative del decreto-legge 25 marzo 2020, n. 19, recante misure urgenti per fronteggiare l’emergenza epidemiologica dal COVID-19, applicabili sull’intero territorio nazionale*”.

<sup>677</sup> Luparia L. e Padovani C., “*Le possibili risposte dei Sistemi 231 alla pandemia per Covid-19*”, in Luparia Donati L. e Vaciago G. (a cura di), “*Compliance 231. Modelli organizzativi e OdV tra prassi applicative ed esperienze di settore*”, Grppo24Ore, 2020, pag. 282.

<sup>678</sup> Prete F. e Prete M., “*Modello 231 e impatto Covid-19*”, in “*IlSole24Ore*”, 11 ottobre 2020.

Come noto, infatti, il nuovo contesto operativo imposto dalla situazione attuale è notevolmente mutato ed è oggi in molti casi caratterizzato da dinamiche rivoluzionarie. L'incremento dei rapporti tra imprese ed enti pubblici rischia di essere in questo senso foriero di reati contro la pubblica amministrazione, il repentino incremento del telelavoro e il crescente impiego di strumenti informatici possono sfociare in una maggiore esposizione al rischio di responsabilità per reati informatici (art. 24bis, D.Lgs. 231/2001) o ancora la – ormai superata – situazione di diffusa difficoltà di approvvigionamento di risorse avrebbe potuto spingere il *management* aziendale a ricorrere a dispositivi contraffatti o violare *standard* normativi di qualità, esponendo l'ente a reati contro l'industria e il commercio (art. 25bis1, D.Lgs. 231/2001).

Alla luce di tali premesse non è quindi facile comprendere, in assenza di affidabili riferimenti normativi, se e in che misura i Modelli<sup>231</sup> debbano essere aggiornati. È più che lecito chiedersi – ad avviso di chi scrive – quanto effettivamente i rischi derivanti dall'attuale crisi sanitaria possano concretamente qualificarsi come “*nuovi*” per un'impresa, al punto da comportare la necessità di un adeguamento dei Sistemi di controllo e gestione. Se infatti da un lato verrebbe spontaneo ritenere che i mutamenti operativi degli enti debbano comportare la necessità di rivalutare i processi aziendali con la consueta metodologia di *risk assessment* e *risk management*; dall'altro resta fermo il fatto che, in assenza di nuovi reati presupposto, non può escludersi che i precedenti Modelli di organizzazione, gestione e controllo possano ritenersi ad ogni modo adeguati. Non c'è dubbio sul fatto che i presidi predisposti per gli attuali rischi diretti e indiretti provocati dalla pandemia fossero già inseriti nei MOGC, seppur non espressamente rivolti al contenimento del Coronavirus; quantomeno in quelli ben costruiti. Alla luce di tali considerazioni è quindi importante riflettere, anche alla luce di una analisi costi-benefici, sull'effettiva necessità di adeguare i Sistemi 231 all'attuale pandemia.

### 3. Il modello 262.

Come osservato nell'apertura del Capitolo, i primi anni del nuovo millennio sono stati caratterizzati da diversi provvedimenti legislativi che hanno coinvolto la struttura organizzativa delle società. Tra questi, oltre all'importantissimo Decreto Legislativo n.231 nel 2001 sopra analizzato, non può non annoverarsi anche la Legge 28 dicembre 2005, n. 262 – “*Disposizione per la tutela del risparmio e la disciplina dei mercati*”

*finanziari*” – anche detta “*Legge sul risparmio*” o talvolta “*SOX italiana*”<sup>679</sup>. Tale ultima norma ha arricchito il Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria<sup>680</sup> (TUF) con la nuova sezione *Vbis* – “*Informazione finanziaria*” – introducendo per le società quotate – *ex art. 154bis* – la figura del c.d. *dirigente preposto* (“DP”) alla redazione dei documenti contabili societari. A quest’ultimo la legge affida il compito di “*predisporre adeguate procedure amministrative e contabili*” per la formazione del bilancio d’esercizio e, ove previsto, del bilancio consolidato e di ogni altra comunicazione di carattere finanziario. Il DP deve inoltre rilasciare una dichiarazione accompagnatoria scritta di atti e comunicazioni relativi all’informativa contabile diffusa sul mercato dalla società. In tale documento egli è chiamato ad attestare, unitamente agli organi amministrativi delegati, l’adeguatezza e l’effettiva applicazione delle procedure di riferimento del bilancio d’esercizio, del bilancio semestrale abbreviato e, se previsto, del bilancio consolidato. Sempre con riferimento a questi ultimi, la relazione del dirigente preposto deve attestare la loro conformità ai principi contabili internazionali nonché la loro idoneità a fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società e delle imprese incluse nell’eventuale area di consolidamento.

Gli illustrati compiti dell’inedita figura del dirigente preposto impongono all’impresa l’elaborazione di procedure in grado di garantire l’attendibilità dei dati riportati in bilancio, riducendo per quanto possibile errori e disfunzioni organizzative. Per essere dunque pienamente *compliant* con la normativa è necessario un sistema che consenta al dirigente di addivenire, con ragionevole certezza, alla formazione di documenti contabili veritieri e corretti.<sup>681</sup> Sempre al DP è affidato il compito, se necessario con l’ausilio di consulenti esterni, di analizzare il sistema amministrativo/contabile ed apportarvi le modifiche necessarie.

---

<sup>679</sup> Questo nome nasce dalle forti affinità che collegano la Legge 262/2005 al *Sarbanes-Oxley Act* americano del 2002. Rispetto infatti alla disposizione d’oltreoceano, la c.d. SOX italiana condivide tanto le origini che gli obiettivi, essendo state entrambe emanate per far fronte ad importanti scandali finanziari e per ripristinare la fiducia degli *stakeholders* e degli investitori nel mercato. Per approfondimenti sul tema si rinvia a quanto già detto nel corso della presente trattazione (cfr. *supra* Cap. 1, Par. 3.1; *supra* Cap. 5, Par. 1).

<sup>680</sup> Decreto Legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 “*Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, ai sensi degli articoli 8 e 21 della legge 6 febbraio 1996, n. 52*” (TUF).

<sup>681</sup> Bencini F. e Filippini L., “*Controlli contabili e legami con l’attività di programmazione aziendale. La legge 262/2005*”, in “*Contabilità, Finanza e Controllo*”, n. 7, 2009, pag. 610.

Le “*adequate*” procedure amministrative e contabili elaborate devono poi integrare il sistema preesistente di controllo interno della società (c.d. “SCI”), coinvolgendo tutte le funzioni aziendali interessate. In questo senso, il rilevante ruolo della Legge sul risparmio è stato senz’altro quello di rafforzare i presidi aziendali sui processi di gestione delle risorse finanziarie dell’azienda, spesso in precedenza accantonati dai Modelli di organizzazione, gestione e controllo, nonostante l’art. 6, co.2, lett. c, D.Lgs. 231/2001 – nell’indicare in modo sommario il contenuto del MOGC – abbia da sempre incluso anche le “*modalità di gestione delle risorse finanziarie dell’ente idonee ad impedire la commissione dei reati*”.

In virtù di tale ultima constatazione, come giustamente osservato in dottrina<sup>682</sup>, implementare un valido sistema di controllo sui processi amministrativo-contabili significa risultare *compliant* sia con la Legge 262 che con il Decreto 231. Ecco che quindi la Legge sul risparmio, tramite la nuova figura del dirigente preposto, ha voluto rafforzare il presidio sui processi di gestione delle risorse finanziarie dell’azienda, precedentemente trascurato in modo ingiustificato dalle imprese ai fini della 231. È per questa ragione che la chiave di lettura tra le due citate disposizioni deve considerarsi necessariamente quella di un approccio integrato. Analogamente è evidente quanto la presenza di un valido sistema di controllo sui processi amministrativo-contabili – anche in virtù del principio di derivazione rafforzata ai sensi dell’art. 83 TUIR – rappresenti un presidio aggiuntivo sotto il profilo del controllo dei rischi fiscali.

