



Cattedra di Diritto Tributario

Tax compliance: il regime di adempimento collaborativo

RELATORE

**Chiar.mo Prof. Avv.
Giuseppe Melis**

CORRELATORE

**Chiar.ma Prof.ssa. Avv.
Laura Castaldi**

CANDIDATO

Giovanni Geri – Matr. 148013

Anno Accademico **2021/2022**

Indice

1	Introduzione.....	6
2	Il rapporto tra fisco e contribuente	8
2.1	L'evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente.....	8
2.1.1	Il rapporto Fisco-contribuente nella Costituzione.....	10
2.1.2	Il rapporto tra Fisco-contribuente nell'Unione Europea	15
2.1.3	Il rapporto tra Fisco-contribuente nel panorama internazionale.....	21
2.1.4	Il rapporto tra Fisco e grandi contribuenti	38
2.2	Lo Statuto dei diritti del contribuente	44
2.3	Il contraddittorio endoprocedimentale	51
3	La tax compliance.....	60
3.1	La tax compliance nell'ordinamento italiano.....	60
3.2	Il ravvedimento operoso.....	65
3.3	La dichiarazione precompilata	79
3.4	Le lettere di compliance	85
3.5	Gli interpelli	90
3.5.1	L'interpello ordinario	92
3.5.2	L'interpello probatorio	95
3.5.3	L'interpello anti-abuso	99
3.5.4	L'interpello disapplicativo	100
3.5.5	L'interpello sui nuovi investimenti	103
3.5.6	Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.....	107
4	Il regime di cooperative compliance	114
4.1	Ratio dell'istituto e <i>iter</i> normativo.....	114
4.2	I requisiti soggettivi di accesso	116
4.3	I requisiti oggettivi di accesso.....	121
4.3.1	Il rischio fiscale.....	123
4.3.2	Il Tax Risk Managment.....	130
4.3.3	Il Tax Control Framework.....	134
4.4	La domanda di ammissione al regime e la verifica dei requisiti	140
4.5	Diritti e obblighi delle parti.....	146
4.6	La procedura	150
4.7	I controlli.....	154
4.8	Le cause di esclusione dal regime.....	156
5	Conclusioni.....	160
6	BIBLIOGRAFIA	163
	Monografie	163
	Articoli di dottrina.....	164

“Legum omnes servi sumus ut liberi esse possimus”

Marco Tullio Cicerone

1 INTRODUZIONE

Dall'analisi degli istituti che incentivano la collaborazione tra Fisco e contribuente emerge chiaramente il concetto di *tax compliance*. Il termine, di origine anglosassone, seppur privo di una precisa definizione giuridica, si riferisce all'insieme dei processi che sono volti a incentivare la collaborazione e il dialogo tra i soggetti interessati nel rapporto tributario.

La politica per la promozione della *tax compliance* ha condotto sia alla creazione di un rapporto innovativo tra i soggetti interessati dall'obbligazione tributaria, sia a incentivare l'adempimento spontaneo del contribuente. Infatti, l'abituale opposizione tra autorità e individuo, sta lasciando il posto a forme di collaborazione, dirette all'attuazione volontaria del dovere tributario (come espressione di solidarietà sociale) e incentrate sul consenso del contribuente.

In proposito, tale elaborato nel primo capitolo si pone l'obiettivo di analizzare l'evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente in Italia, a partire dai principi costituzionali su cui si fonda, per poi passare ad analizzare l'importante ruolo rivestito dal contesto sovranazionale e dall'OCSE.

Nel secondo capitolo si analizzeranno gli strumenti più importanti di *tax compliance* a disposizione del contribuente, la dichiarazione precompilata, le lettere di *compliance*, il ravvedimento operoso e gli interpelli, istituti che rappresentano alcuni esempi del nuovo rapporto tra fisco e contribuente, in cui l'Amministrazione Finanziaria non interviene solo nella fase sanzionatoria, ma fornisce al contribuente la possibilità di ravvedersi in tempo utile, con rilevanti benefici in termini economici.

Tali modelli di *tax compliance* hanno poi subito un ampliamento, in quanto (alla mitigazione delle conseguenze fiscali di un ravvedimento tempestivo) si è affiancata una fase di dialogo preventivo.

Seguendo dunque una logica volta ad eliminare il potenziale conflitto tra contribuente e Amministrazione finanziaria, il Legislatore nazionale ha promosso l'anticipazione del confronto, scegliendo di collocare il contraddittorio a monte, e non a valle, dei controlli delle autorità fiscali. Pertanto, il terzo capitolo affronterà il regime di adempimento collaborativo (*cooperative compliance*) introdotto con gli articoli 3 e successivi del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128. L'istituto è volto essenzialmente a promuovere ed incentivare, tramite accordi, la *disclosure* preventiva del contribuente, sulle situazioni considerate di maggiore rischio fiscale, in modo da ricercare preventivamente le soluzioni idonee ad evitare un possibile conflitto. Per la prima volta e tramite questo istituto, viene codificata nell'ordinamento, una disciplina sul diritto di partecipazione dei grandi contribuenti alle attività di controllo, condotte dall'Amministrazione finanziaria.

2 IL RAPPORTO TRA FISCO E CONTRIBUENTE

2.1 L'evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente

Nel 2019, il *tax gap*¹ in Italia ha raggiunto un valore pari a 99.2 miliardi di euro, di cui 86.5 miliardi di euro per mancate entrate fiscali e 12.7 miliardi di euro per contributive². Da una prima analisi dei dati, emerge la necessità di accrescere la fiducia del contribuente nell'Amministrazione finanziaria, al fine di ridurre il divario tra le imposte che l'Amministrazione finanziaria dovrebbe raccogliere e quelle effettivamente versate.

Negli ultimi anni, la produzione normativa in materia tributaria si è orientata in tal senso, andando ad attribuire un ruolo di primo piano alla collaborazione del contribuente con l'Amministrazione finanziaria. Al riguardo, il legislatore ha chiaramente recepito la necessità di un contraddittorio fra le parti, di un confronto con l'Amministrazione finanziaria per le situazioni complesse e di una maggiore tutela del contribuente.

La Legge delega n. 23, dell'11 marzo 2014 ha posto le basi per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. La stessa è stata un punto di svolta, avendo cristallizzato il principio della cosiddetta *enhanced relationship*, recependo così l'esigenza di un cambio di direzione nella relazione Fisco-contribuente, per garantire un miglior rapporto fra le parti e di conseguenza “*un quadro ordinamentale più*

1 Si tratta della misurazione del divario (*gap*) tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che i contribuenti avrebbero dovuto versare in un regime di perfetto adempimento degli obblighi tributari e contributivi previsti a legislazione vigente. In particolare, per quanto concerne la componente tributaria, il *tax gap*, calcolato come divario tra gettito teorico e gettito effettivo, esprime una misurazione della *tax non compliance* e consente di identificare e quantificare l'ampiezza dell'inadempimento spontaneo da parte dei contribuenti.

2 A. MAGNANI, “*L'evasione può costare 825 miliardi agli stati UE. Maglia nera? L'Italia*”, *IlSole24Ore*, 24 gennaio 2019.

*equo, capace di favorire gli investimenti delle imprese e, allo stesso tempo, di incentivare la contribuzione delle imprese alla spesa pubblica*³. È evidente come tale cambio di direzione apporti numerosi benefici ad entrambe le parti. Basti pensare all'introduzione di nuove forme di collaborazione, comunicazione preventiva e correzione spontanea da parte del contribuente, attraverso una riforma dei principali istituti deflattivi del contenzioso, come il *ruling*, l'interpello, il ravvedimento operoso e, tema centrale di questo elaborato, l'adempimento collaborativo.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 25/E ha evidenziato la necessità di un dialogo costante fra le parti del rapporto tributario, affinché: *“da un lato sia possibile rendere il contribuente 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 sia consentito all'Amministrazione finanziaria di individuare con maggiore attendibilità la sussistenza dei presupposti dell'atto in corso di definizione con effetti positivi sull'affidabilità dei controlli”*⁴.

Per sviluppare tale rapporto di collaborazione, non è sufficiente una semplice adesione da parte del contribuente alla prassi, ma è necessario un vero e proprio dialogo fra le parti in causa. Il contribuente, infatti, aderisce alla prassi al solo fine di evitare le eventuali sanzioni, a dimostrazione del fatto che l'adesione stessa deriva *“non da un ragionato consenso al tributo, ma dalla soggezione a determinazioni di un'autorità capace di coartarlo”*⁵.

3 SANTACROCE B., FRUSCIONE L., *“La gestione del rischio fiscale il nuovo rapporto Fisco-Impresa”*, in *Il fisco*, 2014, n. 20.

4 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 6 agosto 2014, n. 25/E.

5 RAGUCCI G., *“Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance”*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018.

2.1.1 Il rapporto Fisco-contribuente nella Costituzione

Pur avendo sopra brevemente trattato del rapporto Fisco-contribuente in Italia, per un corretto esame della materia occorre partire dalla disciplina contenuta nella Costituzione la quale agli art. 23, 53 e 97 va ad inquadrare il rapporto Fisco-contribuente.

L'art. 23 Cost., prevede che: “*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*”. La norma si riferisce ad ogni tipo di prestazione imposta, in un'ottica garantista del privato, il quale non potrà essere coartato, se non in forza di una legge o di un atto avente forza di legge (*no taxation without representation*).

L'art. 53 Cost., che contiene il principio di capacità contributiva, prevede che “*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*”. Esso rappresenta una trasposizione, in campo tributario, del principio cardine codificato dall'art. 2 della Costituzione, il quale chiama tutti i membri della collettività all'adempimento dei “*doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*”, nonché del principio di uguaglianza, di cui all'art. 3. Orbene, il citato articolo, svolge una triplice funzione: (i) solidaristica, in quanto chiama a concorrere tutti i cittadini alla spesa pubblica, in base a quelle che sono le disponibilità economiche di ognuno; (ii) garantista, che costituisce sia il presupposto, che il limite dell'imposizione, in quanto lo Stato può chiamare a contribuire soltanto chi ha una effettiva capacità di farlo; (iii) di parametro dell'imposizione medesima poiché, ogni prelievo tributario, deve essere effettuato nella misura e nei limiti della capacità contributiva.⁶

6 G. MELIS, “*Manuale di diritto tributario*”, G. Giappichelli Editore, 2022.

Pertanto le aliquote non dovranno trasformare il fenomeno impositivo, in quello para-espropriativo e non dovranno neanche intaccare il c.d. “minimo vitale”, che deve essere garantito dallo Stato per un’esistenza dignitosa.⁷

Il principio di progressività lascia invece un margine di manovra abbastanza ampio al Legislatore, mentre le pronunce della Corte Costituzionale hanno permesso che trovasse piena applicazione solo nelle c.d. imposte dirette, ossia quelle imposte che colpiscono il reddito o il patrimonio del soggetto passivo d’imposta, in quanto dovute per il solo fatto di possedere un reddito o di detenere un patrimonio. Quest’ultime sono direttamente collegate alla capacità contributiva del soggetto passivo d’imposta, a differenza delle c.d. imposte indirette, che invece incidono sul trasferimento o sul consumo della ricchezza, colpendo il soggetto passivo nel momento in cui utilizza il suo reddito.⁸

Attraverso una lettura sistematica di questi articoli, si può arrivare alla conclusione che, il rapporto di collaborazione Fisco-contribuente, deve essere reciproco, in quanto l’Amministrazione finanziaria svolge il suo dovere nel rispetto della legge e dei principi costituzionali, mentre il contribuente non deve vedere la pretesa impositiva come un atto di forza, ma come una contribuzione finalizzata al benessere della collettività.

In linea con quanto previsto dall’art. 97 Cost., l’articolo 1 della legge 241/1990 stabilisce come *“L’attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza, secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell’ordinamento comunitario”*, definendo

7 G. MARONGIU, “Lo Statuto dei diritti del contribuente nell’accertamento e nel processo tributario”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 6, 2014, p. 1, pag. 954 ss.

8 PUCCI S., “*Imposte dirette*”, *ilTributario.it*.

i criteri essenziali, ai quali deve attenersi l'Amministrazione Finanziaria, nell'espletamento dei propri compiti (seppur con ampio margine di discrezionalità).

Il principio di economicità sancisce che, nello svolgere la sua attività, la Pubblica Amministrazione deve usare il minor dispendio di mezzi e strumenti. L'attività amministrativa deve evitare ogni spreco e utilizzare, in maniera razionale e intelligente, le risorse materiali e personali, ottimizzando così i risultati e i profitti.⁹

I principi di pubblicità e trasparenza garantiscono ai cittadini di potersi informare sulle sue attività dell'amministrazione, riconoscendogli il diritto di accesso ai documenti amministrativi, nelle modalità previste dalla L. n. 241/90.

Ebbene, il procedimento di formazione dell'atto amministrativo è un procedimento pubblico e disciplinato dalla legge; ciò presuppone che, l'avvio dello stesso, deve essere portato a conoscenza degli interessati e che gli atti finali del procedimento devono essere necessariamente pubblicati. In virtù di questo, i soggetti interessati avranno il diritto di prendere visione degli atti e dei documenti procedurali, nonché di estrarne copia¹⁰.

Fondamentale espressione del principio di trasparenza, in ambito tributario, è l'obbligo della motivazione del provvedimento amministrativo. La motivazione dell'atto è essenziale, in quanto, per poter decidere se impugnare un provvedimento impositivo dell'Agenzia delle Entrate, dinanzi alle

9 M. CLARICH, *“Manuale di diritto amministrativo”*, Il Mulino, 2022.

10 G. PERROTTA, *“La pubblica amministrazione: definizione, struttura, principi e profili di criticità”*, in *Diritto.it*, 2012.

Commissioni Tributarie, il contribuente deve comprendere i fatti e le leggi su cui tale provvedimento si basa.

Senza un'adeguata motivazione, il contribuente sarebbe costretto a ricorrere "al buio", ovvero senza avere piena contezza della violazione contestata e di conseguenza sarebbe molto difficile, per lui, esercitare il diritto alla difesa, riconosciuto all'art. 24 della Costituzione. D'altra parte, in assenza di un obbligo di motivazione, l'amministrazione verrebbe deresponsabilizzata, nonché legittimata a emettere accertamenti imprecisi o superficiali, riservandosi poi il diritto di integrare le motivazioni in sede giudiziaria.

Oltre ad essere garanzia del diritto di difesa, la motivazione è l'unica manifestazione esterna delle modalità con cui viene esercitato il potere istruttorio, sulla base del quale sarà poi emanato l'atto sanzionatorio. In questo senso, la motivazione può essere vista come un contrappeso al potere autoritativo di emanare atti unilaterali, che possono diventare definitivi se non contestati.

In conclusione, la motivazione, non solo assolve alla funzione di garantire il diritto alla tutela del contribuente, ma serve anche a valutare l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa, l'esercizio dei poteri investigativi, la correttezza delle indagini, nonché la legittimità intrinseca nell'esercizio di tali poteri.¹¹.

Gli interventi legislativi degli anni '90, sono andati a rafforzare di molto quella che è la collaborazione Fisco-contribuente, sia recependo istituti di carattere internazionale, sia introducendone di nuovi, abbandonando quella visione di contribuente quale mero soggetto passivo e abbracciando un'idea di rapporto meno rigido, incentrato sulla collaborazione. Alla luce della

11 VANZ, "Osservazioni critiche sull'orientamento della cassazione in tema di motivazione e prova", in *Giurisprudenza delle Imposte*, 2000.

normativa emanata, deve rilevarsi una differenza significativa con quello che è il procedimento amministrativo in generale (disciplinato dalla L. n. 241/1990), prettamente incentrato sul raggiungimento del bilanciamento fra l'interesse pubblico e quello del privato, attraverso la partecipazione del cittadino al procedimento¹². Nel rapporto tributario, infatti, nonostante le importanti novità introdotte, si continua a parlare di "istituti partecipativi", andando ad delineare quelle che sono alcune fasi di collaborazione all'interno del rapporto (non essendo ammesse per tutto l'intero procedimento).

Senza dubbio, la mancanza di una raccolta unitaria, che vada a definire il rapporto Fisco-contribuente, non agevola l'inquadramento dello stesso. Ebbene, le regole sul procedimento tributario, si traggono dalle singole leggi d'imposta, quali il D.P.R. n. 600/1973 in materia di accertamento delle imposte sui redditi, il D.P.R. n. 633/1972 in materia di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto e il D.P.R. n. 602/1973 in materia di riscossione dei tributi. Il Legislatore, avvertendo l'esigenza di chiarezza e certezza sulla normativa tributaria, è intervenuto promulgando la Legge n. 212 del 27 luglio 2000, con l'intento di creare un Testo Unico, che regoli il rapporto Fisco-contribuente. Sull'onda delle riforme fiscali, possiamo anticipare che l'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente (che verrà esaminato in seguito), rappresenta, senza dubbio, una delle più importanti tappe raggiunte, per rendere realmente collaborativo e trasparente il rapporto tra l'Agenzia delle Entrate e i cittadini¹³.

12 L. FACONDINI, "La partecipazione al procedimento amministrativo, *Gazzetta Amministrativa*", 2019.

13 L. MURCIANO, "Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa sull'art. 23 Cost.", *Riv. dir. trib.* 2002, pag. 921, fasc. 9.

2.1.2 Il rapporto tra Fisco-contribuente nell'Unione Europea

La Carta di Nizza costituisce il pilastro per la tutela del contribuente a livello europeo.¹⁴ Pertanto, l'esigenza di garantire un'adeguata tutela dei contribuenti, rispetto alle Autorità fiscali, si manifesta sia in ambito nazionale che comunitario dove, il principio del contraddittorio e il rispetto del diritto di difesa della parte privata, è contemplato anche nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, da tempi più remoti rispetto a quella nazionale.

La fonte normativa, del diritto al contraddittorio, è stato individuato dalla Corte negli artt. 41, 47 e 48 della Carta, che rispettivamente assicurano: il diritto ad una buona amministrazione, il diritto di difesa e il diritto ad un equo processo in ogni procedimento giurisdizionale.

La Corte di Giustizia sancisce inoltre che, qualora le decisioni vadano ad incidere sugli interessi dei destinatari, questi devono essere messi in condizione di poter esplicitare il loro punto di vista, circa gli elementi che determineranno la decisione dell'amministrazione. Orbene, l'assenza del contraddittorio, può determinare l'annullamento del provvedimento emanato dall'amministrazione, qualora si evidenzi che la sua instaurazione avrebbe potuto portare ad un risultato diverso, ovvero qualora il contribuente avrebbe

14 Per un approfondimento sul tema si veda: MELIS G., PERSIANI A., *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, Diritto e Pratica Tributaria, 2013, n. 2. Nell'articolo gli autori evidenziano, tra l'altro, che "un ulteriore spunto di interesse in merito alla interrelazione tra i diritti fondamentali tutelati dalla CEDU e dalla Carta di Nizza e la materia tributaria proviene dal c.d. «diritto al silenzio», in base al quale l'individuo non è tenuto ad autoaccusarsi. Il principio del *nemo tenetur se detegere* trova tutela tanto nell'ambito della CEDU, quanto nel contesto comunitario ove è stato ritenuto un principio generale dell'ordinamento dell'Unione europea". Si tratta di un tema di stretta attualità, con particolare riferimento alla normativa domestica che prevede l'applicazione di sanzioni penali nel caso in cui siano fornite false informazioni all'Amministrazione Finanziaria, ai sensi dell'art. 11, comma 1, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214.

potuto esporre fatti inerenti la sua condizione o apportare correzioni tali da cambiarne il contenuto¹⁵.

Orbene, appare necessario delineare il contesto in cui sono stati emanati gli Statuti del Contribuente, prima di procedere alla disamina della proposta di uno "Statuto Europeo del Contribuente", volto ad uniformare la tutela dei diritti dei contribuenti nei diversi Paesi europei.

Anzitutto, la tassazione viene gestita a livello nazionale e per i contribuenti di molti Paesi, la tutela principale è data dalla propria Costituzione nazionale. La Germania è un esempio emblematico, di come la Corte Costituzionale, svolga un ruolo di primo piano nella tutela degli stessi¹⁶.

In altri Paesi membri dell'Unione Europea, i diritti dei contribuenti sono invece tutelati dalle disposizioni dei trattati che istituiscono l'Unione e dai principi generali del diritto dell'Unione europea, in quanto applicabili. Tra questi rientra anche il principio dell'effettività, che è stato applicato dalla Corte di Giustizia dell'UE, a tutela dei diritti del contribuente.

Inoltre, tutti gli Stati membri del Consiglio d'Europa sono parti della Convenzione Europea dei Diritti dell'uomo (CEDU)¹⁷. Questa Convenzione

15 Per una trattazione esaustiva dell'argomento si veda il paragrafo 2.3.

16 Non da ultimo la Corte costituzionale tedesca ha bloccato la ratifica del Recovery fund, non è infatti la prima volta che la Corte ha tentato di bloccare iniziative di integrazione monetaria e finanziaria europea, in quanto potrebbero chiamare i contribuenti tedeschi a rispondere di decisioni prese da altri governi. Con la stessa motivazione poco meno di due anni fa, a maggio 2020, l'organismo costituzionale tedesco ha chiamato la Bce a giustificare la proporzionalità degli acquisti di titoli effettuati attraverso il quantitative easing. Come conseguenza della sentenza sarebbe stato in astratto possibile vietare alla Bundesbank, la banca centrale tedesca, di partecipare al programma.

17 Approvata dal Parlamento europeo nel novembre 2000, è stata sottoscritta dal presidente di turno dell'Unione Europea (UE) nel 2007. Come stabilito nell'art. 6 del Trattato sull'Unione Europea (versione risultante dal Trattato di Lisbona del 2007), pur non essendo integrata nel Trattato, la Carta ha lo stesso valore giuridico di quest'ultimo. La Carta enuncia i diritti civili, politici, economici e sociali dei cittadini europei e di tutte le persone che vivono sul territorio dell'Unione. Si compone di 54 articoli e di un preambolo, in cui sono richiamati i valori spirituali e morali dell'UE.

non è stata redatta appositamente per la tutela dei diritti dei contribuenti, pertanto le garanzie che ne derivano, sotto il profilo interpretativo, risultano sporadiche e talvolta inadeguate¹⁸.

C'è anche da dire che, la Convenzione ha trovato applicazione in seguito alla sentenza del Consiglio di Stato francese, nella quale i giudici disapplicano (per violazione ingiustificata dell'art. 1 del Primo Protocollo aggiunto alla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e le libertà fondamentali) la norma con la quale era stato abrogato, prima della fine del periodo di imposta di riferimento, un credito di imposta "incentivante", introdotto da una legge precedente¹⁹.

Inoltre, in alcuni Paesi le tutele sono contenute nella normale legislazione fiscale, mentre in altri, tali disposizioni sono contenute in una legislazione separata, che riguarda appositamente i diritti dei contribuenti²⁰.

In generale, si può fare una distinzione tra due tipologie di fonti dei diritti (e degli obblighi) dei contribuenti: da un lato troviamo gli Statuti del Contribuente, ovvero una legge che stabilisce in forma sintetica i diritti dei contribuenti (ne sono un esempio le sopracitate legislazioni di Spagna e Italia ma anche il *Taxpayers' Bills of Rights* promulgato a livello federale negli Stati

18 P. BAKER "Taxation and the European Convention on Human Rights", British Tax Review, 2000.

19 Le disposizioni di cui all'art. 1 del primo protocollo della Convenzione europea sulla salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (tutela della proprietà) non ostano a che il legislatore adotti nuove disposizioni che rimettano in discussione, anche retroattivamente, diritti economici previsti da leggi in vigore, purché ciò sia al fine di trovare un giusto equilibrio tra la violazione di tali diritti e le ragioni di interesse generale. Il giudice è tenuto a verificare la sussistenza e proporzionalità di una tale giustificazione e, ove essa non sussista, la norma va disapplicata nella parte in cui incide su fattispecie già verificatesi o, comunque, da verificarsi nel periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della modifica. (Conseil d'État, Sotto Sezioni riunite 3, 8, 9 e 1, Sent. 4 giugno 2012, n. 308996).

20 È il caso della Spagna con la legge del 26 febbraio 1998 n. 1 intitolata "*Ley de derechos y garantías de los contribuyentes*" e ovviamente dell'Italia con la legge 27 luglio 2000, n. 212 recante "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*".

Uniti) e dall'altro, le c.d. Carte del Contribuente, che sono solitamente pubblicate dalle autorità fiscali o dal Ministero responsabile della riscossione delle imposte (come ad esempio la "*Charte du Contribuable*" francese, assomigliante ad un piccolo manuale informativo, contenente un insieme di regole pratiche per il contribuente sottoposto a verifica fiscale estratte dal *Code général des impôts* e dai *Livres des procédures fiscales*).

Ciò ovviamente non significa che le Carte non abbiano effetto legale, esse possono essere definite come una breve e accessibile guida dei diritti (e degli obblighi) fondamentali dei contribuenti, nei rapporti con il fisco. L'effetto giuridico degli Statuti, può comunque variare da Paese a Paese, a seconda delle tradizioni giuridiche e delle altre tutele esistenti (ad esempio, il diritto alla privacy ecc.).

Al fine di contrastare fenomeni di evasione o elusione all'interno del mercato unico, la Commissione Europea ha predisposto, nel 2012, un piano d'azione ("*An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*") ed ha istituito una piattaforma per la buona governance fiscale, la pianificazione fiscale aggressiva e la doppia imposizione ("*Platform for tax good governance, aggressive tax planning and double taxation*"), costituita da rappresentanti a livello europeo della società civile, del mondo imprenditoriale e delle organizzazioni professionali con elevata esperienza in materia fiscale.

Al fine di rendere più funzionale l'adempimento degli obblighi fiscali, la Commissione ha previsto la realizzazione di uno spazio online, ad accesso controllato, per tasse ed imposte, nonché uno sportello unico, utilizzabile dai contribuenti degli stati membri (residenti e non), per favorire l'espletamento degli obblighi fiscali ed incentivare la *tax compliance*.

In linea con le politiche di collaborazione e trasparenza, appartiene la proposta della Commissione Europea, di adottare di uno Statuto Europeo del contribuente (c.d. “*European Taxpayer’s Code*”), a cui sono seguite due consultazioni nel 2013 e che hanno portato, nel 2016, alla pubblicazione di un documento, predisposto da diversi stati membri, intitolato “*Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente*”. Il documento ha l’obiettivo di fissare i principi generali e le norme volte al consolidamento della cooperazione, ma soprattutto di impostare il rapporto fiduciario tra Amministrazioni e contribuenti, affinché questo possa basarsi, non solo sull’attività di controllo, ma anche sullo scambio.

E’ possibile anticipare che, il Codice Europeo imporrà la legittimità e la certezza del diritto alla base dei rapporti tra privato e Fisco. In particolare, i contribuenti avranno l’obbligo di versare solo le imposte richieste dalla legge (e nella misura in esse prevista), gli stessi potranno esigere che gli Uffici usino ragionevolezza e coerenza nell’applicazione delle leggi tributarie e che lo scopo, delle regole e delle procedure fiscali, risulti chiaro, infine le decisioni delle amministrazioni dovranno tassativamente essere conformi alla legge.

Altro elemento importante è quello della non discriminazione e parità di trattamento dei contribuenti, in base al quale viene garantito che, le informazioni e i servizi, gestiti dalle amministrazioni, siano accessibili a tutti i contribuenti, al fine di soddisfare le loro necessità; inoltre nel rispetto della presunzione di onestà del contribuente, l’Ufficio dovrà reputare veritiere ed oneste, tutte le informazioni del privato fino a prova contraria.

Tra i doveri di cui l’Amministrazione è investita, rientra il mantenimento del segreto fiscale e della protezione dei dati personali del contribuente, poiché la loro divulgazione potrebbe determinare nocimento al privato, nonché il dovere di adottare un comportamento proattivo ed erogare servizi mirati per agevolare l’adempimento dei contribuenti. Dall’altro lato, i contribuenti

hanno il dovere di dichiarare onestamente tutti i loro redditi imponibili e pagare le tasse dovute; devono altresì collaborare pienamente e presentare puntualmente tutte le dichiarazioni fiscali, dei redditi e le informazioni richieste, nonché versare le imposte entro la scadenza stabilita.

Ebbene, il Codice Europeo del Contribuente contiene orientamenti mirati a garantire l'equilibrio tra diritti e doveri dei contribuenti e delle Amministrazioni fiscali. Esso si basa sui principi generali e sulle migliori prassi degli Stati membri, considerate più utili al fine di rafforzare la cooperazione e la fiducia, tra le Amministrazioni fiscali e i contribuenti, per garantire una maggiore trasparenza dei diritti e degli obblighi di entrambi.

Orbene, il Codice non ha carattere vincolante, dovrà piuttosto essere considerato un modello da seguire, che gli Stati membri potranno integrare o adattare, tenendo conto delle esigenze o del contesto a livello nazionale. Il Codice Europeo del Contribuente dovrebbe pertanto essere d'aiuto a rendere più efficace la riscossione delle imposte, migliorando i rapporti tra i contribuenti e le Amministrazioni fiscali.

In conclusione, ci auspichiamo che, il Codice Europeo del Contribuente, possa incentivare un approccio collaborativo tra privati ed Amministrazioni degli Stati membri; apportare benefici a lungo termine, migliorando la trasparenza e rendendo i diritti e gli obblighi facilmente comprensibili; promuovere l'equità, l'efficienza, la certezza, il rispetto e la responsabilità nei rapporti tra le amministrazioni fiscali e i contribuenti; nonché migliorare l'adempimento degli obblighi, prevenendo e riducendo il rischio di conflitti in ambito tributario²¹.

21 *“Orientamenti per un modello di Codice del contribuente europeo”*, Commissione Europea, 2016.

2.1.3 Il rapporto tra Fisco-contribuente nel panorama internazionale

L'evoluzione del rapporto Fisco-contribuente, come visto, non è una tematica solo italiana, ma anzi si sviluppa a livello europeo e internazionale.

Affinché l'Amministrazione finanziaria e il contribuente sviluppino relazioni ispirate alla leale cooperazione e alla trasparenza, non si può prescindere dalla definizione di regole chiare e certe, che dovrebbero essere codificate nel contesto di uno "Statuto europeo del Contribuente" di cui ho parlato sopra. Sempre in questo ambito si colloca il Model Taxpayer Charter, un modello predisposto nel febbraio del 2014 in relazione ad un progetto del 2012, da tre associazioni professionali: CFE (*Confédération Fiscale Européenne*)²², AOTCA (*Asia-Oceania Tax Consultants' Association*)²³ e STEP (*Society of Trust and Estate Practitioners*)²⁴.

I contenuti del modello sono il frutto di una valutazione congiunta da parte di 73 Stati, rappresentativi di oltre il 70% del PIL mondiale. L'obiettivo del documento è quello di diventare uno strumento atto a garantire maggiore equità, nei rapporti tra Autorità fiscali e contribuenti dei diversi Stati; inoltre dovrebbe rappresentare il punto di riferimento per tutti i Paesi, interessati a disciplinare diritti e doveri dei contribuenti nei confronti del Fisco.

Tuttavia, il Modello di Statuto non intende modificare in senso peggiorativo quei diritti del contribuente, riconosciuti dalla legislazione nazionale, dalla giurisprudenza nazionale o dalla prassi domestica degli Stati. I diritti ivi

22 La CFE (*Confédération Fiscale Européenne*) fu fondata a Parigi nel 1959 e comprende 33 associazioni nazionali di 25 Stati europei e oltre 180.000 consulenti fiscali.

23 L'AOTCA (*Asia Oceania Tax Consultants' Association*) è un'associazione fondata nel 1992 che comprende 21 organizzazioni nazionali dei 17 Stati di Asia e Oceania e oltre 400.000 consulenti fiscali. Gli scopi dell'AOTCA, analogamente a quelli della CFE (*Confédération Fiscale Européenne*), sono di riunire tutte le associazioni di consulenti fiscali dell'area, di tutelare gli interessi professionali dei consulenti e di garantire la qualità dei servizi fiscali offerti al pubblico.

24 La STEP (*The Society of Trust and Estate Practitioners*) è l'associazione che raccoglie a livello mondiale i professionisti ed esperti del settore trust, patrimoni e successioni.

previsti, dunque, possono avere una portata solo migliorativa e favorevole per il contribuente.

La versione finale del Modello, che si compone di 37 articoli, è stata presentata in data 13 novembre 2015. Una novità della versione finale è rappresentata dall'elenco dei Principi Fondamentali, denominata "I Dieci Comandamenti", che comprende i dieci diritti e doveri fondamentali, sia dei contribuenti che del Fisco.

Taxpayer Rights

As a taxpayer you have the right to:

1. Integrity and equality
2. Certainty
3. Efficiency and effectiveness
4. Appeal and the right to dispute resolution
5. Appropriate assistance
6. Confidentiality and privacy
7. Pay correct amount of tax
8. Representation
9. Proportionality
10. Honesty

Taxpayer Responsibilities

And the responsibility to:

1. Be truthful
2. Provide information
3. Be cooperative
4. Make payment
5. Comply with the law
6. Maintain records
7. Take due care
8. Retain responsibility for advisors
9. Show courtesy
10. Comply cross border²⁵

Il *Model Taxpayer Charter* deve essere preso come standard comune, per la protezione dei diritti dei contribuenti e come mezzo per effettuare una buona

²⁵ M. Cadesky-I. Hayes-D. Russell, "Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter", IBFD, 2016.

politica fiscale. Questa visione win-win del diritto tributario, riunisce autorità fiscali, legislatori e professionisti di tutto il mondo, in un momento in cui la via del dialogo si dimostra l'unica percorribile, rappresentando un valido punto di partenza, per dare un nuovo slancio ai diritti dei contribuenti e per colmare una lacuna dell'attuale scenario internazionale.

Lo scopo ultimo del Model Taxpayer Charter è quello di stabilire la fiducia e il rispetto reciproci tra contribuenti e fisco.

Un efficiente sistema fiscale è vitale per qualsiasi nazione moderna, costituisce il motore economico di una nazione e rappresenta la capacità di raccogliere il gettito fiscale, che a sua volta garantisce liquidità a un paese, influenzando sia sulla sua capacità di ottenere prestiti e di far fronte alle proprie obbligazioni. Un sistema fiscale efficiente e ben funzionante promuove la stabilità economica e la prosperità, mentre un sistema fiscale mal funzionante può portare al *default*.

Per questi motivi, anche in ragione del particolare periodo economico, bisogna preoccuparsi della tenuta e della stabilità dei sistemi fiscali mondiali.

Per avere un efficiente sistema fiscale, è necessario il sostegno dei contribuenti e dei consulenti fiscali che li assistono. Senza l'appoggio e l'aderenza a tale sistema, è difficile ottenere una *compliance* volontaria. A tal fine, risulta necessario garantire un equilibrio tra diritti e doveri del contribuente.

Tuttavia, in tempi abbastanza recenti, molti Paesi hanno introdotto le cosiddette misure di austerità. Queste misure si concentrano fondamentalmente su due aspetti: tagliare le spese e aumentare le tasse.

Allo stesso tempo, però, le amministrazioni fiscali chiedono una maggiore collaborazione da parte dei contribuenti, andando a definire il rapporto come una “partnership”, senza considerare però, che di fronte a un sistema fiscale, che si ritiene fondamentalmente ingiusto, gli stessi si sentono autorizzati a “barare” (e più il sistema viene considerato ingiusto, più viene fatto). Senza la garanzia di un sistema fiscale equo, questo tipo approccio è destinato a fallire.

Il vicepresidente dello STEP, Mike Cadesky, ha evidenziato che, sebbene le Amministrazioni finanziarie richiedano ai Contribuenti una maggiore collaborazione, esse perdono di vista l'importanza di mettere a disposizione dei Contribuenti e dei consulenti un sistema tributario complessivamente equo.

Il Model Taxpayer Charter ha dunque un duplice fine:

- definire i diritti del Contribuente, con riguardo ai tributi imposti dallo Stato;
- codificare le responsabilità del Contribuente nei confronti dello Stato, come previsto dal diritto nazionale.

Il suo ambito di applicazione soggettivo è assai vasto, in quanto, ai sensi dell'art. 1, si applica non solo a tutti i Contribuenti e alle Amministrazioni finanziarie degli Stati, ma anche agli stessi Stati, a tutte le loro articolazioni amministrative che hanno il potere di imporre tributi, nonché ai consulenti fiscali dei contribuenti. In ogni caso, l'art. 1 chiarisce che, il Modello di Statuto, non limita in alcun modo la sovranità degli Stati di imporre tributi, secondo il loro diritto nazionale, o di amministrarli secondo la legislazione domestica.

Dal punto di vista oggettivo, il Modello di Statuto proposto, annovera ogni forma impositiva e ogni pagamento, di qualsiasi natura, che nella sostanza possa essere considerato assimilabile a un tributo.

L'art. 5 del Modello di Statuto, prevede una serie di principi generali comunemente accettati da gran parte delle legislazioni nazionali di tutto il mondo, quali ad esempio: la presunzione dell'onestà e della veridicità dei comportamenti posti in essere dal contribuente, fino ad evidenza del contrario; il divieto di abuso del diritto, nel senso che il contribuente non deve utilizzare lo Statuto al fine di ostacolare o ritardare l'azione delle Amministrazioni finanziarie, nell'esecuzione delle disposizioni fiscali nazionali; il Contribuente risponde nei limiti di quanto è obbligato a corrispondere secondo la legislazione fiscale nazionale; l'ignoranza della legislazione fiscale non giustifica la non applicazione del tributo, né il non versamento dell'imposta dovuta o la non applicazione delle sanzioni; il principio di non discriminazione nell'applicazione del tributo; il riconoscimento dell'esenzione dall'applicazione di interessi e sanzioni (in particolar modo quando il contribuente dimostri di aver operato in buona fede), dell'estensione dei termini per la compilazione delle dichiarazioni fiscali e delle cause di giustificazione derogatorie di tali termini; la legislazione fiscale non dovrebbe penalizzare un particolare settore industriale, né un certo settore occupazionale, senza una giusta causa.

Un altro principio fondamentale riconosciuto dall'art. 18 del Modello di Statuto, quale applicazione del più generale principio della certezza del diritto, è l'irretroattività delle disposizioni tributarie, sempre che l'applicazione retroattiva della norma non sia favorevole al Contribuente. Oltre al principio di irretroattività, il suddetto articolo, introduce la regola del "ragionevole ed equo periodo di transizione" tra la precedente disciplina e

quella che ne modifica gli effetti (sia in termini di modifiche alla previgente tassazione, sia in termini di introduzione di una nuova imposizione).

Ai sensi dell'art. 6 del Modello di Statuto, ogni contribuente è tenuto a compilare la dichiarazione dei redditi, entro i termini e secondo le modalità stabilite dalla legislazione nazionale: il contribuente è responsabile delle informazioni fornite e delle valutazioni ivi effettuate, in quanto è tenuto all'osservanza del dovere di veridicità, completezza e correttezza. A tal proposito, il Modello di Statuto invita gli Stati a predisporre linee guida chiare e dettagliate, affinché il contribuente sia messo nelle condizioni di operare correttamente e in modo completo.

L'art. 7 del Modello di Statuto richiede al contribuente, di compiere un'accurata valutazione delle imposte, entro i termini stabiliti dalla normativa tributaria nazionale, fornendo le informazioni in modo accurato. L'Autorità fiscale nazionale, qualora accerti imposte diverse da quelle dichiarate dal contribuente, dovrà indicare in modo dettagliato il diverso criterio di calcolo e le ragioni che hanno condotto a un risultato differente.

Con riferimento all'accertamento da parte dell'Autorità fiscale nazionale, l'art. 8 del Modello in esame, impone al Contribuente di cooperare per fornire tutte le informazioni necessarie e per permettere all'accertatore di svolgere le opportune indagini e verifiche. Inoltre, impone all'Autorità fiscale, di notificare al Contribuente le motivazioni dell'indagine o della verifica, le questioni rilevanti e le implicazioni che ne potrebbero derivare, nonché di informare il Contribuente dei diritti riconosciuti in base alla normativa nazionale e allo Statuto; in particolare, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad indicare, nell'avviso di accertamento, le ragioni sulle quali si fonda il provvedimento e deve prevedere a favore del contribuente un congruo termine per eventuali controdeduzioni. Infine, l'Amministrazione finanziaria,

deve fornire al contribuente tutte le informazioni in suo possesso che hanno condotto alla rideterminazione dell'imposta.

Uno dei diritti fondamentali del contribuente è quello di difesa, volto a consentire al contribuente di impugnare l'atto impositivo dinanzi agli organi competenti. L'art. 9 del Modello di Statuto riconosce al contribuente, il diritto di impugnare l'atto che ridetermina l'imposta dovuta e prevede che ogni Stato debba dotarsi di una procedura amministrativa di ricorso interno; secondo tale articolo infatti, lo Stato non dovrebbe negare al contribuente, il diritto di impugnare l'atto emanato dall'Ufficio e di far valere le proprie ragioni nei confronti dell'Autorità fiscale. Inoltre, è necessario che le Amministrazioni finanziarie favoriscano la *tax compliance* del contribuente: a tal fine, l'art. 10 del Modello di Statuto, impone all'Amministrazione finanziaria di riconoscere al contribuente il diritto di richiedere assistenza, per poter procedere ad un completo e corretto *tax filing*.

Dovere fondamentale del contribuente, previsto dall'art. 13 del Modello di Statuto, è l'esibizione della documentazione richiesta dall'Amministrazione finanziaria, per permettere la verifica delle informazioni dichiarate nella fase di *tax filing*. Nel caso in cui, il contribuente rifiuti di fornire tale documentazione, l'Amministrazione finanziaria potrà far valere la mancanza di documentazione, a supporto dell'accertamento di un maggior reddito o di altra rettifica sul reddito.

Un importante diritto del contribuente, riconosciuto e tutelato dall'art. 14 del Modello di Statuto, è la riservatezza. L'importanza di tale diritto è data dalla sensibilità e rilevanza delle informazioni in possesso dell'Amministrazione finanziaria, la cui divulgazione potrebbe determinare un notevole danno al contribuente, persona fisica o società: si pensi ad esempio, nel caso di società, come tali informazioni, possano essere utilizzate da competitors anche per compiere attività speculative, dannose per il contribuente stesso.

Il principio della certezza del diritto, comunemente riconosciuto dagli Stati, impone un'uniforme e certa interpretazione della normativa fiscale. Il contribuente che esercita un'attività economica, compiendo a tal fine atti di organizzazione, deve poter conoscere, con certezza e chiarezza, gli obblighi fiscali imposti dalla legislazione nazionale. Allo stesso tempo, il ricorso a strumenti quali l'interpello (*ruling*) e le circolari o risoluzioni (*technical interpretations*), hanno la funzione fondamentale di fornire una linea interpretativa uniforme, tra Uffici fiscali, nell'esecuzione dell'attività accertatrice.