---

<sup>682</sup> Pansarella M., “*La legge 262/2005 e il d.lgs. 231/2001: punti di contatto ed esigenze di coordinamento*”, in “*Rivista231*”, 2007.

## Osservazioni conclusive

Il lungo percorso affrontato sin qui, consente di riflettere su quali possano essere gli scenari evolutivi della gestione del rischio fiscale nell'ordinamento italiano. La concreta prospettiva di progressivo ampliamento del novero delle società ammissibili al regime di adempimento collaborativo, accompagnata dalla necessità di aggiornamento del Modello di organizzazione, gestione e controllo (MOGC), frutto del recentissimo allargamento ai reati tributari dei reati presupposto – ai fini del D.Lgs. 231/2001 – rappresentano per le imprese una preziosa opportunità e, più in generale, per il nostro ordinamento un'importante occasione di crescita culturale.

In questo senso è necessario riconoscere un ruolo di assoluta centralità all'interazione tra i due fondamentali strumenti di *compliance*: il *Tax Control Framework* (TCF) e il MOGC. Nonostante le numerose affinità, specie di tipo metodologico, tali due sistemi non possono considerarsi sovrapponibili. Come diffusamente analizzato nel corso della trattazione infatti, mentre il primo è finalizzato alla gestione e al controllo del rischio fiscale ed è indispensabile per l'adesione dell'impresa al regime di adempimento collaborativo, il secondo, ai sensi del D.Lgs. 231/2001, opera nell'ambito della responsabilità amministrativa dell'ente. A questa differenza sostanziale se ne aggiungono poi almeno altre due altrettanto importanti, che meritano di essere sottolineate. La prima è da ravvisare nella diversa portata dell'uno e dell'altro rispetto alla variabile fiscale: mentre il TCF deve essere idoneo a prevenire “*il rischio di operare in violazione delle norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario*” (art. 3, co.1, D.Lgs. 128/2015), il MOGC si limita soltanto ai rischi fiscali penalmente rilevanti, menzionati all'art. 25 *quinquiesdecies*, D.Lgs. 231/2001. La seconda differenza è poi riscontrabile nello svolgimento del controllo sull'effettività dei due presidi: mentre per il rischio fiscale in generale tale attività è affidata ad una funzione aziendale interna, diversamente il sistema della responsabilità degli enti demanda questo compito all'Organismo di Vigilanza, con poteri autonomi di iniziativa e controllo.

A dispetto di tali differenze, tuttavia, la necessità di aggiornare i Modelli di organizzazione, gestione e controllo alla luce del recente inserimento dei reati tributari nel novero dei reati presupposto, rappresenta – *de iure condendo* – una grande opportunità per molte imprese, attualmente escluse dal regime di adempimento collaborativo. Per

queste ultime si prospetta infatti la possibilità di affiancare all'attività di aggiornamento del MOGC una più ampia attività di *tax risk management* finalizzata a prevenire tutti i rischi fiscali cui l'impresa è esposta e non solo quelli penalmente rilevanti.

Tale lungimirante scelta consentirebbe nell'immediato all'impresa di godere degli innumerevoli vantaggi che l'implementazione di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale comporta, indipendentemente dall'adesione al regime di adempimento collaborativo, quali la riduzione del rischio di incorrere in passività fiscali non previste o l'ottimizzazione dei processi aziendali. Più in generale, la presenza di un idoneo sistema di gestione e controllo del rischio fiscale si tradurrebbe in un miglioramento dei rapporti con l'Amministrazione Finanziaria che potrebbe così confidare sulla trasparenza e sull'affidabilità del contribuente. A questi vantaggi – come si diceva percepibili nell'immediato – si aggiungerebbe poi, in secondo luogo, la possibilità per l'impresa di poter prontamente aderire al regime di adempimento collaborativo non appena i tempi saranno sufficientemente maturi da consentire al Legislatore un ulteriore allargamento. Un' "*implementazione anticipata*" del *Tax Control Framework* nell'ottica di una futura adesione al regime di adempimento collaborativo consentirebbe infatti un significativo contenimento dei costi, dal momento che l'attività di mappatura dei processi e gestione dei rischi verrebbe svolta contestualmente a quella relativa all'aggiornamento del MOGC, permettendo inoltre all'impresa di testarne l'efficacia gradualmente e con serenità. È bene evidenziare che il Legislatore ha fin da subito posto le basi per una progressiva estensione dell'istituto in questione. Infatti, l'art. 7, co. 4, D.Lgs. 128/2015 – dopo aver individuato i criteri dimensionali ai fini della c.d. "*prima fase di applicazione*" – affida a successivi decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze il compito di stabilire nuovi criteri in base ai quali, gradualmente, individuare ulteriori contribuenti ammissibili al regime di adempimento collaborativo, individuando come limite al possibile ampliamento, il conseguimento di un volume di affari o di ricavi non inferiore a quello di cento milioni di euro. La suddetta prima fase di applicazione si sarebbe dovuta concludere il 31 dicembre 2016 ma tale termine – con Decreto del 30 dicembre 2016 – è stato prolungato fino al 31 dicembre 2019. È stato quindi solo con il recente Decreto Ministeriale 30 marzo 2020 che ha avuto inizio la "*seconda fase di applicazione*" mediante la riduzione della soglia di fatturato necessaria per l'accesso all'istituto da 10 a 5 miliardi, per il biennio 2020-2021. Emerge quindi chiaramente il disegno del Legislatore di ampliamento applicativo del regime di adempimento collaborativo, che sta via via trovando concretezza mediante l'indispensabile contributo del MEF. Per avvalorare questa tesi

basti pensare che il numero stimato di nuove imprese potenzialmente titolate a richiedere l'accesso al regime di adempimento collaborativo a seguito del prossimo allargamento dell'ambito di applicazione dovrebbe aggirarsi intorno alle tremila unità, cifra considerevole se raffrontata alle sole 41 imprese che ad oggi possono vantare la loro partecipazione al suddetto regime.

Per concludere, è fondamentale che in una realtà economica in cui la *compliance* fiscale e la minimizzazione del relativo rischio assumono sempre più importanza – non soltanto per i riflessi patrimoniali ma anche e soprattutto per le conseguenze reputazionali e d'immagine connesse ad eventuali violazioni – che le imprese implementino sistemi di *tax planning* non soltanto utili ad un miglioramento del monitoraggio interno ma anche centrali per costruire un rapporto di collaborazione e trasparenza con l'Amministrazione Finanziaria, per contribuire con il Legislatore alla creazione di un sistema fiscale più affidabile e moderno, al passo con gli scenari internazionali.

## BIBLIOGRAFIA

AA. VV., “*Quality management*” a cura di Serpelloni G, Simeone E. e Rampazzo L., Edizioni La Grafica, 2002.

AA. VV., “*Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del Contribuente, studi in onore del prof. Gianni Marongiu*”, Bodrito A, Contrino A., Marcheselli A. (a cura di), G. Giappichelli Editore – Torino, 2012.

AA. VV., “*Diritto Tributario delle attività economiche*”, Salvini L. (a cura di), G. Giappichelli Editore, 2019.

AA. VV., “*La nuova giustizia penale tributaria, i reati – il processo*”, Giarda A., Perini A., Varraso G. (a cura di), CEDAM, Wolters Kluwer, 2016.

AA. VV., “*Lo statuto dei diritti del contribuente*” Gianni Marongiu (a cura di), Giappichelli Editore, Torino, 2004.