Ai sensi dell'art. 12 del Modello di Statuto, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a divulgare le interpretazioni della normativa fiscale e le posizioni adottate su una data questione: tali pronunce interpretative devono essere pubblicate e rese disponibili al contribuente. Le interpretazioni pubblicate dovrebbero vincolare lo Stato, fino a quando non venga emessa una nuova disposizione, diretta a mutare l'interpretazione precedente.

L'art. 15 del Modello di Statuto riconosce all'Amministrazione finanziaria il potere di condurre tutte le indagini e le verifiche opportune, finalizzate al recupero delle imposte nei confronti dei contribuenti.

In materia di ripartizione dell'onere della prova, l'art. 16 del Modello di Statuto in esame, prevede che è onere del contribuente provare i fatti e la corretta applicazione della normativa fiscale nazionale, avendo questi accesso a tutte le informazioni del caso.

Ben diverso però è l'onere della prova in sede di accertamento, rimanendo sempre a carico dell'Autorità fiscale la dimostrazione delle ragioni che lo hanno condotto alla verifica e all'emanazione dell'atto di accertamento. Contrariamente a quanto previsto da molte legislazioni nazionali, il Modello di Statuto suggerisce di attribuire l'onere della prova, dell'applicabilità della

normativa fiscale anti-elusiva, all'Amministrazione finanziaria, che dovrà provare i fatti ad essa riconducibili.

Invece, con riferimento, alle sanzioni applicate sulla maggiore imposta accertata, il Modello di Statuto prevede che è onere dell'Amministrazione finanziaria, provare le ragioni che giustificano l'applicazione di una determinata sanzione.

L'art. 17 del Modello di Statuto prevede che, la normativa fiscale debba essere redatta in modo chiaro e lineare, tale da essere agevolmente compresa, anche dai contribuenti privi di competenze tecniche specifiche. In particolare, gli Stati non dovrebbero imporre al contribuente di rispettare normative fiscali ambigue e o complesse, la cui inosservanza comporti l'applicazione di sanzioni e interessi. A tal proposito, secondo il Modello di Statuto, nessuna sanzione dovrebbe essere applicata in caso di omissione o errore del contribuente, se commessi in buona fede²⁶.

L'art. 29 del Modello di Statuto distingue l'evasione, che deriva da un comportamento "disonesto e criminoso" nei confronti dello Stato, da un risparmio d'imposta, conseguito mediante schemi di "aggressive tax planning" che, semmai, potrà rilevare su un piano elusivo.

Gli schemi di pianificazione fiscale, attuati dalle imprese multinazionali, sono divenuti particolarmente aggressivi nel corso degli ultimi anni. Essi hanno l'effetto di attuare il trasferimento degli utili imponibili, in Stati con regimi fiscali favorevoli, mediante operazioni formalmente lecite, le quali tuttavia sono in contrasto con lo scopo della norma. L'OCSE, la Commissione europea e la comunità internazionale si sono impegnati di adottare tutte le

26 P. VALENTE-I. HAYES-D. BARMENTLO, "Il Model Taxpayer Charter, Statuto dei Diritti e dei Doveri del Contribuente", Cooperazione con il Fisco tra Tax Governance e Tax Compliance, il Fisco, 2013.

misure necessarie, ad impedire l'erosione della base imponibile e la perdita di entrate fiscali per gli Stati.

Nel contesto degli interventi finalizzati a contrastare i fenomeni di erosione della base imponibile, nel febbraio 2013 l'OCSE ha pubblicato il Rapporto "*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*" (di seguito anche "Rapporto BEPS"), nel quale si evidenzia come le imprese multinazionali, sempre più frequentemente, sfruttano le differenze tra i diversi regimi fiscali nazionali, con lo scopo di ridurre in modo considerevole l'imposizione sul reddito.

Il pacchetto di misure di contrasto al BEPS costituisce una grande e sostanziale riforma delle regole di fiscalità internazionale. L'obiettivo del nuovo ordine fiscale è di ricondurre l'imposizione dei profitti aziendali, nei paesi in cui le attività hanno luogo e dove il valore aggiunto è effettivamente creato, così da rendere inefficaci le strategie di erosione della base imponibile e di traslazione dei profitti poste in essere da alcune imprese che, sfruttando regole obsolete e/o lo scarso coordinamento tra i diversi ordinamenti fiscali nazionali, riducono il gettito fiscale dei singoli paesi. A titolo esemplificativo, si evidenzia come la definizione di stabile organizzazione sia divenuta inadeguata nel garantire un congruo criterio di collegamento con il territorio della casa madre, in ragione dei sofisticati modelli di business adottati da determinati gruppi multinazionali (ad esempio, quelli operanti nel settore del commercio elettronico), che determinano una "disconnessione" tra attività generatrici di reddito e giurisdizioni nelle quali si localizzano gli utili così prodotti.

È naturale che, uno degli elementi cardine del progetto BEPS, si concretizzerà nell'apportare modifiche alle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni. Invero, quest'ultime, nate per evitare la doppia imposizione generatasi dalla interazione di due o più ordinamenti, vengono sempre più spesso utilizzate, attraverso operazioni triangolari, per realizzare effetti di

totale doppia non imposizione. Muovendo da tali considerazioni, il piano di azione prevede una serie di interventi, per riallineare i principi della tassazione internazionale, all'attuale contesto globale e ai nuovi modelli organizzativi delle imprese multinazionali, così da “riconnettere” i diritti impositivi alla reale attività economica²⁷.

Il Piano di Azione illustra 15 azioni ritenute fondamentali per raggiungere concretamente le finalità del Progetto BEPS²⁸.

Le azioni da 2 a 14 sono articolate su tre pilastri:

- I. dare coerenza ai regimi fiscali nazionali in materia di attività transnazionali;
- II. rafforzare i requisiti sostanziali alla base degli standard internazionali vigenti, perseguendo un riallineamento della tassazione (e dei regimi impositivi) con la localizzazione sostanziale delle attività produttive e la creazione del valore;
- III. aumentare la trasparenza, lo scambio di informazioni e migliorare le condizioni di certezza del diritto sia per il mondo delle imprese che per i governi.

Due ulteriori azioni, a carattere trasversale, completano la strategia e, idealmente, rappresentano la base su cui poggiano i tre pilastri: si tratta della prima azione in tema di economia digitale e dell'ultima sull'impiego di uno strumento convenzionale di tipo multilaterale.

27 M. ACRI, “Progetto BEPS: quindici elementi per un piano Ocse ben orchestrato”, Fisco Oggi, 2013.

28 Rapporto finale BEPS Action Plan (2015).

La relazione, riguardante l'Azione 1, si conclude con l'affermazione che l'economia digitale non può essere circoscritta e separata dal resto dell'economia, in quanto essa rappresenta in misura sempre maggiore l'economia stessa. L'attuale sistema di regole e procedure fiscali, a livello nazionale e internazionale, spesso non risulta capace di intercettare in modo soddisfacente, ovvero di sottoporre interamente a tassazione, i redditi prodotti dalle grandi multinazionali operanti nel settore. Pertanto, mettere a punto un'idonea disciplina fiscale riguardante l'economia digitale, costituisce un tema di grande rilevanza che, oltretutto, presenta profili di notevole complessità. Le caratteristiche dell'economia digitale richiedono di fatto la messa in campo di un approccio più generale, che investa i presupposti stessi dell'imposizione e la sua ripartizione fra le diverse giurisdizioni: ad oggi esistono, infatti, svariate possibilità di riduzione del carico fiscale, di erosione della base imponibile e di trasferimento dei profitti nei Paesi a fiscalità più bassa, il cui impatto viene amplificato dall'elevato grado di dematerializzazione, che connota le cd. digital enterprises. In particolare, è necessario prendere in considerazione - data la notevole divergenza tra il luogo in cui avviene la vendita di beni e servizi digitali e quello della tassazione del relativo reddito - le forme di tassazione che prescindano dalla presenza di una *taxable presence*, di norma identificata con una stabile organizzazione nel territorio degli Stati e nei rispettivi mercati, in cui le multinazionali digitali sono attive. Una possibilità consiste nell'applicare, come riferimento, concetti quali la "presenza digitale significativa" di una determinata impresa, nell'ambito dell'economia del territorio di uno Stato diverso da quello di residenza, o la sua "stabile organizzazione virtuale", utilizzando così, ai fini del riscontro della sussistenza dei requisiti ritenuti qualificanti, una serie di parametri ulteriori o divergenti rispetto a quelli tradizionali, nonché il concetto di "nesso" con il territorio. Un possibile cambiamento riguarda anche l'eventualità di suddividere i profitti di un gruppo fra i Paesi, tenendo conto dei molteplici fattori che contribuiscono a

determinare la ricchezza. La problematica coinvolge e si intreccia con una serie di temi che sono oggetto di altre azioni, come ad esempio la definizione di stabile organizzazione, il fenomeno del *transfer pricing* e le regole sulle controllate estere.

L’Azione 15 invece si prefigge di sviluppare uno strumento multilaterale, per modificare gli accordi bilaterali, con l’obiettivo di velocizzare e facilitare la realizzazione delle misure atte a contrastare i fenomeni elusivi. È infatti necessario prefigurare metodologie che permettano di adeguare i regimi fiscali tempestivamente, in risposta alla rapida evoluzione che caratterizza l’economia globale.

Il rapporto evidenzia che, per quanto l’ambito non fosse quello della tassazione, esistono comunque vari precedenti, nell’ambito del diritto internazionale, di modifiche di trattati bilaterali attraverso strumenti multilaterali²⁹.

Per quanto riguarda il Primo Pilastro, l’Azione 2 vuole neutralizzare gli effetti dei c.d. *hybrid mismatch arrangements*, attraverso strumenti e strategie che mirano a sfruttare le asimmetrie tra i diversi ordinamenti nazionali, al fine di determinare situazioni di vantaggio indebito. Si tratta p.es. di "doppie non-imposizioni", deduzioni plurime in relazione alla medesima spesa, deduzione in un Paese di imposte mai corrisposte altrove e differimento a lungo termine del pagamento delle imposte dovute³⁰.

L’Azione 3 (“Regole su Società Controllate Estere”) va a definire regole chiare in materia di normativa sulle controllate estere (*Controlled Foreign Company - CFC Rules*), a partire dalla definizione delle stesse e dei loro requisiti. Le raccomandazioni formulate dall’Ocse sono finalizzate a evitare

29 Action 15 – *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties.*

30 Action 2 – *Neutralize the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements.*

lo spostamento fittizio di redditi significativi, verso società controllate estere, residenti in Paesi a fiscalità privilegiata. In particolare, si tratta di definire con estrema precisione il concetto di controllo e la data alla quale devono sussistere i requisiti oggetto della relativa verifica³¹.

L’Azione 4 (“Transazioni finanziarie infragruppo”) si propone di limitare l’erosione della base imponibile, derivante dalla deduzione di interessi e di altri costi, relativi a finanziamenti effettuati all’interno dei gruppi multinazionali, introducendo delle soglie percentuali che non si possono superare, ai fini dell’utilizzabilità dei benefici fiscali derivanti dalla presenza di indebitamento³².

Nell’Azione 5 (“Pratiche fiscali dannose”) il Progetto BEPS prevede una ristrutturazione del lavoro sulle pratiche fiscali dannose, incrementando la trasparenza e portando in evidenza la sostanza delle operazioni, nonché utilizzando metodologie condivise nello stabilire standard minimi da rispettare, per poter usufruire di regimi di favore. Si prevede a tal fine uno scambio obbligatorio di informazioni tra Paesi, in merito alle decisioni riguardanti i regimi agevolati in vigore e alle procedure ad essi correlate³³.

Nel Secondo Pilastro, l’Azione 6 (“Clausole antiabuso”) vuole prevenire, attraverso specifiche clausole antiabuso, la concessione di benefici in circostanze non appropriate, in virtù di quanto permesso dalle convenzioni contro le doppie imposizioni. Ci si riferisce, in particolare, alla definizione di standard minimi per evitare il c.d. "*treaty shopping*", che si configura quando un soggetto, non residente in nessuno dei due Stati che hanno stipulato un trattato in tema di tasse, cerca di ottenere i benefici che il trattato riserva ai

31 Action 3 – *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules.*

32 Action 4 – *Limiting Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments.*

33 Action 5 – *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance.*

residenti. Tali strategie sono spesso attuate dando vita, sul territorio in cui sono in vigore i benefici desiderati, a società fittizie (denominate "*letterboxes*", "*shell companies*", "*conduits*")³⁴.

L'Azione 7 riguarda invece la Stabile organizzazione. Le modifiche incidono sulla definizione di un nuovo e più articolato concetto di stabile organizzazione, materiale e personale, che tenga conto delle recenti dinamiche di mercato. Si tratta ad esempio di rendere inefficace la tecnica elusiva del sostituire i distributori con "*commissionaire arrangements*", con conseguente spostamento dei profitti dal Paese, o le strategie di frammentazione di attività commerciali tra imprese strettamente correlate. Con riferimento alla stabile organizzazione personale, è necessario evitare che possano essere considerati agenti indipendenti coloro che, di fatto, detengono in modo continuativo il potere di concludere contratti in nome di un'impresa straniera³⁵.

Le Azioni da 8 a 10 sono finalizzate a far sì che, le regole sul *transfer pricing*³⁶, nell'ambito delle multinazionali, permettano la determinazione di un'adeguata allocazione e tassazione dei profitti, in linea con le attività economiche che li hanno generati. Esiste infatti la tendenza, da parte di talune

34 Action 6 – *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances.*

35 Action 7 – *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status.*

36 Con il termine *transfer pricing* si fa riferimento al corrispettivo dello scambio di beni o servizi tra società giuridicamente indipendenti ma appartenenti ad un "gruppo" guidato unitariamente. A ben vedere, l'obiettivo di massimizzare i profitti, cui tutte le imprese tendono, induce talvolta i gruppi internazionali, ossia gruppi in cui le società sono dislocate in Paesi diversi, a impostare politiche di prezzi finalizzate alla minimizzazione del carico fiscale globale, trasferendo la ricchezza all'impresa residente in un Paese in cui il prelievo fiscale risulta più basso. La disciplina sui prezzi di trasferimento è finalizzata pertanto a reprimere lo spostamento di imponibile fiscale a seguito di operazioni tra imprese appartenenti al medesimo gruppo ma soggette a normative nazionali differenti. Nello specifico, il legislatore impone un confronto tra prezzo praticato dalle società del gruppo con il prezzo praticato tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili. Se da questo confronto deriva un aumento del reddito, il valore fatturato dall'impresa deve essere sostituito da quello di libera concorrenza.

multinazionali, a far emergere i profitti dove è possibile godere di maggiori vantaggi dal punto di vista fiscale e non già dove ha luogo l'attività di impresa. Sotto questo profilo, le Linee guida esistenti, ispirate al principio del prezzo di mercato nei trasferimenti tra imprese associate, sono risultate suscettibili di manipolazioni. Si tratta quindi di aggiornare le Linee guida sul *transfer pricing*, tramite opportuni emendamenti correttivi volti ad integrare le disposizioni esistenti.

L'Azione 8 considera il tema del *transfer pricing* in relazione alle transazioni che coinvolgono beni immateriali, dato che questi ultimi sono per definizione mobili e di norma difficili da valutare.

L'Azione 9 prevede che la ripartizione dei rischi su base contrattuale venga considerata tale solo in presenza della effettiva possibilità dell'impresa associata di prendere decisioni, di esercitare un controllo sul rischio stesso e di potervi eventualmente fare fronte concretamente con risorse proprie.

L'Azione 10 si concentra sulle aree ad alto rischio ai fini dell'erosione della base imponibile, attraverso strategie come l'incremento fittizio dei costi di gestione, rispetto alla loro dimensione reale³⁷.

Il Terzo Pilastro inizia con l'Azione 11 che si prefigge di misurare le dimensioni del fenomeno, attraverso un cruscotto di sei indicatori, e monitorare sia la sua evoluzione nel tempo, sia l'efficacia delle strategie adottate per il suo contrasto. Ciò anche attraverso il miglioramento, da parte dei singoli Stati, delle attività di raccolta e analisi dei dati. Per tale ultima finalità, il rapporto fornisce una guida affinché, i funzionari pubblici preposti, possano stimare gli effetti delle diverse Azioni individuate e delle misure adottate all'interno del proprio Paese.

³⁷ Actions 8-10 – *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*.

L' Azione 12 (“*Regole di Disclosure*”) concerne le metodologie utilizzabili per venire a conoscenza dei fenomeni di pianificazione aggressiva, dal punto di vista fiscale dei contribuenti, anche attraverso il loro obbligo di dichiarazione. Viene fornita, alle Amministrazioni finanziarie dei vari Paesi, una struttura comunque modulabile in base alle specifiche esigenze, finalizzata alla raccolta tempestiva delle informazioni utili per l'individuazione di tali fenomeni, in grado di analizzare gli schemi riscontrati nell'esperienza concreta ed intraprendere (nel più breve tempo possibile) attività di contrasto.

L'Azione 13 (“*Documentazione in materia di transfer pricing*”) va a migliorare e coordinare, in modo più articolato, la documentazione richiesta alle imprese multinazionali, individuando uno standard minimo; inoltre, richiede ai contribuenti di indicare le imposte pagate nei vari Stati, in modo che, le singole Amministrazioni dei Paesi coinvolti, siano facilitate nell'identificare le aree a rischio elusione e nell'indirizzare opportunamente la propria attività di controllo. È prevista la creazione di un master file, al quale potranno accedere le Amministrazioni dei principali Paesi, nonché di un local file per ogni Paese e di un rapporto *Country by Country*; quest'ultimo è inteso come uno strumento attraverso il quale, le multinazionali sono tenute a fornire annualmente e separatamente per ogni giurisdizione, informazioni sui redditi, sulle tasse pagate e su altri specifici indicatori predefiniti. L' Azione 14 ha lo scopo di rendere più efficaci i meccanismi di risoluzione delle controversie, anche in considerazione del fatto che, le modifiche introdotte dal Progetto BEPS, potrebbero essere suscettibili di determinare elementi di incertezza nel breve periodo, con conseguenti ricadute in termini di aumento del contenzioso, ad esempio in tema di doppie imposizioni. È stato stabilito uno standard, in base al quale i Paesi si impegnano a cercare di risolvere le controversie in un lasso di tempo medio di 24 mesi. Sono state anche identificate 11 *best practices* alle quali fare riferimento.

Alcune delle misure, contenute nel pacchetto BEPS, saranno immediatamente applicabili, quali ad esempio le citate nuove linee guida in materia di *transfer pricing*, mentre altre richiederanno una revisione delle normative nazionali e dei trattati fiscali bilaterali. Il rapporto chiarisce che la fiscalità resta un ambito di sovranità nazionale, tuttavia, l'obbligo di non confliggere con gli impegni assunti a livello internazionale, pone un concreto limite all'implementazione differenziata.

A livello nazionale, si ricorda che i decreti legislativi di attuazione della delega fiscale hanno introdotto diverse innovazioni, anche avvalendosi dei primi risultati del Progetto BEPS, con riferimento ad esempio alla disciplina della stabile organizzazione, al *transfer pricing*, al citato *ruling*, all'abuso del diritto, al raddoppio dei termini per l'accertamento e all'adempimento collaborativo (*cooperative compliance*) (Dlgs. 128/2015).

2.1.4 Il rapporto tra Fisco e grandi contribuenti

Già dalla fine degli anni '90, con la crescente integrazione e globalizzazione del commercio, le tematiche quali il regime dei prezzi di trasferimento infragruppo, le doppie imposizioni ecc. assunsero particolare rilievo nei dibattiti interni ai diversi Stati, portando i legislatori nazionali e le Amministrazioni a ricercare procedure in grado di prevenire o (quantomeno) limitare le onerose controversie, tra Amministrazioni finanziarie e grandi contribuenti con attività internazionale³⁸.

L'esigenza di tutelare l'interesse pubblico, a non vedere trasferiti in paesi a fiscalità privilegiata ingenti capitali, ha portato (già prima dell'OCSE) diversi paesi a inserire istituti collaborativi tra Fisco ed imprese. Ciò sempre per il

38 C. MELILLO, "L'evoluzione del rapporto Fisco-impresa secondo le linee guida dell'OCSE", in Rass. trib., 2015.

duplice vantaggio di assicurare il corretto ammontare di imposte alle casse dell'erario da un lato, ma al contempo garantire certezza e trasparenza ai contribuenti³⁹.

Per affrontare questa situazione, nel 2002 l'OCSE ha istituito il Forum on Tax Administration (FTA), un gruppo di lavoro con l'obiettivo "di creare un forum attraverso il quale i Commissari (rappresentanti di 47 Paesi, di cui 35 appartenenti all'OCSE e comunque tutti i membri del G20) possono individuare, discutere e influenzare le relative tendenze globali e sviluppare nuove idee per migliorare l'amministrazione fiscale in tutto il mondo. L'obiettivo fondamentale è quello di migliorare i servizi e gli adempimenti fiscali dei contribuenti per aiutare le amministrazioni fiscali aumentando l'efficienza, l'efficacia e l'equità dell'amministrazione fiscale e riducendo i costi di conformità. Per garantire che i risultati del lavoro siano disponibili al maggior numero di amministrazioni fiscali possibili.⁴⁰ All'interno poi del FTA è stato istituito un sottogruppo: il *Compliance Sub-group*, che si propone di occuparsi esclusivamente delle questioni concernenti il rispetto spontaneo degli obblighi tributari.

L'FTA, a partire dalla sua costituzione, ha pubblicato una serie di report molto significativi per gli argomenti affrontati in questa sede.

Un primo studio, dal titolo "*Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*" pubblicato nel 2004, individuava,

39 I "Grandi Contribuenti" sono coloro con volume d'affari, ricavi o compensi superiori a 100milioni di euro. In via generale, tale soglia di riferimento deve essere individuata considerando, per ciascun periodo d'imposta, il valore più elevato tra i seguenti dati, indicati nelle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Iva:

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

40 Da "www.oecd.org".

nell'ambizioso impegno di ogni singola Amministrazione fiscale di sensibilizzare la platea dei contribuenti al rispetto degli obblighi tributari, un riconoscimento dei più ampi diritti, con l'obiettivo ultimo di dar vita ad un sistema fiscale che accrescesse gradualmente la fiducia nei contribuenti.

Lo studio fornisce un iter dettagliato per l'identificazione dei rischi relativi all'adempimento dell'obbligazione tributaria. L'intervento, nello specifico, prende atto che, se è vero che i presupposti impositivi mutano nelle varie legislazioni, in esse, in ogni caso, possono essere individuate quattro macro-categorie di obblighi che incombono sui contribuenti: i) registrazione (c.d. registration); ii) archiviazione dei documenti fiscalmente rilevanti (c.d. filing); iii) tenuta della contabilità e assolvimento degli oneri di comunicazione delle informazioni (c.d. reporting); iv) tempestivo pagamento delle imposte (c.d. payment). Orbene, l'inottemperanza di uno solo di questi obblighi rende il contribuente “*non compliant*”, sebbene sussistano diversità, tra le varie legislazioni, anche sulla tolleranza di ciascun inadempimento. Infatti, le autorità fiscali devono individuare i parametri secondo i quali, i comportamenti non conformi possono essere tollerati, oppure richiedono un'azione immediata. È evidente come, secondo la definizione di “*compliant*” data dal report, la non conformità può essere dovuta sia a un errore non intenzionale, sia a una frode intenzionale e può andare addirittura ad includere un pagamento eccessivo delle imposte. Inoltre un contribuente potrebbe tecnicamente rispettare i propri obblighi, ma la conformità potrebbe essere messa in discussione a causa di differenze interpretative date alla legge. In tali circostanze, la chiarezza della normativa fiscale rappresenta senza dubbio una categoria di rischio da affrontare.

Il secondo punto sul quale lo studio in parola si concentra, invece, è l'analisi dei passaggi che compongono il c.d. *compliance risk management process*:

- i) analisi del contesto di riferimento;

- ii) identificazione del rischio;
- iii) valutazione e assegnazione di priorità;
- iv) analisi dei comportamenti rispetto alla compliance;
- v) determinazione, pianificazione e sviluppo di tali strategie, con monitoraggio dei risultati.

Considerato che la pianificazione fiscale aggressiva costituisce uno dei principali ostacoli che le Amministrazioni fiscali devono affrontare, il report dell'OCSE del 2008 "*Study into the Role of Tax Intermediaries*" si è proposto l'obiettivo di introdurre un nuovo rapporto di collaborazione (c.d. *enhanced relationship*), riferito principalmente ai contribuenti di grandi dimensioni e basato sul concetto della "reciproca fiducia"⁴¹. L'IFA (International Fiscal Association), ha definito tale concetto come "una relazione istituzionale specificamente definita, basata su intenzioni mutualmente espresse e non su regole dettagliate, a cui i contribuenti e le autorità fiscali accedono volontariamente, andando oltre le loro obbligazioni di base. La suddetta relazione si basa su una conoscenza reciproca, rispetto e cooperazione fattiva, e ha quale scopo la gestione delle norme fiscali applicabili all'attività aziendale dei contribuenti, nella maniera più efficiente e tempestiva possibile, assumendo una comunicazione riguardante le informazioni fiscalmente rilevanti (incluse le posizioni prese) che sia completa, tempestiva e reciproca e che porti ad una valutazione del corretto ammontare di imposte, tenendo in considerazione la ratio e lo scopo della normativa fiscale"⁴².

Il rapporto si poggia su cinque pilastri (c.d. *key pillars*):

41 M. LEO, "*Cooperative compliance: una strada lunga e impervia*", il Fisco n. 38, 10 ottobre 2016.

42 www.ifa-gb.com, "*Initiative on the Enhanced Relationship*".

- comprensione del business (c.d. *commercial awareness*), ossia l'attitudine dell'Amministrazione fiscale a comprendere il settore in cui opera l'impresa, oltre alla conoscenza dello spirito commerciale che anima le attività poste in essere dal contribuente, con lo scopo di evitare incertezza del diritto e, allo stesso tempo, limitare la creazione di contenziosi fiscali eccessivamente lunghi ed onerosi;
- imparzialità (c.d. *Impartiality*), cioè la capacità dell'Amministrazione finanziaria di approcciare un eventuale contenzioso tributario con il contribuente avvalendosi di coerenza e obiettività di giudizio;
- proporzionalità (c.d. *Proportionality*), quando l'Amministrazione fiscale, avendo riguardo delle ricadute sul gettito, sceglie di allocare risorse, oppure decide quali contribuenti e quali questioni fiscali abbiano la priorità di intervento. In altre parole, si tratta di concentrare le proprie risorse su quei contribuenti meno collaborativi e trasparenti nei confronti delle Autorità fiscali;
- apertura e reattività (c.d. *openess and responsiveness*), ossia la prontezza che deve dimostrare l'Amministrazione fiscale nella discussione con il contribuente, riguardo gli eventuali effetti fiscali connessi ad un determinato accadimento aziendale, prima dell'invio effettivo della dichiarazione dei redditi o prima che la transazione sia posta in essere;
- comunicazione e Trasparenza (c.d. *disclosure and transparency*), intesa come la propensione del contribuente ad adempiere tempestivamente le richieste di chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia per quanto riguarda le operazioni già poste in essere, sia riguardo alle transazioni future, in un'ottica di consultazione preventiva. Parimenti, l'azione

dell'Amministrazione finanziaria deve essere caratterizzata dalla massima trasparenza, da strategie operative condivise e in linea con il sistema di regole adottato, con l'obiettivo di dar vita ad un sistema fiscale senza distorsioni interpretative e incertezza nelle modalità di attuazione⁴³.

Tutti i paesi partecipanti al Forum dell'OCSE FTA hanno riconosciuto l'impatto che la pianificazione fiscale aggressiva ha sull'amministrazione fiscale, sebbene in alcuni paesi ciò sia molto più diffuso che in altri. In genere, la pianificazione fiscale aggressiva richiede il coinvolgimento di professionisti, pertanto è stato sollecitato anche da parte loro un comportamento più attento alla *compliance*, come ad esempio avvenuto con la Direttiva DAC 6.

Dallo studio del 2008, basato sul concetto di “*enhanced relationship*”, si è passati ad un nuovo report del FTA nel 2013⁴⁴, che ha confermato l'impostazione del precedente, ma ha anche superato il concetto di *enhanced relationship* e dell'adempimento di base (c.d. “*basic relationship*”), ossia lo schema tradizionale del rapporto tra contribuenti e Fisco, che vede tipicamente l'Amministrazione Finanziaria vigilare ex post sul corretto assolvimento degli obblighi tributari, posti a carico dei contribuenti. Quest'ultimo però, nel concreto, è scarsamente efficace ai fini della promozione dell'adempimento spontaneo degli obblighi tributari, proprio in quanto privo di adeguati strumenti normativi per favorire il dialogo tra Amministrazione Finanziaria e contribuenti⁴⁵. I key pillar del precedente report sono stati quindi riconosciuti e ampliati, in quanto il contribuente, per

43 www.oecd.org, *Study into the role of tax intermediaries*.

44 www.oecd.org, *Cooperative compliance: a Framework from Enhanced Relationship to Co-operative compliance*.

45 G. MELIS, “*La cooperative compliance: una visione di sistema*”, dal Convegno “Adempimento collaborativo: risultati e prospettive. Confronto a più voci sulla cooperative compliance”, Università Luiss Guido Carli, 14 luglio 2022.

instaurare un rapporto di “*cooperative compliance*”, deve andare a predisporre il cosiddetto “*Tax Control Framework*”, che assicura quella che è la sua volontà di essere trasparente e di fornire tutte le informazioni necessarie. Il regime di collaborazione, infatti, si basa su uno scambio reciproco: da un lato, il contribuente mette a disposizione del Fisco un quadro informativo idoneo all’identificazione, misura, gestione e controllo del rischio fiscale e dall’altro, l’Amministrazione finanziaria dovrebbe offrire certezza in merito al trattamento fiscale dei rischi⁴⁶.

Il rapporto tra parte privata e autorità fiscale che si va a delineare, da un lato vede il dovere dell’Amministrazione Finanziaria di improntare il proprio agire su principi di imparzialità, proporzionalità e responsabilità, tenendo conto in primis delle vicende commerciali proprie della realtà aziendale e aprendosi alla trasparenza ed alla *disclosure*; dall’altro necessita di un comportamento trasparente da parte del contribuente che preveda la condivisione con l’autorità di propri dati e proprie informazioni.

2.2 Lo Statuto dei diritti del contribuente

Ciò che i redattori dello Statuto dei diritti del contribuente si sono prefissati come scopo, si evince sin dalle iniziali proposte di adozione⁴⁷ nella relazione al senato, in cui si afferma che: “L’attuale sistema tributario è sempre più condizionato dalle soluzioni, peraltro sempre più precarie e di emergenza, immaginate dalle forze di governo per far fronte ai problemi posti dalla ‘crisi fiscale dello Stato’. In tale contesto è opportuno riportare al centro dell’attenzione l’esigenza di una piena realizzazione dei diritti dei cittadini nella coscienza che il ‘contratto sociale’ delle moderne società si regge

46 S. GALARDO, “*Cooperative compliance: relazioni Fisco-contribuente, la nuova sfida.*”

47 G. MARONGIU, “*Contributo alla realizzazione della “Carta dei diritti del contribuente”*”, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, 585-636.

essenzialmente sul 'patto fiscale', patto che implica 'diritti' e 'doveri' reciproci dello Stato e del cittadino. In tal modo si può meglio comprendere che praticare una politica dei diritti non significa affatto trascurare il momento della 'responsabilità' individuale o collettiva. Il presente disegno di legge prospetta quindi una 'Carta dei diritti del contribuente'. Il dato principale dal quale occorre muovere è che il vigente sistema fiscale incentra la fase di accertamento dei procedimenti tributari, sulla attiva ed esclusiva collaborazione del cittadino-contribuente, in capo quale ricade l'onere di conoscere ed interpretare una normativa vasta, frammentaria e complessa, fonte pressoché inesauribile di nuovi obblighi e vincoli di carattere spesso meramente formale. Queste difficoltà di conoscenza e di intelligibilità della normativa rappresentano la causa prima della mancata conformazione dell'attività tributaria ai menzionati canoni di economicità, efficacia e pubblicità, così come la frammentarietà costituisce una delle principali cause tecniche delle diseguaglianze fiscali⁴⁸.

Lo Statuto ha rappresentato un momento essenziale per una "una diversa concezione del rapporto tra cittadini e Stato, un rapporto ispirato ad un più elevato livello di civiltà giuridica, basato sulla presunzione di buona fede, sulla trasparenza, sulla eliminazione della conflittualità, sulla cortesia e attenzione per le esigenze dei cittadini, sull'imparzialità, sull'informazione accurata e sulla tutela"⁴⁹.

Il Legislatore, tramite l'emanazione dello Statuto, non solo ha voluto confermare le garanzie per il contribuente, ma ha anche determinato le condizioni di correttezza e giustizia delle norme tributarie, regolamentando i rapporti e chiarendo i diritti a cui appellarsi. L'intento del Legislatore si esplica perfettamente nel principio di cui all'art.

48 Relazione di accompagnamento al disegno di legge costituzionale del 4 gennaio 1992, atto n. 322

49 Senato della Repubblica, Relazione, 884[^] Seduta Pubblica, Relatore Pasquini, mercoledì 12 luglio 2000.

10 dello Statuto⁵⁰, che, nel primo comma, prevede che il rapporto tributario Fisco-contribuente sia improntato al principio della buona fede e della collaborazione.

Non vanno dimenticati i punti di debolezza dello stesso, ossia l'emanazione con una legge ordinaria invece che costituzionale, i cui dettami cedono di fronte alle deroghe previste nelle leggi di pari rango. Questo ha fatto sì che i principi sanciti dallo statuto fossero definiti come dei "*proclami disarmati*"⁵¹. Tale definizione non è del tutto priva di fondamento poiché stante la "flessibilità" della Carta del contribuente il legislatore ne ha potuto aggirare, sovente, i precetti .

Relativamente a ciò, la Corte di Cassazione ha dichiarato che le norme dello Statuto "non hanno rango superiore alla legge ordinaria; conseguentemente non possono fungere da parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria per asserito contrasto con le stesse"⁵².

50 L'art. 10 dello Statuto sancisce che:

1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.
2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.
3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.

51 M. BASILAVECCHIA, "*Produzione e interpretazione delle norme tributarie*", in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, cit., Vol. I., 103

52 *Cass., sez. trib., 31 gennaio 2011, n. 221*, in *Corr. Trib.*, 12/2011, 937 con nota di M. BEGHIN, *L'interpretazione adeguatrice rinasce dalle ceneri dello Statuto*.

Sulla questione si è pronunciata anche la Corte costituzionale, la quale ha affermato che, le disposizioni statutarie, non possono neanche essere considerate norme interposte nel giudizio di legittimità⁵³.

Comunque secondo importante dottrina, il respingimento di uno Statuto approvato con legge costituzionale è stato "ragionato", poiché "il suggerimento di approvarlo con la veste di una legge costituzionale" costituiva, a ben vedere, "una minaccia ancora più sottile e subdola delle dure resistenze, in specie burocratiche". Il motivo è ovvio "l' iter" normale di discussione e approvazione è durato quattro anni, dal 1996 al 2000: i tempi si sarebbero raddoppiati e neppure nella tredicesima legislatura lo Statuto avrebbe visto la luce e, molto probabilmente, in una stagione (quali sono stati gli anni dal 2001 al 2005) connotata dall'uso e dall'abuso dei condoni, l'antitesi dei principi costituzionali, esso non avrebbe visto mai più la luce"⁵⁴.

Oltretutto, costituzionalizzare quanto statuito dagli articoli 3 e 4 dello Statuto, probabilmente sarebbe risultato inopportuno, "perché il divieto assoluto di retroattività e di emanare decreti legge in materia tributaria avrebbe costretto il legislatore ordinario in un inaccettabile e inopportuno "letto di Procuste", impedendo così di affrontare anche le situazioni di effettiva emergenza o di rimediare a errori commessi⁵⁵.

Qualunque sia il pensiero relativamente alla questione in oggetto l'autorevolezza dello Statuto non è stata intaccata dal fatto che sia stato approvato con legge ordinaria; questo per l'auto qualificazione contenuta nel suo art 1 secondo il quale i dettati dello statuto costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario che possono essere derogate solo espressamente e non da leggi speciali.

53 Corte Cost., 26 giugno 2009

54 G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il fisco*, 1/2006, 20

55 G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il fisco*, 1/2006, 25.

Anche per questo motivo la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto che le norme dello Statuto del contribuente manifestano principi generali anche di rango costituzionale⁵⁶.

Secondo la Cassazione⁵⁷, nel contesto delle disposizioni statutarie si può effettuare una differenziazione tra quelle che sono manifestazioni di principi già immanenti nel diritto o nell'ordinamento tributario (come ad esempio la tutela dell'affidamento) e quelle che contrariamente, anche se emanate in attuando le disposizioni costituzionali a cui si riferisce lo Statuto, si caratterizzano per contenuti innovativi rispetto alla legislazione tributaria pregressa.

Comunque una specifica rilevanza dal punto di vista interpretativo la hanno anche queste ultime⁵⁸. La suprema Corte, infatti ha sancito "la superiorità assiologica dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto", ai quali deve essere attribuita una "funzione di orientamento ermeneutico vincolante per l'interprete", con la conseguenza che "il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n. 212/2000 deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari"⁵⁹.

I principi espressi dallo Statuto hanno inoltre una funzione di indirizzo nei confronti del Legislatore: le sue disposizioni, a differenza di quelle contenute nella maggior parte degli Statuti adottati in altri ordinamenti, non si limitano a elencare i diritti dei contribuenti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ma disciplinano anche le modalità con cui il Legislatore deve

56 Cassazione del 17 febbraio 2010, nn. 3676 e 3677.

57 Cass., 14 aprile 2004, n. 7080.

58 L. P. MURCIANO, "Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa sull'art. 23 Cost.", in Riv. dir. trib., 2002, I, 921 e ss.

59 Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576

legiferare in materia tributaria. Lo Statuto, difatti, nei primi articoli, mira ad assicurare una disciplina tributaria non soggetta a continui mutamenti e, soprattutto, facilmente interpretabile sia dal contribuente che dall'Amministrazione finanziaria.

L'art. 2 dello Statuto dà indicazioni volte ad assicurare maggior chiarezza possibile circa le disposizioni tributarie. Infatti, tale normativa, si caratterizza per un eccesso di rinvii normativi e modificazioni improvvise⁶⁰, che impediscono al contribuente la presa di consapevolezza circa gli obblighi che è tenuto ad adempiere⁶¹.

Ciò che fu fatto osservare in sede di Assemblea Costituente resta ancora attuale: "il troppo rapido variare delle regole dei tributi e l'incauta introduzione di nuove forme di imposta rinnova continuamente gli attriti propri delle nuove imposte, irritando la economia, creando e mantenendo nocive ragioni di incertezza nelle previsioni degli operatori"⁶².

Per limitare gli effetti negativi di ciò, che possiamo descrivere come una "alluvione normativa", lo Statuto prescrive al Legislatore di garantire l'omogeneità dei testi di legge e esplicitare il contenuto tributario delle norme. Viene stabilito l'obbligo di nominare, nel titolo dell'atto legislativo e nella rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli, l'oggetto delle disposizioni che vi sono contenute e si prevede che le leggi e gli atti aventi forza di legge, che non attengono alla materia fiscale, non possano contenere disposizioni di carattere tributario, ad eccezione di quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima. Come è stato osservato,

60 A. PARLATO, "Tecniche e ragionevolezza nella legge tributaria, in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*", cit., Vol. II, 635-656,

61 V. UCKMAR, "Amare esperienze di un cultore di diritto tributario, lettera al Presidente del Consiglio M. Renzi, pubblicata in AA.VV.", *Per un nuovo ordinamento tributario*, cit., Vol. III

62 G. MARONGIU, in *Statuto del contribuente: primo consuntivo ad un anno dall'entrata in vigore*, in *Corr. trib.*, 28/2011, 2069.

“quest’ultima previsione, solitamente denominata “divieto di norme intruse”, mira a contrastare la tecnica legislativa, diffusa soprattutto negli anni Ottanta e Novanta, dell’inserimento “occulto” di disposizioni tributarie in testi normativi di altre materie quale espediente per promulgare emendamenti che non avrebbero trovato consenso presso la maggioranza, né presso l’opinione pubblica”⁶³.

Nonostante i molteplici interventi di modifica della materia, l’art 2 dello statuto mira a garantire l’intelligibilità e l’aggiornamento del testo delle norme tributarie, per poter ridurre i costi dell’obbedienza fiscale, mediante la semplificazione degli adempimenti a carico del contribuente.

Al fine di poter garantire la chiarezza in materia di normativa tributaria, si limita di molto l’utilizzo del decreto legge, anche perché, uno dei motivi della “cattiva qualità della legislazione” in tale ambito, è da ricercare in una produzione normativa sempre più caratterizzata dalla marginalizzazione della legge parlamentare, a vantaggio di altre fonti, quali il decreto-legge ed il decreto legislativo, in quanto la velocità (con cui vengono emanati) rende difficile la stesura di testi coerenti.

La necessità, di garantire principi di certezza e di stabilità dell’ordinamento fiscale, ha portato alla legge delega n 23/2014, in cui nella documentazione relativa ai lavori preparatori si evidenzia che “l’incertezza in campo fiscale è deleteria per le decisioni di investimento e, quindi, per la crescita” in quanto “se il rischio fa parte del mestiere dell’imprenditore, l’incertezza è l’ignoto dal quale sfuggire (perché) si rimanda l’investimento o lo si localizza altrove”; inoltre, “mutamenti frequenti nel sistema tributario non solo generano costi aggiuntivi per gli adempimenti (connessi con l’instaurazione delle nuove

⁶³ “Statuto in materia di diritti del contribuente, 25 marzo 2002” in www.fondazione nazionale commercialisti.it.

procedure, gli inevitabili dubbi interpretativi iniziali), ma modificano anche le convenienze relative su cui erano basate le decisioni prese in passato, e soprattutto generano effetti negativi sulla credibilità e sulla stabilità della politica tributaria”⁶⁴.

L'introduzione dello Statuto ha sicuramente portato al mutamento del rapporto tributario tra Amministrazione e contribuente. Prima che entrasse in vigore, infatti, si era molto distanti dall'affermazione di principi generali a tutela e garanzia del contribuente e non esisteva una procedura uniforme per ogni tipologia di tributo (l'ufficio di competenza stabiliva, in base al tributo, regole diverse in materia di accertamento, termini, dichiarazione etc.). Con queste premesse, il rapporto tra i due principali attori, del panorama fiscale nazionale, era permeato da sfiducia e disinteresse da parte del contribuente, che doveva assolvere i suoi obblighi di contribuzione, nonché da un atteggiamento di ostilità da parte dell'Amministrazione, unicamente intenzionata ad assicurare una riscossione corretta e tempestiva. Pertanto, lo Statuto si inserisce in un rapporto tributario volto esclusivamente alla conflittualità, ove il cittadino era passivamente sottoposto all'autorità e all'insensibilità della burocrazia, che non assecondava le esigenze di collaborazione richieste dalla collettività.