AA. VV., “*Statuto dei diritti del contribuente*”, Fantozzi A. e Fedele A. (a cura di), in “*Il diritto tributario commentato*”, Giuffrè Editore, 2005.

AA.VV., “*Assetti adeguati e modelli organizzativi nella corporate governance delle società di capitali*”, Irrea M. (a cura di), Zanichelli, Bologna 2016.

Adelchi Rossi A., “*US GAAP e IFRS: imposte differite e rilevazione in bilancio dei benefici fiscali incerti*”, in “*Il Fisco*” n. 19, 2017.

Adonnino P., “*Considerazioni in tema di ruling internazionale*”, in “*Rivista di Diritto Tributario*”, 2004.

Agenzia delle Entrate, “*Articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, (c.d. Decreto Certezza del Diritto). Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti al regime di adempimento collaborativo*”, (Circolare N. 38/E).

Agenzia delle Entrate, “*Commento alle novità fiscali. Legge 30 dicembre 2018, n. 145 – ‘Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021’ (Legge di bilancio 2019). Primi chiarimenti e risposte ai quesiti posti in occasioni di eventi in videoconferenza organizzati dalla stampa specializzata*”, (Circolare n. 8/E, 10 aprile 2019).

Agenzia delle Entrate, *“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”*, (PROT. N. 54237/2016).

Agenzia delle Entrate, *“Disposizioni per l’attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128”*, (PROT. N. 101573/2017).

Agenzia delle Entrate, *“Fisco e Multinazionali: al via l’ICAP, nuovo progetto-pilota elaborato in ambito OCSE. L’Agenzia tra le amministrazioni che vi prenderanno parte”*, Comunicato stampa, 24 gennaio 2018.

Agenzia delle Entrate, *“Le Entrate sperimentano il ‘Regime di adempimento collaborativo’. Dialogo avanzato con i Grandi contribuenti”*, Comunicato Stampa, 25 giugno 2013.

Agenzia delle Entrate, *“Obbligo di invito al contraddittorio. Art. 4octies del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34. Chiarimenti”*, 22 giugno 2020 (CIRC. N.17/E).

Aiolfi R. e Dalmaggioni M., *“La dichiarazione dei redditi integrativa”*, in *“Pratica fiscale e professionale”* n. 40, 2019.

Albano G., *“Cooperative compliance: l’Agenzia scioglie i dubbi”*, in *“Corriere Tributario”* n. 40, 2016.

Albano G., *“Regime dell’adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale”*, in *“Corriere Tributario”* n. 35, 2015.

Alberti G., *“Necessarie integrazioni regolamentari all’istituto “standard” antielusivo”*, in *“Corriere Tributario”* n.23, 2009.

Alessandri A., *“Diritto penale e attività economiche”*, Il Mulino, 2010.

Alessandri A., *“Il nuovo diritto delle società”*, Milano ISPOA, 2002.

Alessandri A., *“Note penalistiche sulla nuova responsabilità delle persone giuridiche”*, in *“Rivista trimestrale di diritto Penale”*, 2002.

Allevato G., *“La ‘cooperative compliance’ italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali”*, in *“Corriere Tributario”* n. 41, 2016.

Allingham M.G. e Sandmo A., *“Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”*, in *“Journal of Public Economics”*, Vol.1, Issue 3-4, 1972.

Amati E., *“La responsabilità da reato degli enti: casi materiali”*, UTET Giuridica, Torino, 2007.

Amodio E., *“Rischio penale d’impresa e responsabilità degli enti nei gruppi multinazionali”*, in *“Rivista Italiana diritto e procedura penale”*, 2007.

Antonacchio F., *“Tax governance e gestione dei rischi fiscali. Pianificazione fiscale nazionale e internazionale. Nuove strategie di tax compliance. Esempi e casi pratici”*, IISole24Ore, 2013.

Aramini F., Pellecchia M., *“Fisco e grandi contribuenti: il progetto pilota ‘regime di adempimento collaborativo’”*, in *“IlSole24Ore”*, 5 luglio 2013.

Arena M. e Cassano G., *“La responsabilità da reato degli enti collettivi”*, Giuffrè, Milano, 2007.

Ascoli G. e Pellecchia M., *“Ruling internazionale e interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione Fisco - contribuente”*, in *“il Fisco”*, n. 15, 2016.

Assonime, *“Cooperative compliance: pubblicato il provvedimento che definisce i controlli di competenza dell’ufficio e le varie forme di interlocuzione con il contribuente”*, Fiscalità, 29 maggio 2017.

Assonime, *“Prime disposizioni attuative del nuovo regime di cooperative compliance”*, Circolare n. 14 del 22 aprile 2016.

ATO, *“Risk Differentiation Framework”*, 2014.

Attardi C., *“Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata nel panorama dei modelli attuativi”*, in *“Il Fisco”* n. 43.

Ausbury S. e Edmund J., *“Dynamic Risk Assessment: The Practical Guide to Making Risk-Based Decisions with the 3-Level Risk Management Model”*, Routledge, 2014.

Australian Taxation Office for the Commonwealth of Australia, *“Large business and tax compliance”*, 2014.

Avolio D. e Eufemi A., *“Le Istruzioni dell’Agenzia per gli Accordi preventivi per imprese con attività internazionale”*, in *“Corriere Tributario”*, n. 17 del 2016, pag. 1283.

- Ballini B., *“Le novità introdotte dal D.Lgs. 14 luglio 2020, n. 75 in attuazione della c.d. Direttiva PIF”*, in *“Discrimen”*, 28 luglio 2020.
- Balzarotti L. e Miccolupi B., *“La truffa di Enron, 15 anni fa Le tappe del default”*, in *Archivio del Corriere della Sera*, 3 dicembre 2016.
- Banca d'Italia, *“Disposizioni di vigilanza per le banche”*, Circolare n. 285 del 17 dicembre 2013.
- Barford V. e Holt G., *“Google, Amazon, Starbucks: The rise of ‘tax shaming’”*, in *“BBC News Magazine”*, 2013.
- Baroni G., *“Prime osservazioni sullo ‘schema’ di Decreto Legislativo di recepimento della c.d. DAC 6”*, in *“Rivista Telematica di Diritto Tributario”*, Pacini Giuridica, 2020.
- Bartoli R., *“Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza”*, in *“Sistema Penale”*, 19 marzo 2020.
- Basilavecchia M., *“Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario”*, Terza edizione ampliata, G. Giappichelli Editore, 2018.
- Bava F., *“Sistemi di controllo interno: i “processi” per la gestione dei rischi aziendali”*, in *A&F n.12*, 2004.
- Bellini M. e Di Trapani S., *“DAC 6 e transfer pricing. Commenti sulla categoria di hallmark ‘E’”*, in *“Rivista di Diritto Tributario”*, 2020.
- Bencini F. e Filippini L., *“Controlli contabili e legami con l’attività di programmazione aziendale. La legge 262/2005”*, in *“Contabilità, Finanza e Controllo”*, n. 7, 2009.
- Berliri, A., *“Appunti sul fondamento e sul contenuto dell’art. 23 della Costituzione”*, in *“Studi in onore di A. D. Giannini”*, Milano 1961.
- Bernstein P., *“Risk as a History of Ideas”*, in *“Financial Analysts Journal”*, Vol. 51, No. 1, 1995.
- Bistarelli F., *“Obbligo di contraddittorio preventivo contingentato al tipo di accertamento”*, in *“Fisco Oggi”*, 7 luglio 2020.
- Bonifacio G., *“Rassegna di Giurisprudenza. I reati tributari (2016-2019)”* Parte prima, in *“Diritto e Pratica Tributaria”* n. 6, 2019.
- Borsari R., Falavigna F., *“Whistleblowing, obbligo di segreto e ‘giusta causa’ di rivelazione”*, in *“Rivista231”*, 2018.