2.3 Il contraddittorio endoprocedimentale

Come già accennato, la sussistenza (o meno) di un generale obbligo di contraddittorio preventivo⁶⁵ con il contribuente, è stata influenzata dalle pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

64 Documenti parlamentari per la legge delega n. 23/2014, da R. LUNELLI , *“Ricominciamo da Adam Smith e dalla formulazione delle norme”*

65 Il contraddittorio endoprocedimentale consiste nel diritto ad addurre le proprie ragioni in ordine ai rilievi che il Fisco intende porre a fondamento di un atto impositivo, così

Così come ricordato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione⁶⁶, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale è sancito dagli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, "che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa, nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale". Anche dall'art. 41, il quale afferma che il diritto a una buona amministrazione, comprende tra l'altro "il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio."

La Corte di Giustizia UE, con la sentenza 18 dicembre 2008, causa C-349/07, ha affermato che: I) i diritti fondamentali sono parte integrante dei principi generali, dei quali la Corte di Giustizia garantisce l'osservanza, ispirandosi alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e alle indicazioni fornite dai trattati internazionali sulla tutela dei diritti dell'uomo, cui i Paesi membri hanno cooperato o aderito⁶⁷; II) il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario, che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione finanziaria si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto a esso lesivo; III) i destinatari di decisioni che incidono sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista, in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione ⁶⁸; IV) la regola ha lo scopo di consentire all'autorità competente di considerare gli elementi del caso per assicurare un'effettiva tutela del soggetto coinvolto, al fine di consentirgli di correggere un errore o far valere elementi relativi alla sua

realizzando la partecipazione del contribuente all'attività di accertamento fiscale.(diritto.it).

66 Cass. Civ., SSUU, Sent. 19667/2014.

67 Punto 36 della sentenza.

68 Punto 37 della sentenza.

situazione personale e far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro⁶⁹.

Tornando a quanto qui preme, per la dottrina non rileva la circostanza che il caso esaminato dai Giudici europei, nella citata sentenza causa C-349/07 del 2008, avesse a oggetto la disciplina del diritto doganale. I principi di diritto comunitario in essa affermati prescindono dalla qualificazione di imposta armonizzata dei tributi, assumendo così valenza generale.

Corollario dell'applicabilità, in ambito domestico, del principio di diritto di matrice comunitaria sono gli strumenti a disposizione del giudice nazionale per la risoluzione di eventuali antinomie con la legge nazionale. Essi consistono nel rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di Giustizia europea, nell'applicazione diretta del diritto comunitario, nell'interpretazione conforme al diritto comunitario della norma interna e nella non applicazione della norma interna confliggente con quella comunitaria.

Sempre la CGUE, nelle sentenze riunite C-129 e C-130/13⁷⁰, ha sancito il principio del rispetto dei diritti della difesa da parte dell'amministrazione e il diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione, che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, comunque tutelabili, dinanzi ai giudici nazionali. Il principio del rispetto dei diritti della difesa e il diritto di ogni persona di essere sentita prima dell'adozione di un provvedimento individuale lesivo, devono essere interpretati nel senso che: quando il destinatario di un'intimazione di pagamento adottata a titolo di un procedimento di recupero a posteriori di dazi doganali all'importazione, non è stato sentito dall'amministrazione prima

69 MARCHESELLI A., *“Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario”*, in Riv. giur. trib., 2009.

70 Corte di Giustizia UE, 3 luglio 2014, *causa C-129 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann WorldwideLogistics*.

dell'adozione di tale decisione, i suoi diritti di difesa sono violati (quand'anche abbia la possibilità di fare valere la sua posizione nel corso di una fase di reclamo amministrativo ulteriore) se la normativa nazionale non consente ai destinatari di siffatte intimazioni, in mancanza di una previa audizione, di ottenere la sospensione della loro esecuzione fino alla loro eventuale riforma. È quanto avviene, in ogni caso, se la procedura amministrativa nazionale che attua l'articolo 244, secondo comma, del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 2700/2000, limita la concessione di siffatta sospensione allorché vi sono motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato. Le condizioni in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa e le conseguenze della violazione di tali diritti rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività). Il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso. La Corte, dunque, con tale pronuncia ha sancito il principio secondo cui la violazione del contraddittorio può essere fatta valere solo qualora il contribuente sia in grado di dimostrarne l'utilità. Ciò non vuol dire che il provvedimento possa essere annullato esclusivamente in quei casi in cui il contribuente riesca a provare che, tramite il contraddittorio, sarebbe emersa l'illegittimità nel merito della pretesa impositiva, in quanto se per ottenere

ragione, in un caso di omesso contraddittorio, fosse necessario dimostrare di avere ragione nel merito, il contraddittorio non rilevarebbe mai: si vince o si perde esclusivamente per ragioni di merito. Dunque, perché l'atto sia annullato è sufficiente che il contribuente riesca a provare che avrebbe potuto "correggere un errore o far valere elementi relativi alla sua situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro. In altri termini, basta dimostrare che "il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente". Essenziale è quindi che i giudici nazionali prestino attenzione a non tradurre la questione preliminare relativa al contraddittorio in un giudizio sulla fondatezza della pretesa impositiva.

A. Lovisolo, nel suo articolo "Sulla c.d. "utilità" del previo contraddittorio endoprocedimentale", porta come esempio le dichiarazioni di terzi nel frattempo deceduti, la documentazione non più reperibile e gli accertamenti tecnici non più esperibili, per affermare la necessità del contraddittorio preventivo, anche in quelle fattispecie in cui, la mancata attivazione dello stesso, abbia impedito al contribuente di far valere situazioni ed elementi che, successivamente, per ragioni di fatto non è più possibile dedurre e produrre, nemmeno nell'ambito del giudizio di merito.

Oltre al rilievo critico circa la diretta applicabilità dei principi della UE in materia di tributi non armonizzati (in quanto le due sopracitate pronunce riguardavano materia doganale e quindi tributi armonizzati), va altresì precisato che, secondo la Corte di Giustizia, le condizioni, in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa e le conseguenze della violazione di tali diritti, rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile

l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività). Le peculiari modalità di attuazione dei principi generali dell'ordinamento comunitario, infatti, sono demandate alle leggi degli Stati membri. Nel procedimento impositivo nazionale l'effettività del contraddittorio è garantito, mediante il procedimento di accertamento con adesione, ai sensi degli art. 5 e 6 della legge n. 218/1997.

La limitazione delle garanzie affermate dalla giurisprudenza comunitaria, ai soli tributi armonizzati, viene sostenuta sia in via "indiretta" dalla stessa Carta di Nizza, la quale all'art 51 stabilisce che le disposizioni della Carta si attuano nell'attuazione del diritto dell'Unione, ma anche dalle Sezioni Unite della Cassazione. Ciò pone qualche problema in quanto appare un orientamento troppo a favore del Fisco.

Ebbene, con la sentenza n. 16412 del 25 luglio 2007⁷¹, le Sezioni unite hanno stabilito l'obbligatorietà del contraddittorio, inteso tuttavia come necessità di notificare al contribuente l'avviso di mora che precede la notifica della cartella di pagamento, quale atto presupposto necessario nella sequenza procedimentale dettata dalla legge ed enumerato dall'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992 tra gli atti impugnabili, quindi al fine di garantire l'esercizio del diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost.

Con la sentenza n. 26635 del 18 dicembre 2009 le Sezioni unite hanno ribadito l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale limitatamente alla materia dell'accertamento mediante standard o studi di settore. Anche la con la pronuncia resa dalle Sezioni unite, in data 29 luglio 2013, n. 18184, è stato riconosciuto il diritto al contraddittorio come principio generale dell'ordinamento nazionale e comunitario, in conformità a quanto sostenuto

71 V. CARBONE, "Avviso di mora non preceduto dalla cartella esattoriale", in *Corriere Giur.*, 2007, 1201.

dalla giurisprudenza dell'UE e dalla dottrina prevalente; la stessa, non ha in realtà sancito l'obbligatorietà del contraddittorio anticipato per tutti i procedimenti tributari, ma esclusivamente in relazione al rispetto del termine stabilito dall'art. 12, comma, 7 dello Statuto dei diritti del contribuente. A sostegno di tale assunto può rilevarsi come la giurisprudenza di legittimità, anche successiva alla pronuncia delle Sezioni Unite del 29 luglio 2013, n. 18184, ha continuato ad affermare la inesistenza di una generalizzata estensione, del contraddittorio c.d. preventivo, a qualsiasi fase del procedimento tributario, distinguendo il principio del contraddittorio inteso come espressione del diritto di difesa nel processo, dall'intervento del privato nel procedimento amministrativo inteso, invece, come facoltà di introduzione di ulteriori elementi in fatto e in diritto a completamento della fattispecie concreta sulla quale è chiamata a provvedere in funzione dell'attuazione dell'interesse pubblico, e dunque come collaborazione del privato nella fase istruttoria, diretta all'acquisizione di tutti gli elementi conoscitivi e valutativi indispensabili per l'esercizio della potestà autoritativa.

L'orientamento correttivo delle Sezioni Unite, con il quale si è limitata l'applicazione del contraddittorio obbligatorio ai soli tributi armonizzati (iva e dazi) e che non riconosce il diritto al contraddittorio per i tributi nazionali non armonizzati (Irpef, Irap, Ires..), va a creare una discriminazione inversa tra cittadini europei.

Va poi ricordato che, per l'art 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, qualsiasi atto con il quale si comminino sanzioni necessita il contraddittorio preventivo obbligatorio.

Se l'atto impositivo che prevede, anche la contestazione delle sanzioni da parte del Fisco, può permettere di invocare le tutele del giusto processo e del contraddittorio preventivo, previste dall'articolo 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Pertanto, il diritto a un contraddittorio non

dovrebbe essere limitato ai soli tributi armonizzati, ma dovrebbe estendersi a ogni atto dell'Agenzia delle Entrate che contenga, non solo richieste di maggiori imposte, ma anche sanzioni amministrative. Non c'è dubbio che l'impianto sanzionatorio, previsto dai decreti 471 e 472 del 1997 e ispirato ai principi di personalità delle sanzioni, legalità, imputabilità e favor rei, ha tutte le caratteristiche indicate per avere natura penale ai fini Cedu, con la conseguenza che, gli atti che prevedono anche l'irrogazione delle sanzioni, non possono non essere assoggettate alle garanzie previste dall'articolo 6.

Una seconda considerazione va fatta sul divieto di discriminazione inversa (o "discriminazione alla rovescia"), che si verifica ogni qual volta uno Stato Membro riserva a uno dei suoi cittadini un trattamento meno favorevole, rispetto a quello garantito da un altro Stato Membro o dall'unione europea. Originariamente, il fondamento del divieto di discriminazione, statuito dall'art. 21 del TUE e dell'art. 14, si riferiva esclusivamente al godimento dei diritti riconosciuti dalla Convenzione⁷². Successivamente, è stato adottato il Protocollo aggiuntivo n. 12 del 2000, che estende tale divieto a qualsiasi diritto.

Tornando alla legislazione nazionale, il contraddittorio preventivo, trova applicazione per gli avvisi di accertamento emessi dal 01/07/2020 (art. 4-octies, comma 2 del D.L. n. 34/2019)⁷³. Il nuovo art. 5-ter del D. Lgs. n. 218/97, come modificato dal Decreto Legge n. 34/2019 (decreto Crescita), ha introdotto l'obbligo di audizione preventiva. Il comma 4 dell'art. 5 ter esenta l'ufficio dal contraddittorio in tutti i casi di particolare urgenza, specificatamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non

⁷² Corte EDU, 8 aprile 2014, Dhahi c. Italia, n. 17120/09, par. 39-41.

⁷³ Si vedano anche Circolari dell'Agenzia fiscale n. 16/E del 2016 e n. 19/E del 2019, nonché la Circolare della Guardia di Finanza n. 1/18.

preceduto dall'invito di cui al comma 1, ma in questo caso è necessario che le ragioni siano specificatamente motivate nell'atto.

Resta il fatto che in caso di mancato contraddittorio, l'ufficio deve specificarne i motivi e il contribuente deve fornire la prova di resistenza, ossia, come previsto dal comma 5 dell'art. 5 ter, il contribuente ha l'obbligo di dimostrare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.

3 LA TAX COMPLIANCE

3.1 La tax compliance nell'ordinamento italiano

Con la locuzione “*tax compliance*” si fa riferimento sia all'adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte del contribuente sia, in termini più generali, a un rapporto tra quest'ultimo e l'Amministrazione finanziaria caratterizzato dai principi di cooperazione e buona fede.

Nonostante l'espressione sia divenuta usuale solo recentemente, la tax compliance e il perseguimento degli obiettivi che le sono propri hanno un'esperienza ormai quasi trentennale nel nostro ordinamento.

Era il 1990 quando il primo progetto di Statuto del contribuente, dal titolo “Rapporti amministrazione finanziaria-cittadini, uno statuto a difesa del contribuente”, venne presentato alla Camera dei deputati⁷⁴. Ci vollero tuttavia altri 10 anni perché lo Statuto fosse definito nei suoi contenuti e approvato dal Parlamento. In tale periodo, però, il rapporto tra Fisco e contribuente continuò ad evolversi verso una collaborazione sempre maggiore, mediante l'introduzione dell'istituto dell'interpello nonché con la disciplina dell'accertamento con adesione e l'istituto del ravvedimento operoso⁷⁵.

Già in quegli anni era evidente la necessità per l'Amministrazione di passare dalla cultura del conflitto a quella del dialogo e di aumentare la

74 G. VIZZARI, *L'applicazione dei principi di buona amministrazione in materia tributaria: gli effetti sul contribuente*, in Rivista di diritto tributario.

75 G. TINO, “*Lo Statuto del contribuente e il nuovo sistema della fiscalità*”, in Il fisco, 24/2001. Per un approfondimento sul tema si veda: MELIS G., *Note minime su talune questioni interpretative in tema di ravvedimento operoso*, Diritto e Pratica Tributaria, 2021, n. 4.

capacità di informare e di assistere i cittadini, indispensabile per prevenire errori e accrescere la tax compliance⁷⁶.

Tuttavia, nonostante i notevoli progressi conseguiti nel corso degli anni, la concezione conflittuale dei rapporti tra Fisco e contribuente non è stata del tutto superata e ancora oggi l'Amministrazione finanziaria continua, troppo spesso, a essere considerata alla stregua di "uno sceriffo".

Occorre, dunque, proseguire nel percorso culturale intrapreso, che deve coinvolgere in primis proprio l'Amministrazione finanziaria. Per tale ragione, il Legislatore si è reso conto dell'opportunità, o meglio della necessità, di intervenire al fine di realizzare un più evoluto modello di tax compliance, in cui vanno ad innestarsi, in favore del contribuente, nuovi e penetranti strumenti di analisi e interpretazione delle norme tributarie, da attuare in condivisione con la stessa Amministrazione finanziaria⁷⁷.

È in quest'ottica che devono essere lette le numerose riforme approvate in attuazione della legge delega n. 23/2014, attuate con il d.lgs. n. 128/2015, intitolato "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente", mediante il quale, sulla scia delle indicazioni fornite dall'OCSE⁷⁸, è stato introdotto anche nel nostro ordinamento il regime dell'adempimento collaborativo (la c.d. cooperative compliance), con l'obiettivo di prevenire accertamenti e liti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, attraverso la condivisione delle scelte di pianificazione fiscale e l'individuazione preventiva della corretta interpretazione della normativa tributaria.

76 G. FORNARI, *La protezione legale del contribuente*, in *Il fisco*, 23/1999

77 M. LEO, *Cooperative compliance: una strada lunga e impervia*, in *Il fisco*, 38/2016

78 Report dell'OCSE, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008, in www.oecd.org (affrontato più nel dettaglio nel capitolo precedente)

Un altro segno di questo cambio di passo è poi rappresentato dalla dichiarazione precompilata, che ha modificato significativamente il paradigma, in base al quale l’Agenzia delle Entrate in passato interveniva solo ed esclusivamente in una fase successiva per controllare quanto dichiarato dal contribuente.

Lo stesso cambio di direzione va notato anche nella riforma degli interpelli, attuata con il d.lgs. n. 156/2015 (che ha razionalizzato la disciplina vigente in materia) e nell’introduzione dell’interpello per i nuovi investimenti ad opera del c.d. decreto internazionalizzazione.

Uno degli scopi più importanti degli odierni interventi in campo fiscale è quello di arrivare ad un sistema nel quale non vi siano giustificazioni né morali, né tecniche per l’evasione. In altre parole, l’evasore dovrebbe essere considerato colpevole moralmente, prima ancora che giuridicamente.⁷⁹ Oggi quell’esigenza è rimasta immutata e l’unica strada percorribile per soddisfarla si deve fondare sulla correttezza e sulla buona fede reciproche tra Fisco e contribuente⁸⁰.

Nell’ottica di favorire l’adempimento spontaneo e il dialogo, riducendo la conflittualità tra le parti, come sopra accennato, diversi sono stati gli istituti oggetto di recenti ed incisivi interventi normativi, talvolta rivolti nei confronti della generalità dei contribuenti, altre volte indirizzati ad una cerchia ristretta di essi (dunque, con un’espressione sintetica, “su misura”).

Un primo gruppo è costituito da quegli istituti finalizzati a consentire il ravvedimento del contribuente, anche a seguito di controlli da parte

79 VIGNA G., *Ezio Vanoni, il riformista che chiedeva una rivoluzione morale*, Centro Ambrosiano, Milano, 1997.

80 Da ricordare che tali principi vengono sanciti dall’art. 10, co. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente e costituiscono esplicitazione, a loro volta, dei principi di buon andamento e imparzialità della pubblica amministrazione di cui all’art. 97 Cost.

dell' Agenzia dell' Entrate che abbiano evidenziato eventuali criticità, così da agevolare la compliance ex post da un lato, mentre dall' altro si canalizzano le forze, di cui l' Amministrazione finanziaria dispone, verso situazioni più problematiche. In questa ottica si collocano le c.d. “comunicazioni preventive”, previste dall' art. 1, co. 634 e ss., L. 190/2014, al fine di segnalare eventuali anomalie risultanti dall' incrocio tra la posizione fiscale dei contribuenti e i dati di cui l' Amministrazione finanziaria dispone.

Un secondo gruppo, invece, riguarda quegli istituti finalizzati a consentire al singolo contribuente di acquisire una certezza anticipata sulla correttezza dei propri comportamenti fiscali, con effetti vantaggiosi per chi abbia deciso di avvalersene. In primo luogo c' è la disciplina degli interpelli riformata nel 2015. La riforma ha portato l' estensione della sanzione di nullità degli atti impositivi, emessi in difformità dalla risposta resa al contribuente, a tutte le possibili forme dell' interpello e in più ha previsto l' interpello “rafforzato” per i c.d. “nuovi investimenti”. Si tratta quindi di una tax compliance “ex ante”, volta a favorire quei comportamenti “prudenziali” del contribuente che si procura, in anticipo, il parere “su misura” dell' Amministrazione finanziaria al fine di prevenire ogni possibile futuro contenzioso. Nella stessa direzione si pone l' istituto degli accordi preventivi per le imprese ad attività internazionale, già disciplinato, con la diversa denominazione di ruling internazionale, dall' art. 8, d.l. n. 269/2003 e dal Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004, e riformato dal d.lgs. n. 147/2015 con confluenza della relativa disciplina nel nuovo art. 31-ter, d.p.r. n. 600/1973. Si tratta di un istituto teso anch' esso a realizzare una forma di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, in particolare per le c.d. “imprese con attività internazionale” sia residenti che non residenti nel territorio dello Stato, in cui il soggetto interessato deve sempre prospettare il caso controverso, illustrando la soluzione che intende adottare sul piano applicativo della normativa di riferimento prescelta. Però a differenza

dell'interpello, tale istituto dà vita ad un contraddittorio che può sfociare nella stipula di un "accordo" tra il contribuente e il competente ufficio dell'Agenzia.

Un terzo gruppo riguarda, infine, quegli istituti che si sostanziano in forme di "monitoraggio", sia pure di natura eterogenea (talvolta generico, altre volte "su misura"), anch'essi accompagnati da effetti "premiali". In primo luogo, la dichiarazione "precompilata" in cui è il Fisco che invia la dichiarazione al contribuente sulla base dei dati in suo possesso, con significative ricadute sul piano dei controlli, i quali vengono preclusi ove il contribuente accetti la dichiarazione senza modifiche, ovvero (anche per il tramite del suo sostituto di imposta) apporti modifiche che non incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta.

In secondo luogo, i c.d. "indici sintetici di affidabilità" che hanno sostituito, per effetto di quanto disposto dal d.l. 193/2016, gli studi di settore e che costituiscono un tentativo di estendere la tax compliance alla generalità delle imprese piccole e medio-piccole, mediante la sostituzione dei ricavi di congruità con un indice di "affidabilità fiscale" del contribuente, dove il raggiungimento di un determinato livello di compliance, misurato su un arco temporale di 8 anni, dà accesso ad un regime premiale. L'Agenzia delle Entrate comunica al contribuente il risultato dell'analisi, quale incentivo al miglioramento della posizione di affidabilità raggiunta. Così facendo, gli indici statistici vengono utilizzati per consentire all'Amministrazione finanziaria di conoscere meglio la singola impresa, ("monitorandola" nel tempo) e a quest'ultima di poter migliorare la propria affidabilità fiscale.

Infine, abbiamo il vero e proprio regime di adempimento cooperativo, che trova origine nei rapporti OCSE: sia nel rapporto del 2008 sul ruolo degli intermediari nell'ambito della pianificazione fiscale aggressiva, in cui vengono individuati taluni punti fondamentali su cui costruire un nuovo tipo

di rapporto tra contribuenti e Fisco, basato sulla fiducia reciproca e caratterizzato da una cooperazione rafforzata tra di essi (c.d. “*enhanced relationship*”); sia nel rapporto, pubblicato nel 2013 dal Forum OCSE, sull’amministrazione fiscale e relativo alla concreta implementazione del nuovo modello di cooperazione tra Fisco e contribuente, basato sulle “linee guida” elaborate nel Rapporto del 2008, in cui il termine “*enhanced relationship*” viene sostituito con quello di “*cooperative compliance*”, per descrivere in maniera più accurata l’obiettivo da raggiungere (la “*tax compliance*”) ed il mezzo attraverso cui raggiungerlo (“*cooperation*”). L’Italia ha introdotto tale regime opzionale, sostanzialmente in linea con i corrispondenti regimi previsti in altri Paesi OCSE, rivolto ad una platea di soggetti inizialmente molto ristretta, ma che si sta progressivamente ampliando⁸¹.

I benefici derivanti dall’adesione al suddetto regime e dalla interlocuzione costante e preventiva che esso comporta, saranno affrontati ampiamente nell’ultimo capitolo.

3.2 Il ravvedimento operoso

Il ravvedimento operoso costituisce uno strumento fondamentale nel quadro del sistema sanzionatorio tributario. L’istituto garantisce la possibilità, al contribuente che si trovi in errore, di rimuovere autonomamente l’illecito, beneficiando così di una riduzione sulle sanzioni che altrimenti gli sarebbero applicate.

81 Relazione del Prof. G. MELIS tenuta al Convegno “*Adempimento collaborativo: risultati e prospettive. Confronto a più voci sulla cooperative compliance*”, Università Luiss Guido Carli, 14 luglio 2022.

La legge 29 dicembre 1990, n. 408 ha introdotto l'istituto del ravvedimento operoso nel panorama del sistema sanzionatorio tributario, anche se solo con riferimento alle imposte dirette e all'IVA.

Grazie all'avvento dell'istituto si è realizzata compiutamente la distinzione, fondamentale, tra tardività ed omissione di un adempimento. In assenza di questo meccanismo premiale il contribuente sarebbe stato punito in maniera uguale sia in caso di minimo ritardo che di omissione totale⁸².

Le esigenze di riformare il sistema delle sanzioni tributarie, sino ad allora lacunoso e disorganico, hanno trovato compimento con la legge delega del 23 dicembre 1996, n. 662. La delega contenuta nell'articolo 3, comma 133, lettera l, della legge 662/1996, imponeva l'obbligo all'esecutivo di introdurre circostanze esimenti ed attenuanti che avessero favorito l'assolvimento, seppur tardivo, degli obblighi tributari. La delega è stata con i D.lgs. del 18 dicembre 1997, n. 471, 472 e 473. A seguito di questa riforma, in vigore dal 1 aprile 1998, il ravvedimento operoso ha trovato una sistemazione organica all'interno dell'apparato sanzionatorio tributario⁸³.

L'articolo 13 del D.lgs. 472/1997 muta la veste dell'istituto, ampliandone l'ambito di operatività. Il ravvedimento, da strumento applicabile esclusivamente all'IVA e alle imposte dirette, diventa un istituto premiale che si applica alla generalità dei tributi. Vengono così superate le critiche mosse in passato circa la limitata operatività dell'istituto, che escludeva anche categorie rilevanti di contribuenti⁸⁴. Viene riconosciuta la possibilità di sanare tutti i tipi di violazioni, formali o sostanziali, commesse dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto tenuto all'assolvimento degli obblighi tributari,

82 SANTACROCE B., *Il ravvedimento operoso e gli strumenti di patteggiamento fiscale*, in Rivista di Diritto Tributario.

83 CORDEIRO GUERRA R., *Prime osservazioni sul disegno di legge delega per la riforma delle sanzioni tributarie non penali*, in Rass. Trib., 1996.

84 DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993.

concernenti ogni tipo di tributo. Il contribuente ha la possibilità di ottenere una riduzione della sanzione a fronte del suo rimedio alla violazione, entro un determinato lasso temporale. Il Fisco rinuncia in parte al proprio potere punitivo, per fare in modo che il trasgressore possa regolarizzare la propria posizione, correggendo gli errori compiuti o eseguendo gli adempimenti omessi.

L'istituto consente di realizzare congiuntamente sia gli interessi del contribuente che dell'erario. Il Fisco, in special modo, ha l'occasione di procedere al recupero del tributo dovuto in maniera rapida. Pertanto lo sconto garantito al trasgressore, che si mette in regola, costituisce sia un premio per la resipiscenza mostrata dallo stesso contribuente, sia l'interesse dello Stato ad incassare i tributi in maniera celere, garantendo l'efficacia dell'azione amministrativa.

In generale, tutte le violazioni sono definibili, anche in sede di contraddittorio con gli Uffici. Il ravvedimento operoso invece non prevede contraddittorio: il contribuente si autopunisce e il risparmio ottenuto nell'attività di controllo svolta dall'Ufficio viene ripagato con una riduzione sulle sanzioni, più sostanziosa rispetto al caso della definizione agevolata⁸⁵.

La legge 190/2014, è intervenuta nel modificare in maniera profonda l'istituto. A seguito di tali modifiche il ravvedimento ha assunto un ruolo cardine nella fase che precede l'accertamento tributario. L'intervento del legislatore ha inciso essenzialmente lungo tre direttrici:

85 La disciplina del ravvedimento si discosta da quella della definizione agevolata, disciplinata dall'articolo 16 del D.lgs. 472/1997. Con quest'ultimo istituto viene operata una riduzione sulla sanzione in concreto irrogata e non su quella applicabile in astratto. Nel caso poi della definizione agevolata il trasgressore beneficia della riduzione a 1/3, mentre in caso di ravvedimento la riduzione minima di cui si può beneficiare è pari a 1/5. GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 1999.

1. vengono ampliate le previsioni del comma 1, introducendo le nuove lettere a-bis), b-bis), b-ter), b-quater), le quali consentono al contribuente di potersi ravvedere senza più limiti temporali;
2. è stata ridotta notevolmente la portata delle cause ostative che impediscono l'accesso al ravvedimento, relativamente ai soli tributi gestiti dall'Agenzia delle entrate;
3. il ravvedimento andrà a sostituire, a partire dal 2016, tre istituti deflativi del contenzioso⁸⁶.

Il legislatore, pertanto, è intervenuto in maniera radicale nella sostanza dell'istituto, qualificando come irrilevanti per la sua efficacia le preclusioni oggettive e temporali prima operanti. Così facendo si è allontanato dall'originaria ratio che sorreggeva e giustificava il ravvedimento operoso (ossia il pentimento spontaneo in tempi brevi del trasgressore) per abbracciare un'impostazione che sembrerebbe più "condonistica"⁸⁷.

In parallelo, però, occorre valutare il ruolo che riveste l'istituto nell'ottica del dialogo fra contribuente e Fisco. Il contribuente verrà reso edotto delle informazioni in possesso dell'Amministrazione finanziaria, potendo così procedere alla correzione dei propri errori, anche in maniera preventiva rispetto alla presentazione della dichiarazione.

V'è da dire che la spontaneità del comportamento del contribuente è stata posta in secondo piano a favore di una maggiore compliance del contribuente,

86 Ossia l'adesione ai processi verbali di constatazione di cui all'articolo 5-bis del D.lgs. 19 giugno 1997, n.218, l'adesione agli inviti al contraddittorio di cui all'articolo 5 del D.lgs. 218/1997 e l'acquiescenza rinforzata all'accertamento, di cui all'articolo 15, comma 2-bis del D.lgs. 218/1997.

87 GIOVANNINI A., *"Il nuovo ravvedimento operoso: "il Fisco amico e il condono permanente"*, in *Il Fisco*, 2015.

unita alla semplificazione degli adempimenti fiscali e di un maggior gettito per l'erario.

Dal punto di vista soggettivo possono accedere all'istituto coloro che mettono in atto violazioni tributarie e ogni altro soggetto che risulti coinvolto nella vicenda sanzionatoria.

I vantaggi che ricava un soggetto dipendono dalla posizione che egli assume all'interno della vicenda sanzionatoria⁸⁸. Il ravvedimento, effettuato da parte di un concorrente nella violazione, impedirà l'irrogazione della sanzione esclusivamente nei suoi confronti, mentre gli altri soggetti coinvolti continueranno a soggiacere ai poteri sanzionatori del Fisco. Al contrario, l'adempimento dell'obbligato in solido impedisce l'irrogazione delle sanzioni nei confronti degli altri soggetti coinvolti, in quanto viene applicato il modello di solidarietà di stampo civilistico (art.1292 c.c.).

Le violazioni possono essere regolarizzate da soggetti che le hanno commesse sotto la veste di autori materiali o coautori, nel caso in cui la vicenda includa una pluralità di soggetti, ovvero in qualità di coobbligati in solido.

La legge non prevede che il ravvedimento debba forzatamente essere eseguito dall'autore materiale della violazione. Fosse stato altrimenti si sarebbero potuti registrare risultati paradossali, in quanto sarebbe stata preclusa la possibilità di ravvedersi in alcuni casi, come ad esempio nell'eventualità della morte dell'autore dell'illecito o di latitanza dello stesso.

Per quanto riguarda la fattispecie relativa agli obbligati in solido, essi sarebbero stati ingiustamente in balia della volontà di una sola persona che,

88 BLOCH J.- SORGATO L., *Violazione sostanziale e altri fondamenti del nuovo ravvedimento operoso*, in Corr. trib., 1998.

qualora non avesse voluto porre in essere la regolarizzazione, avrebbe causato un incremento ingiustificato della responsabilità degli altri soggetti coinvolti.

Ci si chiede se il soggetto coobbligato, che esegue la regolarizzazione, abbia il diritto di rivalersi nei confronti dell'autore materiale della trasgressione. In generale si può affermare che l'esercizio del diritto di regresso ha la precipua funzione di far gravare la sanzione sull'autore della trasgressione, in ottemperanza all'articolo 2, comma 2, del D.lgs. 472/1997. Un eventuale accordo che miri all'esclusione del diritto di regresso, pertanto, sarebbe senza dubbio da considerarsi nullo, in quanto contrario a norme di legge⁸⁹.

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione, il ravvedimento trova applicazione alla generalità dei tributi⁹⁰.

La legge consente di sanare le seguenti irregolarità:

1. omesso o insufficiente versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione a titolo di acconto o di saldo;
2. violazioni relative al contenuto della dichiarazione incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo;
3. violazioni relative al contenuto della dichiarazione non incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo: violazioni formali e meramente formali;
4. omessa presentazione della dichiarazione entro il termine prescritto.

89 TOSI L., *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 1999

90 Circolare del Ministero delle Finanze – Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Serv. III del 10 luglio 1998, 180/E.

La prima tipologia di fattispecie regolarizzabile riguarda i casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se lo stesso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione.

In generale, l'ipotesi in esame concerne il mancato pagamento dei tributi, sia erariali che locali. L'articolo 13 del D.lgs. 471/97 prevede una sanzione pari al 30% dell'importo non versato entro i termini prestabiliti, alla quale si dovrà commisurare la riduzione della sanzione prevista dalla norma. Nel caso di omessi o carenti versamenti in acconto o a saldo delle imposte risultanti dalla dichiarazione, la sanzione del 30% deve essere rapportata alla frazione di importo non versata alle rispettive scadenze, non assumendo rilevanza il debito d'imposta complessivo⁹¹.

Per quanto riguarda le violazioni relative al contenuto della dichiarazione, incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, il ravvedimento operoso consente di sanare gli eventuali errori e le omissioni (c.d. errori sostanziali), come ad esempio nel caso di omessa fatturazione e/o alla registrazione di operazioni imponibili.

L'espressione "errori ed omissioni" usata dal legislatore è molto generica, presta il fianco a molteplici interpretazioni e risulta essere applicabile ad un ampio numero di violazioni.

All'interno di questo campo di violazioni, la trasgressione che riveste maggiore importanza è quella relativa al caso di infedele dichiarazione, per la quale viene prevista la sanzione in misura proporzionale della maggiore imposta o della differenza di credito utilizzato. La sanzione applicabile, nel caso di una violazione di natura sostanziale, è più elevata rispetto a quella prevista in caso di omesso versamento. In caso di imposta dichiarata ma non

91 Agenzia delle entrate, circolare del 25 gennaio 1999, n. 23/E.

versata, la sanzione è pari al 30% del tributo non versato, mentre nel caso di infedele dichiarazione, la sanzione varia dal 90% al 180% dell'imposta, proprio in ragione del differente grado di antiggiuridicità attribuito dal legislatore alle due fattispecie⁹². Da una parte il caso di omesso versamento si caratterizza per un minor pregiudizio, poiché il Fisco può facilmente verificare l'omissione o il ritardo, nell'altro caso invece, l'Amministrazione deve dapprima individuare (utilizzando i mezzi a sua disposizione) il contribuente infedele e successivamente ricavare gli imponibili non dichiarati, o dichiarati in modo non corretto.

Nel caso delle violazioni formali relative al contenuto della dichiarazione, ovvero non incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, all'opposto di quelle precedentemente analizzate, esse non vanno ad influire sull'ammontare del tributo dovuto e non generano alcun pericolo per l'erario. Tale fattispecie sanzionatoria si distingue dalle altre per il fatto che, generalmente, vengono previste sanzioni pecuniarie in misura fissa, non agganciate all'entità del tributo evaso o non determinato correttamente.

L'Agenzia delle entrate⁹³ ha chiarito che sono da considerarsi meramente formali le violazioni punite con la sanzione in misura fissa e non ancorate al valore dell'imposta. Rientrano all'interno di tale categoria anche tutte le violazioni potenzialmente idonee ad ostacolare i controlli, che in concreto non sono stati ostacolati grazie alla regolarizzazione operata da parte del trasgressore. Questa interpretazione rimarca l'importanza della

92 Per un approfondimento sul rapporto tra l'estinzione del debito tributario ed i relativi effetti penali, MELIS G., *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, Rassegna Tributaria, 2016, n. 3.

93 Circolare dell'Agenzia delle entrate 77/E del 2001.

regolarizzazione effettuata ex post dal contribuente, anche nel caso di violazioni meramente formali⁹⁴.

Sono da considerarsi meramente formali anche le violazioni previste dall'articolo 8 del D.lgs. 471/1997, relative al contenuto delle dichiarazioni, se in concreto esse non hanno costituito intralcio all'attività svolta dagli Uffici, magari grazie all'eventuale correzione degli errori da parte del contribuente. Il riferimento va, ad esempio, alla dichiarazione ai fini delle imposte dirette o dell'IVA, redatta su modelli non conformi a quelli approvati dal Ministero dell'economia e delle finanze. Inoltre non sono sanzionabili le dichiarazioni che non contengono i dati necessari ad identificare il contribuente. Altro esempio di violazione che non è punibile è costituito dagli errori commessi in relazione all'errata indicazione del codice di pagamento o del codice dell'Ufficio. Il contribuente in questo caso è tenuto a regolarizzare la situazione, effettuando una comunicazione agli Uffici competenti.

Le violazioni strettamente formali, come visto, sono quelle che pur non influenzando la determinazione dell'imposta, creano difficoltà all'attività di accertamento svolta dagli Uffici. Questo tipo di infrazione si ritrova spesso con riferimento all'obbligo di presentazione della dichiarazione. Viene ricompresa all'interno di tale categoria, ad esempio, l'omessa presentazione della dichiarazione con reddito zero e l'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta, nonostante il versamento delle relative ritenute⁹⁵. Si considera violazione formale, sanzionabile, anche il mancato o tardivo invio di questionari richiesti dagli Uffici. Così è sanzionabile anche la mancata risposta ad un invito a comparire da parte di un Ufficio. La scelta di sanzionare questi due tipi di violazione deriva dal fatto che esse sono

94 DEOTTO D. – MIELE L., *Ancora sul concetto di violazione "meramente formale"*, in Corr. trib., 2002.

95 FANELLI R., *Nessuna sanzione per le violazioni formali che non pregiudicano i controlli*, in Corr. trib., 2001.

chiaramente idonee ad ostacolare l'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione entro il termine prescritto, la lettera c) dell'articolo 13 prevede un termine generale di regolarizzazione delle dichiarazioni pari a 90 giorni. L'introduzione della dichiarazione periodica ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ha determinato l'introduzione di una specifica fattispecie oblativa nella seconda parte della lettera c): in questo caso il termine per la regolarizzazione è stato ridotto a 30 giorni.

L'omessa dichiarazione è un caso in cui all'Amministrazione finanziaria viene preclusa la possibilità di conoscere l'assoggettamento al tributo di un determinato soggetto. Ci si chiede se anche in relazione a questa violazione sia possibile applicare, per analogia, i termini più ampi previsti dalle altre lettere dell'articolo 13. Abbiamo già visto in precedenza che, per ciò che attiene l'ipotesi di mancato versamento dei tributi, non desta particolare preoccupazione la possibilità di regolarizzare tali violazioni secondo i precetti della lettera b), estesi alle lettere di nuova introduzione. Tale interpretazione sembrerebbe pacifica, data l'analogia strumentale dei due tipi di violazione. L'omessa presentazione della dichiarazione è una violazione che sostanzia una fattispecie di omissione, così come è stato confermato da parte del Ministero⁹⁶.

In base al tempo intercorso tra la violazione di un obbligo fiscale e la sua successiva spontanea regolarizzazione da parte del contribuente, si distinguono diverse tipologie di ravvedimento, cui corrispondono quote via via decrescenti di abbattimento della sanzione:

96 Circolare 180/E del 1998.

- ravvedimento sprint: nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito entro 15 giorni dalla data in cui il pagamento avrebbe dovuto essere effettuato, la sanzione è ridotta ad 1/15 del minimo per ciascun giorno di ritardo; poiché in tal caso il ravvedimento rientra comunque nel primo scaglione del ravvedimento c.d. “breve”, la sanzione già così abbattuta è poi ulteriormente ridotta ad 1/10 (art. 13, comma 1, terzo periodo, D.Lgs. 471/1997, in combinato disposto con art. 13, lett. a), D.Lgs. 472/1997);
- ravvedimento breve: nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito entro 30 giorni dalla data in cui il pagamento avrebbe dovuto essere effettuato, la sanzione è ridotta ad 1/10 del minimo (art. 13, lett. a), D.Lgs. 472/1997);
- ravvedimento intermedio o trimestrale: nei casi in cui la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso, la sanzione è ridotta ad 1/9 del minimo (art. 13, lett. a-bis), D.Lgs. 472/1997);
- ravvedimento lungo o annuale: nei casi in cui la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 1 anno dall'omissione o dall'errore, la sanzione è ridotta ad 1/8 del minimo (art. 13, lett. b), D.Lgs. 472/1997);

- ravvedimento lunghissimo o biennale: nei casi in cui la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 2 anni dall'omissione o dall'errore, la sanzione è ridotta ad 1/7 del minimo (art. 13, lett. b-bis), D.Lgs. 472/1997);
- ravvedimento ultra-biennale: nei casi in cui la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore, la sanzione è ridotta ad 1/6 del minimo (art. 13, lett. b-ter), D.Lgs. 472/1997);
- ravvedimento su p.v.c.: nei casi in cui la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione e prima che l'Amministrazione finanziaria abbia notificato il conseguente avviso di accertamento, la sanzione è ridotta ad 1/5 del minimo; questa ipotesi di ravvedimento non è applicabile per le violazioni di cui all'art. 6, comma 3 (mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto) e art. 11, comma 5 (omessa installazione del misuratore fiscale) del D.Lgs. 471/1997 (art. 13, lett. b-quater), D.Lgs. 472/1997);

- ravvedimento a seguito di omessa dichiarazione: nei casi in cui la dichiarazione precedentemente omessa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni o nei casi in cui la dichiarazione periodica prescritta in materia di Iva precedentemente omessa viene presentata con ritardo non superiore a 30 giorni, la sanzione prevista per ciascuna delle due violazioni è ridotta ad 1/10 del minimo (art. 13, lett. c), D.Lgs. 472/1997).

Il principio di fondo che si ricava dalla nuova disposizione è il seguente: più rapido sarà il ravvedimento rispetto al momento di consumazione dell'illecito, minore sarà la sanzione irrogata per la violazione commessa.

Novità recente è l'estensione a tutti i tributi della possibilità di accedere alle forme più lunghe di ravvedimento (quello c.d. "lunghissimo", oltre l'anno, e quello "ultrabiennale", oltre i due anni), in precedenza riservate ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e ai tributi doganali e alle accise amministrati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. L'art. 10-*bis* del decreto legge 124/2019 (c.d. "collegato fiscale alla legge di bilancio 2020"), in vigore dal 25 dicembre 2019, ha infatti abrogato il comma 1-*bis* dell'articolo 13 D.Lgs. 472/1997 che prevedeva tale limitazione, consentendo quindi il ravvedimento in caso di ritardo superiore ad un anno anche per tutti i tributi regionali e comunali (fermo restando il limite generale rappresentato dall'avvio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza).

Da ultimo, con la legge di bilancio per il 2023, è stata introdotta una nuova modalità di ravvedimento operoso, c.d. "ravvedimento speciale", in base al

quale, fatte salve alcune esclusioni, è prevista la riduzione ad 1/18 delle sanzioni⁹⁷

Il ravvedimento si perfeziona con il contestuale pagamento del tributo eventualmente omesso o versato in misura insufficiente, della sanzione ridotta e degli interessi di mora calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato sino a quello in cui il saldo viene effettivamente eseguito (art. 13, comma 2, D.Lgs. 472/1997).