Braithwaite V. e Braithwaite J., *“Managing taxation compliance: The evolution of the Australian Taxation Office compliance model”*, in M. Walpole & C. Evans (Eds), 2001.

Brauner Y., *“BEPS: An Interim Evaluation”*, in *“World Tax Journal”*, Febbraio 2014.

Bregolato M., *“Ravvedimento operoso 2015, tutte le novità di stabilità”*, in *“Fisco e Tasse”*, 2015.

Bronzewska K. e Tamburro V., *“Cooperative Compliance in Italy – Does it Stand a Chance?”* in *“European Taxation”*, IBFD, 2013.

Buccico C., *“Lo Statuto del contribuente: principi e lacune”*, in *“Il Fisco”* n. 19, 2001.

Buonamassa G., e Gerardi G., *“Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale”*, in *“Bilancio e reddito d’impresa”*, n.8 del 2016.

Canton G e Meulepas M., *“Cooperative compliance e tax control framework: strumenti di certezza fiscale preventiva”*, in *“Amministrazione & Finanza”* n. 3, 2014.

Cantone E. *“Il rischio di impresa: un’introduzione”*, Centro Studi Finanza, 2020.

Canzio G., Cerqua L. D., Luparia L. (a cura di), *“Diritto penale delle società”*, CEDAM, Wolters Kluwer, Padova, 2014.

Canzio G., Cerqua L.D. e Luparia L. (a cura di), *“Diritto penale delle società. Accertamento delle responsabilità individuali e processo alla persona giuridica”*, Wolters Kluwer, CEDAM, 2016,

Caparello A., *“Rischio fiscale: imprese sempre più organizzate ma c’è ancora da fare”*, in *“Wall Street Italia”*, 2020

Caraccioli I., Ghiselli F., Mattia S., Rizzardi R. e Valente P., *“Proposta di un manifesto generale per la ‘Tax Compliance’ e i rapporti tra Stato e cittadino-contribuente”*, in *“Corriere Tributario”* n. 22, 2014.

Carinci A. e Deotto D., *“Dichiarazione a favore del contribuente e istanza di rimborso dopo la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione”*, in *“Il fisco”* n. 32, 2016.

Carinci A., *“La nuova dichiarazione integrativa di favore”*, in *“Il fisco”* n. 4, 2017.

Carpentieri L., *“Riserva di legge e consenso al tributo”*, in *Diritto On line* 2015, Enciclopedia Treccani.

- Castroonuovo D., De Simone G., Ginevra E., Lionzo A., Negri D. e Varraso G. (a cura di), *“Compliance: responsabilità da reato degli enti collettivi”*, IPSOA, 2019.
- Cavazzuti F. e Di Pietro A., *“Fisco e sistemi Fiscali”* in Enciclopedia delle Scienze Sociali (1994), Enciclopedia Treccani.
- Centonze F. e Mantovani M. (a cura di), *“La responsabilità ‘penale’ degli enti. Dieci proposte di riforma”*, Bologna, Il Mulino, 2016.
- Chapman, R. J., *“Tools and techniques for enterprise risk management”*, London: Wiley, 2006.
- Chapman, R. J., *“Simple tools and techniques for enterprise risk management”*, John Wiley & Sons, 2011.
- Chiodaroli L., Valsecchi A e Canton G., *“Tax function of the future: la tecnologia a servizio della fiscalità”*, in *“Amministrazione Finanziaria”* n. 10, 2017.
- Colli Vignarelli A., *“Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria”*, in *“Diritto e Pratica Tributaria”* n.3, 2005.
- Comando generale della Guardia di Finanza, *“Modifiche alla disciplina dei reati tributari e della responsabilità amministrativa degli enti”*, Cric. N. 216816 del 1° settembre 2020.
- Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration, *“Tax supervision – made to measure. Flexible when possible, strict where necessary”*, 2012.
- Committeri M. e Scifoni G., *“Revisione degli interpelli: migliorano dialogo e collaborazione tra Fisco e contribuente?”*, in *“Corriere Tributario”* n. 43, 2015.
- Confindustria, *“Linee Guida per la costruzione di modelli di organizzazione, gestione e controllo. Ai sensi del Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231”*, 7 marzo 2002.
- Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), *“Principi consolidati per la redazione dei modelli organizzativi e l’attività dell’organismo di vigilanza e prospettive di revisione del d.lgs. 8 giugno 2001, n.231”*, 19 febbraio 2019.
- Conte D., *“Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull’imponibile”*, CEDAM, 2018.

- Cordeiro Guerra R., *“La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della compliance?”*, in *“Corriere Tributario”* n. 5, 2015.
- Corsaro C. e Zambrini M., *“Il recepimento della Direttiva PIF e le novità in materia di reati contro la pubblica amministrazione e reati tributari. L’ulteriore ampliamento dei reati presupposto per la responsabilità degli enti”*, in *Giurisprudenza Penale*, 2020.
- Corso P., *“Dalle Direttive UE rischi di disomogeneità per reati tributari e responsabilità degli enti”*, in *“Corriere Tributario”* n. 5, 2019.
- Corso P., *“Il sistema 231 rischia di morire. Anche per la direttiva PIF”*, in, IPSOA Professionalità Quotidiana, Wolters Kluwer, 2020.
- Corso P., *“Processo penale tributario e 231: il Coronavirus li rimette al centro di una riforma?”*, in, IPSOA Professionalità Quotidiana, Wolters Kluwer, 2020.
- Covello V.T. e Mumpower J., *“Risk Analysis and Risk Management: An Historical Perspective”*, in *“Risk Analysis”*, Volume 5, Issue 2, 1985.
- D’Amora F., *“Il whistleblowing dopo la L. n. 179/2017”*, Giuffrè, 2019.
- D’Avirro A., *“Confisca diretta, per equivalente e ‘allargata’ nei reati tributari”*, in *“Rassegna Tributaria”* n. 2, 2020.
- De Nicola A. e Rotunno I. in collaborazione con il Centro Studi dell’AODV231 (Associazione dei Componenti degli Organismi di Vigilanza ex D.Lgs. 231/2001), *“Il Whistleblowing”*, luglio 2019.
- De Simone G., *“La responsabilità da reato degli enti: natura giuridica e criteri (oggettivi) d’imputazione”*, in *“Diritto Penale Contemporaneo”*, 2010.
- De Vero G., *“La responsabilità penale delle persone giuridiche”*, Giuffrè, Milano, 2008.
- Del Federico L., *“Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali”*, in *“Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario”*, La Rosa S. (a cura di), 2008.
- Dell’Osso A.M. e Pellicchia I., *“Attuazione della Direttiva PIF ed estensione del perimetro dei reati tributari ex D.Lgs. n. 231/2001”*, in *“Il Fisco”* n. 34, 2020.
- Della Rovere A. e Vincenti F., *“Il tax risk management quale strumento di governance per le imprese”*, in *“Amministrazione e Finanza”*, n.8, 2017.

Della Rovere A. e Vincenti F., *“Pianificazione fiscale aggressiva: obblighi di disclosure”*, in *“Amministrazione e Finanza”* n. 11, 2017.

Deloitte Legal, *“Emergenza COVID-19 e Rischi 231. Coronavirus Legal Tips”*, 24 aprile 2020.

Deloitte, *“Global Risk Management Survey”*, seventh edition, 2011.

Desai M., Dyck A. e Zingales L., *“Theft and taxes”*, in *“Journal of Financial Economics”*, 84(3), 2007.

Devereux M.P., Griffith R., Klemm A., *“Can international tax competition explain corporate income tax reforms?”*, in *“Economic Policy”* n. 35, 2002.

Di Bella A., e Ritella A., *“Interpello sui nuovi investimenti oltre i confini nazionali”*, in *“Il Fisco”* n. 42, 2016.

Di Vizio F., *“La nuova disciplina penale in materia tributaria: la confisca allargata e la responsabilità degli enti”*, in *“il Quotidiano Giuridico”*, 2019.

Diddi A., *“La nuova ipotesi di confisca allargata per i reati tributari”*, in *“Bilancio e revisione”* n. 6, 2020.

Dodero A. e Leo M., *“Efficacia delle risposte ad interpello in presenza di mutamenti degli orientamenti interpretativi”*, in *“Corriere Tributario”* n. 6, 2020.

Durand A., *“I nuovi reati tributari previsti dal Decreto Fiscale 124/2019”*, in *“Economia e Diritto”*, dicembre 2019.

Dwenge N. e Treber L., *“Shaming and tax compliance”*, *Centre for Economic Policy Research (CEPR)* in *VoxEU*, 2018.

Dwenge N. e Treber L., *“Shaming for Tax Enforcement Evidence from a New-Policy”*, in *Centre for Economic Policy Research (CEPR)*, *CEPR Discussion Paper*, 2018.

European Commission, *“State aid: Commission expands Temporary Framework to further support micro, small and start-up companies and incentivise private investments”*, 2020.

European Commission, *“State aid: Commission adopts Temporary Framework to enable Member States to further support the economy in the COVI-19 outbreak”*, 2020.

European Commission, *“Temporary Framework for State aid measures to support the economy in the current COVID-19 outbreak”*, 19 marzo 2020, Bruxelles.

European Commission, Recommendation “*Aggressive Tax Planning*” n. 772 del 6 dicembre 2012.

Fanelli R., “*Il ravvedimento cambia pelle*”, in “*Corriere Tributario*” n. 6, 2015.

Fazio A., “*L’interpello tributario nella prospettiva della responsabilità sociale d’impresa*”, in “*Diritto e Pratica Tributaria*”, n. 2 del 2019, pag. 542.

Ferranti G., “*Dichiarazioni integrative a favore: più equilibrato il rapporto tra Fisco e Contribuenti*”, in “*Il Fisco*” n. 5, 2017.

Ferranti G., “*Le dichiarazioni integrative a favore approdano nel Mod. REDDITI 2017*”, in “*Il Fisco*” n. 16, 2017.

Ferroni B., “*Cooperative compliance, governance aziendale e tutoraggio*”, in “*Il Fisco*” n. 20, 2014.

Ferroni B., “*Cooperative compliance: finalmente ai blocchi di partenza il regime di adempimento collaborativo*”, in “*Il Fisco*” n. 21, 2016.

Ferroni B., “*Cooperative Compliance: partecipazione dei gruppi e profili di corporate governance*”, in “*Il Fisco*”, n. 42, 2016.

Ferroni B., “*Cooperative compliance: un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese*”, in “*Il Fisco*” n. 25, 2017.

Ferroni B., “*Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Il Fisco*” n. 38, 2016.

Ferroni B., “*Imprese multinazionali e cooperative compliance*”, in “*Il Fisco*” n. 3, 2017.

Ferroni B., “*In dirittura di arrivo il recepimento della DAC 6*”, in “*Il Fisco*” n. 42, 2019.

Ferroni B., “*Lo schema di decreto delegato sul nuovo regime di adempimento collaborativo*”, in “*Il Fisco*” n. 21, 2015.

Financial Accounting Standards Board (FASB), “*Qualitative Characteristics of Accounting Information*”, Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, 2008.

Finocchiaro S., “*In vigore la ‘riforma fiscale’: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*”, in “*Sistema Penale*”, 7 gennaio 2020.

- Finocchiaro S., *“Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale (d.l. n. 124/2019)”*, in *“Sistema Penale”*, 18 novembre 2019;
- Fiori G., *“Corporate Governance, regolamentazione contabile e trasparenza dell’informativa aziendale”*, Franco Angeli, Milano, 2002.
- Flora G., *“Dalla ‘spazza corrotti’ alla ‘spazza evasori’. Brevi note critiche sulle recenti innovazioni legislative in materia di reati tributari”*, in *“Rassegna Tributaria”* n. 1, 2020.
- Fondazione Luca Pacioli, *“Statuto in materia dei diritti del contribuente”*, studio n.2, Doc. n. 7 del 25 marzo 2002.
- Fontana A., *“Il fisco gioca contro, evasione, pressione fiscale e normativa complessa spiazzano la competitività Italiana”*, in Nota dal Centro Studi Confindustria n.1, 2014.
- Formica P. e Peruzzi L., *“Un altro passo verso un nuovo e più proficuo rapporto tra Fisco e contribuente”*, in *“Il Fisco”* n. 24, 2015.
- Fransoni G. e Coli F., *“L’inammissibilità degli interpelli”*, in *“Corriere Tributario”*, 2016.
- Fraschini G., Parisi N. e Rinoldi D., *“Protezione delle ‘vedette civiche’: il ruolo del whistleblowing in Italia”*, Transparency International Italia, Associazione contro la corruzione, 2009.
- Friedman J., Loomer G. e Vella J., *“Analyzing the Enhanced Relationship Between Corporate Taxpayers and Revenue Authorities: A U.K. Case Study”*, in *“Internal Revenue Service Bulletin”*, 2009.
- Fruscione L., Santacroce B., *“La gestione del rischio fiscale: il nuovo rapporto fisco-impresa”*, in *il fisco*, n. 20/2014, pag. 1957.
- Fusa E., *“D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 – Il sistema del controllo interno: importante elemento per la tax compliance”*, in *“Il Fisco”* n. 32, 2015.
- Gaffuri G., *“Il ruling internazionale”*, in *“Rassegna Tributaria”*, 2004.
- Galardo S. M., *“Cooperative compliance: relazioni Fisco-contribuente, la nuova sfida”*, in *“Corriere Tributario”* n. 36, 2016.

- Gallo F., *“Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo”*, in *“Diritto e Pratica Tributaria”* n. 85, 2014.
- Gallo F., *“Le ragioni del Fisco, etica e giustizia nella tassazione”*, Il mulino, 2007.
- Gallo G. e Peronace A., *“Fisco, la cooperative compliance fa i conti con due livelli di rischio”*, in *“IlSole24Ore”*, Norme e Tributi, 3 giugno 2017.
- Galluccio Mezio G., *“Diritto e Procedura penale degli enti negli USA”*, Wolters Kluwer – CEDAM, 2018.
- Gandini F., *“La responsabilità degli enti negli strumenti internazionali multilaterali, gli strumenti del Consiglio d’Europa”*, in *“Rivista231”*, luglio 2020.
- Garavaglia L., Piazza M. e Torre R., *“L’attuazione della direttiva sulla comunicazione dei meccanismi transfrontalieri da parte degli intermediari finanziari”*, in *“Diritto Bancario”*, Fiscalità Internazionale, 2020.
- Gavioli F., *“Covid-19: focus sui nuovi compiti dell’Organismo di Vigilanza”*, in *“Pratica Fiscale e Professionale”* n. 21, 2020.
- Gennai S. e Traversi A., *“Diritto penale commerciale”*, CEDAM, 2017.
- Ghini P. e Ledda F., *“L’importanza delle attività di Comunicazione, formazione e Informazione per l’efficacia del sistema 231”*, in *“Rivista231”* n. 4, 2019.
- Giglio Moro V. e Peverelli M., *“Interpello nuovi investimenti: modalità operative”*, in *“Fiscalità e Commercio Internazionale”* n. 7, 2016.
- Giuffrè B. e Milani A., *“L’operatività dell’OdV nell’emergenza COVID-19 e nella fase di rilancio”*, in *“Bilancio e Revisione”* n. 7, 2020.
- Gobbi G., Palazzo F. e Segura A., *“Le misure di sostegno finanziario alle imprese post-Covid 19 e le loro implicazioni di medio termine”*, Banca d’Italia Eurosystem, Note Covid-19, 15 aprile 2020.
- Gotti Tedeschi R., *“Efficacia dei sistemi di prevenzione e controllo infra-societari in tempi di Covid-19”*, in *“Bilancio e revisione”* n. 8, 2020.
- Grandinetti M., *“Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale”*, in *“Rassegna Tributaria”*, n.3 del 2017, pag. 660.