Il nuovo art. 13-bis, recentemente introdotto all'interno del D.Lgs. 472/1997, ha espressamente previsto la possibilità di procedere ad un ravvedimento operoso parziale o frazionato, sulla cui ammissibilità si erano in passato già espressi favorevolmente sia la prassi ministeriale che la giurisprudenza. Alla luce di tale norma – qualificata come norma di interpretazione autentica e dunque dotata di effetto retroattivo – per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate il ravvedimento può considerarsi perfezionato in relazione anche solo ad una parte dell'imposta dovuta o in relazione a versamenti tardivi effettuati con scadenze differenti, sempre che siano stati corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla parte o alle singole frazioni del debito d'imposta versato tardivamente. Restano fermi gli scaglioni temporali, le quote di abbattimento della sanzione e le cause ostative previste dalla disciplina generale del ravvedimento.

Nei casi in cui il contribuente non possa procedere all'autoliquidazione dell'imposta dovuta, sarà in prima battuta necessario attivarsi prendendo contatti con il competente ufficio finanziario, il quale provvederà alle operazioni di liquidazione (è quanto accade ad esempio in materia di imposta di successione): il ravvedimento si perfezionerà quindi con l'esecuzione dei

97 I primi chiarimenti sul tema sono stati forniti con la circolare n. 2/E del 2023.

pagamenti nel termine di 60 giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione da parte dell'Amministrazione finanziaria⁹⁸.

3.3 La dichiarazione precompilata

La dichiarazione precompilata è un tipo di dichiarazione dei redditi, con cui il Fisco si propone di agevolare i contribuenti mettendo loro a disposizione tutti i dati già in possesso dell'Amministrazione finanziaria ed evitando così gli oneri legati alla elaborazione dei calcoli e alla sua presentazione.

Per utilizzare la dichiarazione precompilata, il contribuente deve essere dotato di un'identità digitale (es. SPID o CIE) per l'accesso alle aree dedicate del sito dell'Agenzia delle Entrate o dell'INPS. Se il contribuente non dispone di un computer e di una connessione ad Internet, l'accesso alla dichiarazione precompilata può essere effettuato presso un qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate. La dichiarazione precompilata è dunque una speciale modalità di presentazione della dichiarazione che è disponibile sia per il modello Redditi che per il Mod. 730.

L'Agenzia delle Entrate deve mettere a disposizione del contribuente, entro il 30 aprile di ogni anno, una bozza di dichiarazione in cui risultino preinseriti tutti gli elementi ad essa già noti⁹⁹.

Per l'elaborazione della dichiarazione precompilata dell'anno di imposta 2014¹⁰⁰, l'Agenzia delle Entrate ha utilizzato le informazioni disponibili

98 Cfr. art. 13, comma 3, D.Lgs. 472/1997

99 Nella dichiarazione precompilata vengono inclusi numerosi dati, tra cui, ad esempio, i redditi di lavoro dipendente, le spese sanitarie, il riporto delle spese pluriennali indicate nel modello dichiarativo del periodo d'imposta precedente.

100 La precompilata è stata introdotta nel nostro ordinamento dal c.d. decreto sulle semplificazioni fiscali, è stata inaugurata con il Mod. 730/2015, relativo ai redditi conseguiti nell'anno di imposta 2014, e per la prima stagione di sperimentazione è stata diretta a tutti quei contribuenti che avevano percepito redditi di lavoro dipendente e assimilato con riferimento ai quali l'Agenzia delle entrate aveva ricevuto dai sostituti la

nell'Anagrafe tributaria, come ad esempio le dichiarazioni dell'anno precedente, i dati trasmessi da parte di soggetti terzi (ad esempio banche, assicurazioni ed enti previdenziali) e i dati contenuti nelle certificazioni rilasciate dai sostituti d'imposta, con riferimento ai redditi di lavoro dipendente (e assimilati), ai redditi di lavoro autonomo e ai redditi diversi.

In seguito, a partire dalla dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2015, le informazioni acquisite preliminarmente dall'Agenzia delle Entrate sono state ampliate, includendo, in particolare, i dati del sistema Tessera Sanitaria e le spese universitarie.

La violazione dell'obbligo di tempestiva trasmissione delle predette informazioni, da parte dei soggetti terzi, è punita con una sanzione pari a cento euro per ogni comunicazione omessa, tardiva o errata, senza possibilità di applicazione del cumulo giuridico, ma con un tetto massimo di 50.000 euro¹⁰¹.

Si precisa inoltre che il contribuente, per il quale sia stato predisposto il modello 730 precompilato, non ha l'obbligo di usarlo, potendo continuare a presentare il modello 730 ordinario o il modello Redditi, anche se verrebbero meno i vantaggi che la presentazione del 730 in sede di controllo da parte dell'Agenzia delle entrate.

In tema di controlli che l'Agenzia delle entrate effettua sulle dichiarazioni dei redditi presentate attraverso la modalità precompilata, la materia è stata oggetto di significative modifiche ad opera dell'art. 6 del D.L. n.73/2022 (c.d. Decreto Semplificazioni).

Certificazione Unica e che, al contempo, avevano presentato per l'anno di imposta 2013 il modello 730.
101 Cfr. comma 26 dell'art. 78 della legge n. 413/1991; art. 3, comma 5-bis, del d.lgs. n. 175/2014; comma 6-quinquies dell'art. 4 del d.P.R. n. 322/1998.

In primo luogo, i dati relativi agli oneri indicati nella dichiarazione precompilata forniti dai soggetti terzi (es. interessi passivi sui mutui; premi di assicurazione sulla vita, causa morte e contro gli infortuni, contributi previdenziali ed assistenziali, spese mediche), non sono assoggettati al controllo formale di cui all' art. 36 ter, D.P.R. 600/73, se la dichiarazione precompilata è stata presentata senza modifiche e direttamente dal contribuente ovvero, tramite sostituto di imposta, CAF o professionista abilitato.

Ciò significa, in generale, che per queste dichiarazioni i contribuenti non riceveranno richieste di esibizione dei documenti attestanti natura ed entità delle spese relative agli oneri e detrazioni risultanti da dati comunicati dai suddetti soggetti terzi. Questi dati, comunque, potranno essere oggetto di controllo circa la sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto alle detrazioni, deduzioni e agevolazioni come ad esempio l'effettivo versamento dell'assegno di mantenimento.

Nel caso, in cui, invece, la dichiarazione venga presentata con modifiche, il controllo formale verrà svolto limitatamente agli oneri e spese che sono stati oggetto di modifica.

In ogni caso, quando la precompilata viene presentata con modifiche, il controllo formale dei dati forniti da terzi continua ad essere effettuato, seppure nei confronti del CAF o del professionista che hanno inoltrato la dichiarazione i quali, pertanto, continueranno a richiedere al contribuente l'esibizione dei relativi documenti di appoggio. Al contrario, il controllo della sussistenza delle condizioni oggettive che danno diritto alle detrazioni, alle deduzioni e alle agevolazioni verrà effettuato nei confronti del solo contribuente. Anche in relazione alle spese mediche, resta fermo il concetto che ne esclude il controllo formale laddove i relativi dati non siano stati modificati rispetto a quelli risultanti dalla dichiarazione precompilata. In

questo caso, il controllo dei CAF e professionisti incaricati dal contribuente per la presentazione della dichiarazione si limita ad un riscontro di tali spese con gli importi aggregati in base alle tipologie di spesa fornite insieme alla precompilata. L'insieme dei dati utilizzati per l'elaborazione della precompilata viene fornito con appositi elenchi scaricabili dall'area riservata del contribuente e, in particolare, quello delle spese mediche viene riclassificato in base a specifiche sub-categorie (es. Farmaci, ticket ecc). In caso di difformità con i dati dichiarati dal contribuente, il controllo viene svolto limitatamente ai documenti di spesa che non risultano essere stati trasmessi al Sistema Tessera Sanitaria¹⁰².

Nonostante quelli che sono gli evidenti vantaggi di tale istituto, non sono mancate alcune critiche.

Alcuni hanno osservato che per riuscire ad attuare in tempi brevi il progetto della dichiarazione precompilata, gli operatori dei settori coinvolti hanno dovuto impegnare molto tempo e risorse economiche significative per raccogliere e trasmettere le informazioni richieste dall'Agenzia delle Entrate. E quindi sarebbe stata più opportuna una maggiore gradualità dell'intervento per evitare l'eccessivo appesantimento degli adempimenti posti a carico degli operatori¹⁰³.

Altri invece, ritengono che la precompilata sia uno strumento superfluo e, anzi, foriero di maggiori complicazioni, oneri e sanzioni per tutti gli operatori su cui si esternalizzano gli adempimenti, nonché un'insidia per il diritto alla privacy dei contribuenti in quanto immettere gli oneri nella dichiarazione, non importa se sotto forma di deduzioni o di detrazioni, significa condurre su di

102 Queste novità decorrono dal periodo di imposta 2022 e quindi riguarderanno le dichiarazioni che saranno presentate nel corso del 2023.

103 A. COSTA, *Dalla Certificazione Unica al Mod. 730: prosegue l'operazione "precompilata"*, in *Il fisco*, 13/2016.

un piano pubblicistico (il piano del rapporto tra contribuente e fisco) situazioni attinenti alla condizione di persona prima ancora che a quella di cittadino. A meno che non si tratti di situazioni straordinarie, dovrebbe spettare al contribuente, non allo Stato, decidere quali spese personali rappresentare all'amministrazione finanziaria e quali, invece, tenere per sé. Pertanto la precompilazione dovrebbe avere ad oggetto esclusivamente i dati che devono essere riportati nella dichiarazione, quali i redditi prodotti o le ritenute subite, rimettendo invece al contribuente la scelta in merito agli oneri deducibili o detraibili di cui intende avvalersi in sede di dichiarazione¹⁰⁴.

In ogni caso, alla dichiarazione precompilata si deve riconoscere il merito di avere semplificato notevolmente l'adempimento dichiarativo per milioni di contribuenti, ciò giustifica gli sforzi maggiori richiesti agli operatori e i rischi relativi alle possibili violazioni della privacy sono superabili adottando cautele nel trattamento dei dati dei contribuenti. Ad esempio per quanto riguarda i dati delle spese sanitarie comunicati con il Sistema Tessera Sanitaria, deve esserci la previa emanazione, su base annua, di un apposito provvedimento direttoriale che ne deve disciplinare le modalità di utilizzo. Il provvedimento in oggetto viene emanato previa consultazione, da parte dell'Agenzia, dell'Autorità garante per la protezione dei dati personali. In via ordinaria, i dati acquisiti dal Sistema Tessera Sanitaria vengono messi a disposizione dell'Agenzia delle entrate entro il 9 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento. In particolare, poiché i dati relativi alle prestazioni sanitarie ricevute dai contribuenti possono risultare particolarmente sensibili sotto il profilo della privacy, è stato previsto che il contribuente abbia il diritto di opporsi alla trasmissione dei dati di tali spese con il Sistema Tessera Sanitaria. In proposito, il Provvedimento direttoriale Prot. n. 115304, del 6 maggio 2019, par. 2.4, stabilisce che: “Ciascun assistito può esercitare la

104 M. BEGHIN, *Orwell e dintorni: a proposito di dichiarazioni dei redditi "precompilate"*, in IPSOA Quotidiano.

propria opposizione a rendere disponibili all’Agenzia delle entrate i dati relativi alle spese sanitarie sostenute nell’anno precedente e ai rimborsi effettuati nell’anno precedente per prestazioni parzialmente o completamente non erogate, per l’elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata. Se l’assistito è un familiare a carico i dati relativi alle spese e ai rimborsi per i quali ha esercitato l’opposizione non sono visualizzabili dai soggetti di cui risulta a carico, né nell’elenco delle informazioni attinenti la dichiarazione precompilata”.

È poi possibile decidere di opporsi alla comunicazione di tali spese in un momento successivo a quello del sostenimento. Per far ciò, occorre accedere all’area autenticata del sito web dedicato al Sistema Tessera Sanitaria, tramite le usuali credenziali e selezionando le voci per le quali si vuole esprimere la propria opposizione all’invio dei relativi dati, da parte del Sistema Tessera Sanitaria, per l’elaborazione della dichiarazione precompilata.

Oltre a ciò, nel periodo che va dal 1° ottobre dell’anno di riferimento fino al 31 gennaio di quello successivo, il contribuente può ottenere l’esclusione delle spese sanitarie facendo riferimento ad una o più tipologie di spesa. A tal fine, egli deve comunicare all’Agenzia delle entrate, oltre alla tipologia di spesa da escludere, il proprio codice fiscale, gli altri dati anagrafici e il proprio numero di identificazione posto sul retro della tessera sanitaria con la relativa scadenza. Così facendo, tutte le spese sostenute rientranti nella tipologia comunicata saranno escluse dalla precompilata. È anche possibile comunicare la suddetta opposizione in relazione ad ogni singola voce di spesa, accedendo direttamente all’area autenticata del sito web del Sistema Tessera Sanitaria.

In definitiva, è corretto evidenziare che la dichiarazione precompilata costituisce un’espressione molto significativa del nuovo rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, improntato alla trasparenza, alla reciproca collaborazione, correttezza e buona fede.

3.4 Le lettere di compliance

Il Legislatore, con la Legge di Stabilità per il 2015, ha introdotto nell'ordinamento fiscale un nuovo strumento destinato a migliorare la collaborazione tra Fisco e contribuenti: le lettere di compliance. Si tratta di comunicazioni che l'Agenzia delle Entrate invia, ai contribuenti, informandoli di errori o omissioni commesse nelle dichiarazioni presentate, permettendo loro di correggerli ricorrendo al ravvedimento operoso. Di fatto, le lettere di compliance non sono altro che uno strumento per stimolare i contribuenti a regolarizzare spontaneamente determinate violazioni, beneficiando degli sconti sulle sanzioni previsti dal ravvedimento operoso e facendo risparmiare all'Amministrazione Finanziaria il costo dei controlli.

Il comma 634, dell'articolo unico della Legge di stabilità, individua i seguenti obiettivi perseguiti con le lettere di compliance:

- introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria, attivabili anche in via anticipata rispetto alle scadenze fiscali;
- semplificare gli adempimenti;
- stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari;
- favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili.

Il raggiungimento di tali fini è incentrato sulla comunicazione al contribuente, delle informazioni in possesso dell'Amministrazione Finanziaria, che quest'ultima può aver acquisito direttamente o da terzi.

Per quanto riguarda la natura di tali informazioni, esse possono riguardare: ricavi o compensi; volume d'affari IVA; valore della produzione IRAP; agevolazioni; deduzioni o detrazioni; crediti d'imposta.

L'invio di una lettera di compliance informa il contribuente circa il fatto che le dichiarazioni presentate contengono degli errori che, se non sanati, daranno luogo alla richiesta di maggiori imposte e dei correlati interessi per ritardato pagamento, oltre alla irrogazione delle relative sanzioni in misura piena.

A sua volta, il contribuente può sia contestare il contenuto della lettera di compliance, dimostrando, per esempio, che le informazioni in essa contenute sono in tutto o in parte errate e, se necessario, produrre adeguata documentazione di supporto, sia procedere direttamente a sanare gli errori e omissioni segnalate ricorrendo al ravvedimento.

Le lettere di compliance possono essere inviate con posta ordinaria o a mezzo PEC, per i soggetti che l'hanno attivata o che sono obbligati a comunicare il proprio indirizzo PEC all'Indice Nazionale degli Indirizzi di Posta Elettronica Certificata. Qualora l'indirizzo PEC di tali contribuenti risulti non attivo o non registrato nel pubblico elenco istituito presso il Ministero dello Sviluppo Economico, o anche in caso di mancato recapito, le lettere di compliance verranno inviate con posta ordinaria anche a loro.

L'oggetto delle lettere di compliance può variare in base agli obiettivi dei controlli programmati di anno in anno dall'Amministrazione finanziaria.

A titolo di esempio, le lettere di compliance indirizzate alla generalità dei contribuenti possono riguardare l'omessa o parziale dichiarazione di redditi da fabbricati derivanti da contratti di locazione di immobili; di redditi di lavoro dipendente o pensione, il cui mancato inserimento in dichiarazione è frequente quando il contribuente ha percepito tali redditi da più committenti,

nel medesimo periodo di imposta; di assegni periodici corrisposti al coniuge o ex coniuge, a seguito di separazione o divorzio, che se non dichiarati dal percettore vengono individuati quando il coniuge erogante li indica tra gli oneri deducibili della propria dichiarazione; di redditi di partecipazione in società, associazioni fra artisti e professionisti, imprese familiari, aziende coniugali, non inseriti nelle dichiarazioni dei redditi dei soci o degli associati e individuati incrociando i dati contenuti nelle dichiarazioni Redditi SP; di redditi di capitale relativi agli utili e altri proventi equiparati corrisposti da società di capitali o enti commerciali; altri redditi (redditi di lavoro autonomo non derivanti da attività professionali, redditi diversi); redditi d'impresa derivanti da rate annuali di plusvalenze e sopravvenienze attive; attività finanziarie detenute all'estero.

Per i titolari di impresa o di lavoro autonomo, invece, le lettere di compliance possono avere per oggetto, sempre a titolo di esempio, l'omessa dichiarazione di redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arte o professione abituale; l'omessa presentazione della dichiarazione IVA o presentazione della stessa con il solo quadro VA compilato; la dichiarazione di un importo delle operazioni attive IVA inferiore a quello rilevato incrociando i dati delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici; l'omessa presentazione della Comunicazione liquidazioni periodiche IVA, ancorché in presenza di dati fattura comunicati dagli stessi soggetti, ovvero dai loro clienti, all'Agenzia delle Entrate mediante lo Spesometro.

Uno specifico gruppo di controlli ha per oggetto l'eventuale superamento dell'ammontare complessivo concedibile degli Aiuti di Stato in regime de minimis¹⁰⁵. A seguito della ricezione di una lettera di compliance, il

¹⁰⁵ Gli aiuti «*de minimis*» si riferiscono agli aiuti di Stato di modesto importo, concessi ad imprese, che gli Stati membri dell'Unione non sono tenuti a notificare alla Commissione europea. L'importo massimo è pari a 200 000 euro per ciascuna impresa, nell'arco di un periodo di tre anni.

contribuente dovrà verificare sia l'eventuale effettivo superamento della soglia di spettanza degli Aiuti goduti, sia eventuali errori commessi nella compilazione del suddetto prospetto. Sarà così possibile regolarizzare tali posizioni correggendo i dati inviati o restituendo le somme indebitamente fruite.

Alcune tipologie di lettere di compliance hanno invece lo scopo di consentire ai contribuenti la presentazione, sia pure tardiva, delle dichiarazioni dei redditi omesse e vengono inviate a coloro che, sulla base delle Certificazioni Uniche trasmesse all'Agenzia delle entrate, risultino aver percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati, di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi. In buona sostanza, queste comunicazioni riguardano i contribuenti che hanno percepito più redditi, certificati da autonome CU e non conguagliati dai sostituti di imposta. Non di rado, infatti, tali contribuenti sono erroneamente indotti a ritenere di non essere tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale dei redditi. Queste lettere di compliance, di regola, vengono spedite nel mese di gennaio dell'anno successivo a quello per il quale viene riscontrata l'omessa presentazione della dichiarazione così da consentire ai destinatari di avvalersi della possibilità di presentare la dichiarazione nei 90 giorni successivi al termine ordinario, usufruendo della riduzione delle sanzioni per omessa dichiarazione o omessi, insufficienti o tardivi versamenti¹⁰⁶.

In tutti i casi, il beneficio riconosciuto al contribuente consiste nella possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso, con contestuale versamento delle sanzioni ridotte.

¹⁰⁶ Per tenere conto dell'emergenza Covid, e quindi ridurre il numero degli accessi dei contribuenti presso gli uffici territoriali, i destinatari delle lettere di compliance sono stati invitati a presentare eventuale documentazione in loro possesso utilizzando, prioritariamente, il canale CIVIS o altri strumenti telematici disponibili (e-mail – PEC).

Ciascuna lettera di compliance è individuata da uno specifico numero identificativo e contiene l'elenco degli errori rilevati dall'Agenzia delle entrate. In particolare, quando la segnalazione ha oggetto redditi che risultano in tutto o in parte non dichiarati, questi vengono distintamente indicati facendo riferimento, per ciascuno di essi, alla categoria reddituale di appartenenza.

Chi riceve una lettera di compliance deve, innanzitutto, verificare la fondatezza dei rilievi in essa contenuti per poi stabilire se contestarli o accettarli. Nel primo caso, il contribuente può contattare l'Agenzia delle entrate per comunicare gli elementi in suo possesso che permettono di dimostrare che gli errori comunicati con la lettera di compliance sono infondati. Se, invece, la segnalazione trova conferma, si possono sanare gli errori commessi ricorrendo al ravvedimento operoso. In quest'ultimo caso, se la lettera ha oggetto l'omissione di uno o più redditi, per beneficiare del ravvedimento operoso occorre previamente presentare una dichiarazione integrativa. Una volta presentata la dichiarazione integrativa, il contribuente, per dare validità al ravvedimento operoso, dovrà versare le imposte relative ai maggiori redditi, le sanzioni ridotte e gli interessi legali. I versamenti vanno effettuati con il Mod. F24 in cui, nella Sezione Erario, si deve riportare il "codice atto" indicato nella lettera di compliance.

Per concludere, la notifica di una lettera di compliance informa, in via anticipata, il contribuente circa la presenza nelle dichiarazioni presentate di errori od omissioni, che se non sanati sarebbero oggetto di formale contestazione con conseguente irrogazione delle sanzioni piene. Il contribuente, così sollecitato, si deve prontamente attivare per verificare se le contestazioni segnalate siano fondate e, in caso positivo, decidere se e quando ricorrere al ravvedimento operoso.