- Guerrini R., *“La responsabilità da reato degli enti: sanzioni e loro natura”*, Giuffrè, Milano, 2006.
- Her Majesty’s Revenues and Customs (HMRC), *“Tax Compliance Risk Management Process Template”*, 2007.
- Imperato L. *“L’adempimento collaborativo”*, in *“La nuova giustizia tributaria, i reati – il processo”*, Giarda A., Perini A. e Varraso G. (a cura di), CEDAM, Wolters Kluwer, 2016.
- International Fiscal Association, *“Initiative on the Enhanced Relationship”*, 2012.
- Iorio A. (a cura di), *“Reati Tributari. La nuova disciplina penale dopo la Manovra 2020”*, Il Sole 24 Ore, marzo 2020.
- Iorio A., *“Contro le dichiarazioni fraudolente lo scudo dei modelli organizzativi ‘231’”*, in *“Norme e Tributi”*, 7 novembre 2019.
- Kaplan R. e Mikes A., *“Managing Risks: a New Framework”*, Strategic Planning, in *“Harvard Business Review”*, 2012.
- Knight, Frank H. (1921), *“Risk, Uncertainty, and Profit”*, Boston, Houghton Mifflin Company.
- KPMG, Discussion paper, *“Developing the Concept of Tax Governance”*, 2007
- Latini S., *“Progetto ICAP: verso un nuovo approccio tra grandi aziende e Amministrazioni fiscali”*, in *“Fiscalità Internazionale”*, IPSOA, Wolters Kluwer, 2019.
- Lattanzi G. (a cura di), *“Reati e responsabilità degli enti”*, II edizione, Giuffrè, Milano, 2010
- Lenotti M., *“Co-operative compliance nella delega fiscale e nel Progetto Pilota dell’Agenzia delle Entrate”*, in *“Corriere Tributario”*, n. 21, 2014.
- Leo M., *“Alla ricerca di regole certe per investire: l’interpello sui nuovi investimenti”* in *“IPSOA Quotidiano”*, 6 ottobre 2016.
- Leo M., *“Cooperative Compliance: una strada lunga ed impervia”*, in *“Il Fisco”*, n. 38, 2016.
- Leo M., *“L’interpello sui nuovi investimenti: i chiarimenti dell’Agenzia delle entrate e le questioni ancora aperte”*, in *“Il Fisco”* n. 42, 2016.

- Leo M., “*Verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo*”. in “*Il Fisco*” n. 29 del 2015.
- Leone F. e Bono B., “*Co-operative compliance: verso un nuovo rapporto Fisco-contribuente*”, in “*A&F*” n.8, 2015.
- Liberatore G., “*Il nuovo ravvedimento operoso per gli errori dichiarativi*”, in “*Pratica fiscale e professionale*” n. 42, 2016.
- Loconte S. e Gargano L., “*La gestione del rischio fiscale: la G.d.F. fa il punto*”, in “*Bilancio e Reddito d’Impresa*” n. 2, 2013.
- Loconte S., “*La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici entra nel catalogo 231*”, in IPSOA Professionalità Quotidiana, Wolters Kluwer, 2020.
- Loconte S., “*Occultamento o distruzione della contabilità: pene più severe e responsabilità 231*”, in IPSOA Professionalità Quotidiana, Wolters Kluwer, 2020.
- Loconte S., “*Reati tributari presupposto della responsabilità 231: come aggiornare i modelli organizzativi*”, in, IPSOA Professionalità Quotidiana, Wolters Kluwer, 2020.
- Logozzo M., “*I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela piena o parziale?*”, in “*Diritto e Pratica Tributaria*”, n. 6 del 2018.
- Logozzo M., “*Le dichiarazioni integrative in aumento e diminuzione*”, in “*Corriere tributario*” n. 9, 2002.
- Luparia Donati L. e Vaciago G., “*Compliance 231. Modelli organizzativi e OdV tra prassi applicative ed esperienze di settore*”, Gruppo24Ore, 2020.
- Manacorda S., “*L’idoneità preventiva dei modelli organizzativi nella responsabilità da reato degli enti: analisi critica e linee evolutive*”, in “*Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell’Economia*”, 1/2, 2017.
- Mangili M. e Artina V., “*Redditi 2017: il nuovo quadro DI per le dichiarazioni integrative a favore*”, in “*Pratica fiscale e professionale*” n.15, 2017.
- Marino G., “*Corporate Tax Governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione di impresa*”, Egea. 2018.
- Marinucci G., Dolcini E. e Gatta G.L., “*Manuale di Diritto Penale. Parte Generale*”, Giuffrè Editore, 2017.

- Mark, R., Galai, D., & Crouhy, M., *“The essentials of risk management”*, McGraw Hill, 2006.
- Marongiu G., *“Lo Statuto dei diritti del Contribuente”*, G. Giappichelli Editore – Torino, 2007.
- Marongiu G., *“Lo statuto dei diritti del contribuente”*, in *“Il Fisco”* n.1, 2006.
- Marongiu G., *“Per una carta dei diritti del contribuente”*, in *“Biblioteca della libertà”*, n.130, Torino 1995.
- Marongiu G., *“Statuto del contribuente: primo consuntivo a un anno dall’entrata in vigore”*, in *“Corriere Tributario”*, 2001.
- Marongiu, G., *“I fondamenti costituzionali dell’imposizione tributaria”*, Torino, 1991.
- Marzo G., Scarpino E., Bismondo C., *“Le PMI italiane e i rischi finanziari e di mercato: un’analisi empirica”*, in *“Amministrazione e Finanza”* n.8, 2015.
- Mastromatteo A. e Santacroce B., *“Accordi preventivi per l’internazionalizzazione e interpello sui nuovi investimenti”*, in *“Il Fisco”* n. 38, 2015.
- Mastromatteo A. e Santacroce B., *“Istruttoria degli interpelli tra regolarizzazione dell’istanza e documentazione integrativa”*, in *“Il Fisco”* n. 24, 2016.
- Melillo C., *“Compliance Fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali”*, IPSOA, Wolters Kluwer, 2019.
- Melillo C., *“L’evoluzione del rapporto Fisco-Impresa secondo le linee guida dell’OCSE”*, in *“Rassegna Tributaria”*, 2015.
- Melillo C., *“Regime di adempimento collaborativo e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri”*, in *“Diritto e Pratica Tributaria”* n. 6, 2015.
- Melis G., *“Lezioni di diritto tributario”*, Quinta edizione, G. Giappichelli Editore, 2017.
- Melis G., *“Manuale di Diritto Tributario”*, G. Giappichelli Torino, 2019.
- Melis G., *“Tax compliance e sanzioni tributarie”*, in *“Rassegna Tributaria”* n.3, 2017.
- Menicacci L. e Neri L., *“Tax risk reporting: uno strumento a supporto del management”*, in *“Amministrazione e Finanza”* n. 2, 2017.

- Mercatelli A., “*Cooperative compliance’ Fisco-imprese: cosa c’è di nuovo e di vero*”, in “*Pratica fiscale e professionale*” n. 29, 2016.
- Mercatelli A., “*Cooperative compliance: come funziona il nuovo interpello ‘sprint’*”, in “*Pratica fiscale e professionale*” n. 32-33, 2016.
- Mercatelli A., “*Estensione del regime di ‘Cooperative compliance’ e altre risposte dell’Amministrazione*”, in “*Pratica fiscale e professionale*” n. 46, 2016.
- Ministero dell’Economia e delle Finanze, “*Le misure fiscali adottate dal Governo*”, 1° giugno 2020.
- Ministero dell’Economia e delle Finanze, “*Sostegno alla liquidità delle famiglie e delle imprese*”, 1° giugno 2020.
- Mobili M., “*Fisco, svolta per attrarre investimenti*”, in “*IlSole24Ore*”, 6 marzo 2016.
- Mongillo V., “*Il giudizio di idoneità del modello di organizzazione ex D.Lgs. 231/2001: incertezza dei parametri di riferimento e prospettive di soluzione*”, in “*Rivista231*” n. 3, 2011.
- Monk E., “*Vodafone closes Oxford St. store at £6bn tax protest*”, in “*DailyMail*”, 2010.
- Montalenti P., “*Prevenzione dei reati tributari (c.d. Cooperative Compliance), Modello 231, sistemi di controllo e governance societaria: profili generali e ipotesi di riforma*”, in “*Il Nuovo diritto delle società*”, fascicolo 9, 2017.
- Montinari C. e Sandalo A., “*Tax compliance, ICAP: la nuova frontiera internazionale tra multinazionali e amministrazioni fiscali*”, in “*Fiscalità Internazionale*”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2018.
- Morelli F., Orsini A., Mazzetti R. e Barnelli P., “*Il principio di derivazione rafforzata: approfondimenti operativi*”, in “*Amministrazione e Finanza*” n.10, 2019.
- Moretti P., “*Una riforma fiscale per uno sviluppo sostenibile*”, in “*Corriere Tributario*” n. 27, 2015.
- Morri S. e Guarino S., “*Il ruling italiano, la certezza del diritto e ... il terzo incomodo: la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*”, in “*Corriere Tributario*”, n. 13 del 2017.
- Motta M. e Peitz M., “*EU State aid policies in the time of COVID-19*”, VoxEU, Centre for Economic Policy Research (CEPR), 2020.

Nobile L., “*Cooperative compliance: primi approcci operativi*”, in “*Il Fisco*”, n. 42, 2016.

Nolan D., “*The Compliance Assurance Process: A New Approach to Corporate Tax Administration*”, in “*Journal of Tax Practice and Procedure*”, 2005.

Nussi M., “*Dichiarazione tributaria*”, in “*Dizionario di diritto pubblico*”, a cura di Cassese S., Milano, 2006, III, pag. 1797.

Nuzzolo A. e Valente P., “*Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco*”, in “*Il Fisco*” n. 19, 2014.

OECD, “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, OECD Publishing, Paris, 2013.

OECD, “*Background Brief, Inclusive Framework on BEPS*”, January 2017.

OECD, “*Co-operative Compliance: A framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”, OECD Publishing, Paris, 2013.

OECD, “*Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*”, OECD Publishing, Paris, 2016.

OECD, “*International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook*”, OECD, 2018, Paris.

OECD, “*International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook 2.0*”, OECD, 2019, Paris.

OECD, “*Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*”, OECD Publishing, 2015, Paris.

OECD, “*Principles of Corporate Governance*”, OECD Publishing, 2004

OECD, “*Study into the role of Tax Intermediaries*”, OECD Publishing, Paris, 2008.

OECD, “*Tax Certainty*”, IMF/OECD report for the G20 Finance Ministers, March 2017.

OECD, “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”, OECD Publishing 2017.

OECD, “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”, 1995.

- OECD, Forum on Tax Administration (FTA), *“Information Note: Tax Compliance and Tax Accounting Systems”*, OECD Publishing, Paris, 2010,
- Pacchiarotti F. e Naio F., *“Frode fiscale e ravvedimento operoso sconosciuto: la giurisprudenza smentisce la prassi”*, in *“Corriere Tributario”* n. 45, 2018.
- Palasciano A. e Palasciano G., *“Confisca allargata e responsabilità amministrativa degli enti anche per i reati tributari”*, in *“Il Fisco”* n. 7, 2020.
- Palasciano A. e Palasciano G., *“Reati tributari tra i presupposti della responsabilità amministrativa degli enti”*, in *il fisco*, n. 43/2019.
- Palestini S., *“Un modello di controllo per la gestione dei presidi relativi a reati tributari ex D.Lgs. n. 231/2001”*, in *“Amministrazione e Finanza”* n. 5, 2020.
- Pansarella M., *“La legge 262/2005 e il d.lgs. 231/2001: punti di contatto ed esigenze di coordinamento”*, in *“Rivista231”*, 2007.
- Parisi P. e Mazza P., *“Termini unificati per le dichiarazioni integrative”*, in *“Pratica fiscale e professionale”* n. 15, 2017.
- Pedone A., *“Evasori e tartassati: i nodi della politica tributaria italiana”*, Il mulino, 1979.
- Penna L. e Sorbara M., *“Ravvedimento operoso: ambito temporale e calcoli di convenienza a un anno dalla riforma”*, in *“Pratica fiscale e professionale”* n. 44, 2015.
- Pennesi M., *“Compliance, dialogo facilitato con le Entrate”*, in *“IlSole24Ore”*, Norme e Tributi, 29 giugno 2016.
- Pennesi M., *“Cooperative Tax Compliance: il Fisco cerca la collaborazione dei grandi contribuenti”*, in *“Corriere Tributario”* n. 29, 2013.
- Perini. A., *“Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019 (decreto fiscale), in “Sistema Penale”*, 3 dicembre 2019.
- Perrone A., *“Il diritto del mercato dei capitoli”*, II Edizione, Giuffrè Editore, 2018.
- Perrone L., *“Discrezionalità amministrativa (Diritto Tributario)”*, in *“Dizionario di diritto pubblico”*, a cura di Cassese S., 2006.
- Piazza M., *“Pianificazione fiscale aggressiva: quando scatta l’obbligo di comunicazione”*, in *“Fiscalità Internazionale”*, IPSOA, Wolters Kluwer, 2020.

- Piazza M., “*Scambio di informazioni su meccanismi transfrontalieri: proroga (opzionale) al 2021 causa Covid*”, in “*Fiscalità Internazionale*”, IPSOA, Wolters Kluwer, 2020.
- Piergallini C., “*Automazione e controllo penale: verso la privatizzazione delle fonti?*”, in “*Diritto Penale e Processo*”, 2015.
- Pistolesi F., “*Gli interpelli tributari*”, in “*Saggi di diritto Tributario*”, Giuffrè Editore, 2007.
- Pistolesi F., “*Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell’adempimento collaborativo*”, in “*Corriere Tributario*” n. 30, 2017.
- Pozzi M. e Mari G., “*I ‘modelli 231’ alla prova dell’emergenza Covi-19: nuovi rischi-reato e conseguenti strumenti di prevenzione e protezione dell’ente collettivo dalla responsabilità ex crimine*”, in “*Sistema Penale*”, 12 giugno 2020.
- Presutti A. e Bernasconi A., “*Manuale della responsabilità degli enti*”, II edizione, Giuffrè Francis Lefebvre, 2018.
- Prete F. e Prete M., “*Modello 231 e impatto Covid-19*”, in “*IlSole24Ore*”, 11 ottobre 2020.
- Ravera M. e Santacroce B., “*Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella ‘Cooperative Compliance’: impatti operativi per i gruppi d’impresa*”, in “*Corriere Tributario*” n. 47, 2016.
- Regan A., “*Until the EU tackles tax avoidance, big companies will keep getting away with it*”, in “*The Guardian*”, 2020.
- Resnati F., “*Reati tributari nel catalogo 231: come adeguare i modelli organizzativi*”, in IPSOA Professionalità Quotidiana, Wolters Kluwer, 2020.
- Ricca F., “*Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la compliance*”, in “*Corriere Tributario*” n. 43, 2014.
- Risolo L., “*I rischi fiscali: istituzione e trattamento contabile*”, in “*Pratica Fiscale e Professionale*” n. 48, 2013.
- Roggi P., “*Rischio e incertezza un profilo di storia dell’analisi economica*”. Università degli studi di Firenze, Dipartimento di Scienze Economiche. Firenze, 2011.

- Romano C. e Chiodaroli L., *“Regime di adempimento collaborativo: la risposta all’incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente”*, in *“Corriere Tributario”* n. 20, 2015.
- Romano C. e Conti D., *“Accordi preventivi e interpello per gli investitori: novità, evoluzioni e comparazione”*, in *“Corriere Tributario”*, 2015.
- Saez, E., Zucman, G., *“Keeping Business Alive: The Government as Buyer of Last Resort”*. Mimeo, 2020
- Salvini L., *“La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)”*, in *“Rivista di diritto tributario”*, 2000.
- Santacroce B. e Fruscione F., *“La gestione del rischio fiscale: possibili impatti per le imprese”*, in *“Il Fisco”* n. 20, 2014.
- Santoriello C., *“In G.U. il decreto di attuazione della Direttiva PIF: tutte le novità”*, in *“Quotidiano Giuridico”*, 16 luglio 2020.
- Santoro A., *“Internal audit, corporate governance e affidabilità fiscale?”*, in *“Dialoghi Tributari”* n. 1, 2011.
- Santoro A., Corti N. e Lupi R., *“Internal Audit, Corporate Governance e Affidabilità Fiscale”*, in *“Dialoghi Tributari”* n. 1, 2011.
- Santoro A., RL, Manzitti A., *“Ricchezza non registrata e pianificazioni fiscali aggressive: in che consiste la “cooperative compliance” della delega fiscale?”*, in *“Dialoghi Tributari”* n.2, 2014, pag. 127.
- Sbisà F., *“Responsabilità amministrativa degli enti (d.lgs. 231/01)”*, *Itinera Guide Operative IPSOA*, Wolters Kluwer, 2017.
- Scala G., *“Interpello sui nuovi investimenti: nuovi chiarimenti da parte dell’Agenzia”*, in *“IPSOA Quotidiano”*, 11 ottobre 2016.
- Scarcella A., *“La nuova Direttiva PIF: una prima lettura delle novità e delle sanzioni (... anche contro l’ente responsabile di frode lesiva degli interessi finanziari dell’UE)”*, in *“Rivista 231”*, 2020.
- Sepio G. e Tito E., *“Il nuovo ravvedimento operoso tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso”*, in *“Corriere Tributario”* n. 30, 2015.

Smith A., *“An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations”*, William Benton, publisher, Encyclopedia Britannica, 1952.

Stancati G. e Nobile L., *“Il contraddittorio nel regime di adempimento collaborativo”*, in *“Corriere Tributario”* n. 12, 2019.

Stancati G. e Pansarella M., *“Reato di autoriciclaggio e sistemi di controllo del rischio fiscale: una nuova prospettiva”*, in *“Corriere Tributario”* n. 30, 2015.

Tagliafierro F., L. Tagliafierro, *“Lo Statuto dei diritti del contribuente nei Paesi del Nord Europa”*, in *“Il Fisco”*, 2001.

Tamburro V., *“Nuove prospettive nel rapporto tra Fisco e contribuente: a proposito di una recente collettanea in tema di c.d. “Tax Assurance”*, in *“Diritto e Pratica Tributaria”* n. 3, 2016.

Tartagli Polcini G., *“L’inserimento dei reati tributari nel catalogo dei reati presupposto per la responsabilità degli enti”*, in *“Rivista231”* n.4, 2019.

The Netherlands Tax and Customs Administration (NTCA), *“Horizontal Monitoring within the medium to very large business segment”*, 2010.

The Scientific Council for Government Policy (WRR), *“De toekomst van de Nationale Rechtsstaat”* (*“The future of law-based society”*), 2002.

Tomassini A., *“La delega punta a tagliare la giungla degli interpelli”*, in *“IlSole24Ore”* 12 maggio 2014.

Tomassini A. *“L’interpello sui nuovi investimenti”*, in *“Corriere Tributario”*, 2015.

Tomassini A. e Martinelli A., *“Il nuovo ruling internazionale”*, in *“Corriere Tributario”*, n.24 del 2015, pag. 1843.

Tomassini A. e Pacelli F., *“Modello 231 e gestione del rischio fiscale nella prospettiva della cooperative compliance”*, in *“Corriere Tributario”* n.5, 2020.

Tomassini A., *“Il faro del Fisco su Compliance e fiscalità internazionale”*, in *“Corriere Tributario”* n. 39, 2014.

Tomassini A., *“L’ambizione della certezza del diritto (almeno) per i nuovi investimenti”*, in *“Il fisco”* n. 38, 2016.

- Tomassini A., *“Riordino degli interpelli: un’occasione da non perdere”*, in *“Corriere Tributario”* n. 18, 2014.
- Tomohara A., H.J. Lee and S. Lee, *“Did FIN 48 increase companies’ tax payments? Trade-off between disclosure and tax burdens”*, in *Applied Economics*, Vol. 44, 2012.
- Tosi L. e Tomassini A., *“Il ruling: tra natura negoziale e principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria”*, in *“Dialoghi di Diritto Tributario”*, 2004.
- Treanor J., *“Avoiding tax robs our public services, declares minister”*, in *“The Guardian”*, 2009.
- Trincherà T., *“La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali”*, in *“Diritto Penale Contemporaneo”*, 12 marzo 2014.
- Ufficio del Massimario e del Ruolo della Corte Suprema di Cassazione, *“La legge 19 dicembre 2019, n.157 di conversione del decreto legge 26 ottobre 2019, n.124, ‘Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili’: profili penalistici”*, 9 gennaio 2020.
- Valente P., *“‘Tax Governance’ e gestione del ‘compliance risk’”*, in *“Corriere Tributario”* n. 35, 2011.
- Valente P., *“Manuale del Transfer Pricing”*, Wolters Kluwer, 2018.
- Valente P., *“Ruling internazionale: le novità introdotte dallo schema di decreto internazionalizzazione”* in *“Bilancio e Reddito d’Impresa”*, n. 9 del 2015.
- Valente P., *“Tax planning aggressivo. Il Rapporto OCSE ‘Addressing Base Erosion and Profit Shifting’”*, in *“Il Fisco”* n. 12, 2013.
- Valente P., Rizzardi R., Consiglio P. e Mattia S., *“Interpello Internazionale. Modelli di Tax Compliance preventiva”*, IPSOA Fiscalità Internazionale, Wolters Kluwer, 2017.
- Valsania M., *“La madre di tutte le truffe contabili: lo scandalo Enron 12 anni dopo”*, in *“IlSole24Ore”*, 2 dicembre 2013.
- Vozza A., *“Modelli di controllo del rischio fiscale per prevenire l’autoriciclaggio da reati tributari”*, in *“Il Fisco”* n. 27, 2016.
- Zappi A., *“Ravvedimento operoso anche per la dichiarazione fraudolenta”*, in *“Il fisco”* n. 4, 2020.

Zizzo G., *“Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione tra Fisco e imprese”*, in *“Corriere Tributario”*, n. 1 del 2019.