I dati rilasciati dall’Agenzia delle Entrate dimostrano che l’invio di tali lettere è stato recepito molto positivamente dai contribuenti e quindi si può affermare che il nuovo istituto rappresenta senza dubbio un valido strumento per recuperare base imponibile nell’ambito della nuova filosofia improntata alla massima collaborazione con i contribuenti; si tratta quindi di una delle modalità con cui si realizza la c.d. “relazione di tipo orizzontale” che permette all’Amministrazione fiscale di concentrare gli accertamenti sui contribuenti che non intendono collaborare in maniera leale¹⁰⁷.

3.5 Gli interpelli

Il diritto di interpellare l’Amministrazione finanziaria, al fine di ottenere chiarimenti in merito alla normativa applicabile a una fattispecie concreta, venne introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento dalla legge n. 413/1991, che però accordò tale facoltà solo con riferimento a finalità antielusive. Mediante tale interpello, il contribuente aveva la possibilità di conoscere preventivamente il parere dell’Agenzia delle Entrate in relazione a specifiche operazioni, che potevano essere considerate elusive. Ad esempio, potevano essere oggetto di interpello, la deducibilità delle componenti negative di reddito derivanti da operazioni poste in essere con imprese domiciliate in Paesi a fiscalità privilegiata, ai sensi dell’art. 110, comma 10, del TUIR.

Come osservato, è innegabile che quello disciplinato dall’art. 21 della L. n. 413/1991 individua il primo tipo di “ruling”. Ossia un procedimento diretto a far conseguire al contribuente un “parere qualificato” dell’Amministrazione finanziaria, che impegna quest’ultima a non discostarsene successivamente.

107 MELIS G., *Manuale di Diritto Tributario*, Giappichelli Editore, 2019.

Prima di tale disciplina era comunque possibile chiedere un parere all'Amministrazione finanziaria ma non vi era alcun obbligo della stessa di rispondere e poteva addirittura revocare o modificare unilateralmente tale parere¹⁰⁸.

In seguito, il Legislatore introdusse ulteriori tipologie di interpello, come l'interpello disapplicativo, con il quale fu attribuita al contribuente la possibilità di chiedere la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta, o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario. Successivamente lo Statuto del contribuente ampliò la facoltà di interpello generalizzandola e riconoscendo al contribuente la possibilità di presentare all'Amministrazione finanziaria un'istanza al fine di conoscere quale sia, a parere della stessa, la corretta interpretazione di una qualsiasi disposizione tributaria con riguardo a un caso specifico e concreto¹⁰⁹.

Con tale previsione, dunque, il Legislatore ha voluto incentivare ulteriormente il dialogo con l'Amministrazione, al fine di prevenire contrasti interpretativi e di favorire l'adempimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti, i quali, pur essendo spesso in buona fede, possono facilmente incorrere in errori nell'interpretazione e nell'applicazione di una normativa altamente complessa quale quella tributaria¹¹⁰. Per questo, la dottrina ha accolto sin da subito con favore il c.d. interpello generalizzato, osservando che lo stesso costituisce un efficace strumento di collaborazione tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria e rappresenta una delle forme più evolute di partecipazione del contribuente all'accertamento¹¹¹.

108 F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Giuffrè Editore, Milano, 2007.

109 P. ANELLO, *Generalizzazione dell'istituto dell'interpello*, in Corr. trib., 33/2000.

110 G. MARONGIU, *Riflessioni sul diritto di interpello*, in Corr. trib., 16/2002.

111 S. TRIGGIANI, *L'evoluzione giuridica della disciplina dell'interpello e i vincoli dell'Amministrazione finanziaria*, in Dir. prat. trib., 3/2008.

Prima della riforma attuata nel 2015, il contribuente aveva a disposizione tre principali tipologie di interpello, vale a dire quello ordinario, quello antielusivo e quello disapplicativo. La diversità tra le suddette tipologie, a livello procedurale e di effetti sostanziali conseguenti alla presentazione dell'istanza, era però foriera di confusione per i contribuenti e, in ogni caso, rendeva il sistema privo di coerenza e di organicità¹¹². Per questo, il Legislatore è intervenuto con il d.lgs. n. 156/2015 al fine di attuare una razionalizzazione della disciplina in materia¹¹³.

3.5.1 L'interpello ordinario

L'istituto dell'interpello ordinario è previsto dall'articolo 11, comma 1, lettera a) dello Statuto del contribuente il quale prevede che: “ Il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza e non siano comunque attivabili le procedure di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 1 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 e di cui all'articolo 2 del medesimo decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.”

L'istituto dell'interpello ordinario è quindi finalizzato a ottenere il parere dell'Agenzia delle Entrate, prima di porre in essere il relativo comportamento fiscale, rispetto a un caso concreto e personale in merito all'interpretazione di

112 A. TOMASSINI, *Riordino degli interpelli: un'occasione da non perdere*, in *Corr. trib.*, 18/2014.

113 M. GABELLI-C. PORRELLO, *La revisione della disciplina degli interpelli*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 4/2016.

una norma tributaria o in merito alla corretta qualificazione di fattispecie nei casi in cui le disposizioni siano obiettivamente incerte.

L'obiettiva incertezza deve vertere su quella che è la corretta interpretazione delle disposizioni, ovvero sulla corretta qualificazione di fattispecie. Allo stesso tempo non devono essere attivabili gli istituti dell'accordo preventivo per le imprese con attività internazionali e l'interpello sui nuovi investimenti, disciplinati con una norma specifica.

Sempre per il requisito dell'obiettiva incertezza, l'art. 11 comma 4 dello Statuto chiarisce che la stessa non ricorre quando "l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati ai sensi dell'articolo 5, comma 2", e quindi tramite circolari, risoluzioni o altri atti o decreti che dispongono sull'organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti. Ciò è previsto sia per evitare eventuali pareri contrastanti sia per evitare lo spreco inutile di risorse per fornire risposte già rese in precedenza.

L'Agenzia delle Entrate nella circolare del 31 maggio 2001 n°50 ha chiarito che: "le condizioni di obiettiva incertezza ricorrono in presenza di previsioni normative equivoche, tali da ammettere interpretazioni diverse e da non consentire in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato della norma. Una tale situazione, non infrequente rispetto alle norme tributarie, spesso complesse e non univoche, si può verificare, ad esempio, in presenza di leggi di recente emanazione rispetto alle quali non si sia formato un orientamento interpretativo definito, ovvero coesistano orientamenti contraddittori. La previsione va estesa ovviamente anche alle disposizioni normative di non recente emanazione, qualora ricorrano i presupposti appena richiamati."

L'interpello ordinario viene quindi classificato in due diverse tipologie ossia l'interpello ordinario puro che può essere proposto nel caso in cui le condizioni di obiettiva incertezza incidono sulla corretta interpretazione delle disposizioni tributarie al fine di consentire una loro corretta applicazione al caso concreto e l'interpello ordinario qualificatorio che può essere proposto nei casi in cui le condizioni di incertezza riguardino la corretta qualificazione di fattispecie concrete alla luce delle disposizioni tributarie applicabili.

Nell'interpello qualificatorio, il contribuente non chiede informazioni sull'applicazione di una norma fiscale specifica, ma su come classificare una situazione complessa. L'Agenzia può pertanto fornire una risposta basata sulle circostanze specifiche del caso, piuttosto che sull'interpretazione delle norme. Il legislatore ha introdotto questa possibilità perché ci sono situazioni in cui, il contribuente ha dubbi su come classificare una situazione, piuttosto che sulla mera interpretazione delle norme fiscali¹¹⁴.

L'altro requisito per richiedere l'interpello ordinario è che l'istanza deve essere riferita a una situazione concreta e personale dell'istante, in quanto si mira a salvaguardare il principio di economicità dell'azione amministrativa. Infatti i requisiti della concretezza e della personalità mirano a contenere il numero dei quesiti nell'ambito di quelli dettati da un effettivo interesse concreto del richiedente, al fine di evitare che l'autorità fiscale sia oberata da istanze meramente esplorative.

Nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate vada a rendere un parere positivo su una questione che poi si rivela essere astratta o non riferibile al contribuente, si è discusso che l'interpello potrebbe non avere gli effetti tipici previsti dalla legge, ovvero non renderebbe nullo un eventuale atto impositivo successivo

114 G. FRANSONI, *“Qual vaghezza...?”: considerazioni sui presupposti dell'interpello “qualificatorio”*, in *Rass. trib.*, 3/2016.

in contrasto con esso. Tuttavia, l'istante non dovrebbe essere danneggiato da questa situazione poiché, se la questione prospettata non lo riguarda, non si vede come possa essere emesso un atto impositivo nei suoi confronti. Per i terzi, invece, la risposta all'interpello consente comunque di mettersi al riparo dalle sanzioni in base ai principi di tutela dell'affidamento, di non discriminazione e di coerenza del sistema.

Comunque sia, l'interpello può riguardare una situazione ipotetica o un comportamento che verrà intrapreso solo in seguito alla valutazione del regime fiscale ritenuto applicabile dall'Amministrazione. La maggior parte delle volte la concretezza della richiesta di interpello è solo potenziale, poiché l'istanza ha un carattere preventivo.

Dalla relazione illustrativa del decreto legislativo n. 156/2015 si evince poi che l'interpello non può riguardare questioni tecniche. L'Agenzia delle Entrate ha poi specificato, nella Circolare n. 9/E/2016, che sono escluse dall'ambito applicativo dell'interpello anche quelle fattispecie in cui ciò che conta è il mero accertamento del fatto, che può essere fatto solo in sede di accertamento.

Qualora l'Agenzia non risponda, si considera che sia d'accordo con la soluzione proposta dal contribuente. Il parere dell'Agenzia non obbliga il contribuente ad aderirvi, ma gli uffici dell'Agenzia non possono emettere provvedimenti che contrastano con esso, a meno che non vengano accertati fatti diversi da quelli rappresentati dal contribuente nella richiesta di parere.

3.5.2 L'interpello probatorio

L'interpello probatorio è disciplinato dall'art. 11 co. 1 lett. b) dello Statuto dei diritti del contribuente ed è ammesso solo in circostanze tassativamente disciplinate dalla legge. Viene utilizzato per accertare la presenza delle

condizioni e valutare gli elementi probatori, necessari per usufruire di specifici regimi fiscali.

Questa tipologia di interpello è stata introdotta a seguito dell'attuazione della Legge delega n. 23/2014, per cercare di unificare e rendere più organica la materia degli interpelli accorpando una serie di fattispecie precedentemente disciplinate. È da notare che alcuni casi, che in precedenza rientravano nell'ambito dell'interpello disapplicativo, sono stati ricondotti nell'interpello probatorio.

Orbene, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'espressione "accesso a un determinato regime fiscale" deve essere interpretata in senso ampio e comprende non solo l'accesso, ma anche le richieste di non operare determinate limitazioni o l'applicabilità di norme speciali (ad esempio, le richieste relative alla possibilità di non applicare le norme sulle società estere controllate).

La categoria degli interpelli probatori comprende le seguenti ipotesi come detto tassative:

- istanze di interpello c.d. *Controlled Foreign Companies* (CFC) di cui all'art. 167 del TUIR, attraverso le quali il contribuente può acquisire il parere dell'amministrazione fornendo anticipatamente la dimostrazione che il soggetto controllato non residente svolge un'attività economica effettiva (condizioni previste dal comma 5) ovvero che vi sono le condizioni per la non applicazione della disciplina CFC (comma 11 del medesimo art.). La presentazione di questo tipo di istanza, per le partecipazioni in Paesi a fiscalità privilegiata, è prevista anche in materia di:

- utili da partecipazione (art. 47, comma 4, del TUIR);

- plusvalenze da partecipazioni (art. 68, comma 4, del TUIR);
 - participation exemption (art. 87 del TUIR);
 - dividendi (art. 89 del TUIR);
- istanze presentate ai sensi dell'art. 113 del TUIR dagli enti creditizi concernenti la non applicazione del regime di *participation exemption*, di cui all'art. 87 del TUIR, con riferimento alle partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti, derivanti dall'acquisizione di partecipazioni o dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti, verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria, nel rispetto delle disposizioni di vigilanza per le banche emanate da parte di Banca d'Italia;
 - istanze di interpello per la continuazione del consolidato, ai sensi dell'art. 124, comma 5, del TUIR, presentate in occasione della effettuazione di alcune operazioni di riorganizzazione altrimenti interruttive del medesimo (si veda anche l'art. 13, comma 2, del D.M. 9 giugno 2004), tese a verificare che, anche dopo l'effettuazione di tali operazioni, permangono tutti i requisiti previsti dalle disposizioni di cui agli art. 117 e seguenti previste ai fini dell'accesso al regime;
 - istanze di interpello per l'accesso al consolidato mondiale (art. 132, comma 3, del TUIR) al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione.
 - istanze presentate dalle società "non operative" nonché le istanze delle società in perdita sistematica (art. 2, comma 36-decies, D.L. n. 138/2011) al fine acquisire il parere dell'amministrazione sulla

presenza di oggettive condizioni che rendono non applicabile la disciplina prevista dall'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

- istanze previste ai fini del riconoscimento del beneficio ACE di cui all'art. 1 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con la legge 22 dicembre 2011, n. 214, in presenza di operazioni potenzialmente suscettibili di comportare indebite duplicazioni di benefici (art. 10 del D.M. 14 marzo 2012);
- istanze previste per i nuovi residenti, ai fini del riconoscimento dell'opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero e realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia (dall'art. 24-bis del TUIR)¹¹⁵.

L'interpello probatorio non ha più il requisito dell'obbligatorietà. Il contribuente deve comunque segnalare all'interno della sua dichiarazione dei redditi di non averlo presentato o di averlo presentato senza ottenere una risposta positiva a pena di sanzioni amministrative¹¹⁶.

In particolare, nell'art. 8 del d.lgs. n. 471/1997 è previsto quanto segue:

- quando l'omissione o l'incompletezza della segnalazione concerne l'indicazione dei dividendi e delle plusvalenze relativi a partecipazioni detenute in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori c.d. black-list, deve essere irrogata una sanzione amministrativa pari al dieci per cento dei dividendi e delle plusvalenze conseguiti dal soggetto residente e non indicati, con un minimo di 1.000 euro e un massimo di 50.000 euro;

¹¹⁵ www.agenziaentrate.gov.it

¹¹⁶ G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore.

- quando l'omissione o l'incompletezza riguarda la segnalazione della detenzione di partecipazioni in imprese estere controllate, di cui all'art. 167, comma 8-quater, terzo periodo, del TUIR, da parte del socio residente controllante, si applica una sanzione amministrativa pari al dieci per cento del reddito conseguito dal soggetto estero partecipato e imputabile nel periodo di imposta, anche solo teoricamente, al soggetto residente proporzionalmente alla partecipazione detenuta, anche in questo caso con un minimo di 1.000 euro e un massimo di 50.000 euro e con la precisazione che la sanzione nella misura minima trova applicazione anche qualora il reddito della controllata estera sia negativo;
- in tutti gli altri casi in cui la legge prevede l'obbligo di segnalazione in dichiarazione in caso di mancata presentazione dell'istanza di interpello si applica una sanzione da 2.000 euro a 21.000 euro.

3.5.3 L'interpello anti-abuso

L'interpello anti-abuso consente al contribuente di proporre, all'Amministrazione finanziaria, un'istanza volta a verificare, se nel caso di specie, essa ritenga sussistenti i presupposti per l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto, previsto nel nuovo art. 10-bis dello Statuto del contribuente.

L'interpello anti-abuso è stato introdotto per sostituire quello antielusivo previsto dalla legge n. 413/1991, che è stato abrogato dal d.lgs. n. 156/2015. Tuttavia, l'ambito di applicazione dei due interpelli non è identico, l'interpello anti-abuso esclude le istanze riguardanti le ipotesi di interposizione fittizia di persona, che ora possono essere presentate mediante un interpello ordinario, e anche quelle riguardanti la qualificazione di una determinata spesa come

spesa di pubblicità o rappresentanza, che possono essere presentate mediante un interpello qualificatorio. Inoltre, la vecchia disciplina antielusiva era limitata alle imposte sui redditi e solo per casi specifici, mentre la nuova disposizione contenuta nello Statuto del contribuente ha carattere generale e si applica per qualsiasi fattispecie e in ogni settore fiscale. In virtù di tale portata generale dell'abuso riferibile a qualsivoglia operazione e a qualsiasi profilo impositivo, le istanze presentate non potranno genericamente limitarsi a chiedere il parere dell'Agenzia in ordine alla abusività di una determinata operazione o fattispecie, ma dovranno indicare precisamente:

- gli elementi qualificanti l'operazione;
- il settore impositivo rispetto al quale vi è un dubbio applicativo dell'operazione;
- le norme di riferimento
- le ragioni extrafiscali che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa.

3.5.4 L'interpello disapplicativo

L'interpello disapplicativo è disciplinato dall'art. 11 co. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente e permette al contribuente di ottenere la disapplicazione di quelle disposizioni tributarie che, al fine di contrastare comportamenti elusivi, limitano la possibilità di operare deduzioni o detrazioni, di utilizzare crediti di imposta ovvero di avvalersi di altre posizioni soggettive che, altrimenti, sarebbero riconosciute dall'ordinamento tributario. Per conseguire tale risultato, il contribuente deve dimostrare che nel caso di specie gli effetti elusivi non si sono verificati.

La presentazione dell'istanza in questo caso è obbligatoria e qualora il contribuente non la presenti, si applicano le sanzioni per l'omessa segnalazione, nella dichiarazione dei redditi, della mancata presentazione dell'interpello probatorio per l'accesso a determinati regimi, previste nell'art. 8, comma 3-quinquies, del d.lgs. n. 471/1997. La norma dispone inoltre che la sanzione sia raddoppiata qualora emerga che non sussistevano i presupposti per la disapplicazione. Allo stesso tempo però, la risposta resa dall'Amministrazione finanziaria non è cogente, quindi la condotta del contribuente, che dopo avere presentato l'istanza decide di discostarsi dal parere ricevuto dall'Amministrazione finanziaria, resta priva di sanzioni.

La presentazione dell'istanza di interpello seguita da una risposta negativa o la mancata presentazione non pregiudicano, in alcun caso, la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione della spettanza della disapplicazione anche nelle successive fasi dell'accertamento amministrativo e del contenzioso¹¹⁷.

Pertanto l'interpello disapplicativo può essere proposto con riguardo a qualunque norma tributaria che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, ponga limiti a deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o ad altre posizioni soggettive del soggetto passivo. In virtù di ciò, l'Agenzia delle entrate ha statuito che la caratteristica indefettibile della norma risiede nella limitazione prevista dalla disposizione, la quale deve rispondere ad una finalità antielusiva di tipo sostanziale, frutto di una valutazione preliminare da parte del legislatore di tendenziale ma non sistematica offensività del fatto.

Il legislatore dal canto suo ha invece previsto una serie di ipotesi in cui l'istanza va presentata (la lista non è esaustiva):

¹¹⁷ Agenzia delle Entrate nella Circolare 9/E/2016.

- l'art. 109 del TUIR per i fenomeni di *dividend washing*;
- l'art. 10, comma 6, lettera e) del decreto legislativo n. 460/1997 in tema di distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione in caso di corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche;
- gli articoli 84 e 172 del TUIR e, in generale, le disposizioni che limitano l'utilizzo delle perdite anche in caso di operazioni straordinarie;
- le disposizioni dell'art. 164, TUIR in tema di deducibilità forfettaria delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni e le disposizioni strutturalmente analoghe;
- le norme in tema di residenza fiscale (art. 2 del TUIR per le persone fisiche e art. 73 del TUIR per i soggetti diversi);
- la disposizione di cui all'art. 35, comma 10-quater, del D.L. n. 223/2006 in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati applicabili, se meno favorevoli, anche per l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50%, dal valore normale di fabbricati, in quanto - pur trattandosi di una disposizione di carattere antielusivo, non è suscettibile di disapplicazione (circolare n. 27/E del 2006).

Per quanto riguarda l'impugnabilità, sono stati individuati tre approcci distinti: il primo prevede che il contribuente debba impugnare tempestivamente la risposta negativa dell'Agenzia delle entrate, pena la

decadenza dal diritto di contestare eventuali futuri atti impositivi basati sul disconoscimento delle norme antielusive proposte nell'interpello; il secondo orientamento trova spazio in alcune pronunce della Corte di Cassazione (*n. 17010/2012 e n. 11929/2014*), la quale ha stabilito che il contribuente non è obbligato a impugnare la risposta, ma gli è concessa la facoltà di farlo ai sensi dell'articolo 100 del Codice di procedura civile, al fine di chiarire la propria posizione rispetto al parere espresso dall'Amministrazione finanziaria; il terzo orientamento, fatto proprio dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 9/E/201, sostiene invece che il ricorso contro il parere negativo non dovrebbe essere preso in considerazione, in quanto non rientra nell'ambito degli atti impositivi e quindi impugnabili.

Davanti a questi orientamenti contrastanti, nel quadro della riforma della disciplina degli interpelli, il Legislatore ha introdotto l'Art. 6, comma 1, d.lgs. n. 156/2015, disponendo espressamente che 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 (cioè le istanze di interpello disapplicativo), avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo.

L'impugnazione deve essere successiva alla notifica dell'atto di accertamento e deve avvenire unitamente all'atto impositivo che costituisce il primo atto lesivo della posizione giuridica del contribuente, suscettibile di tutela giurisdizionale immediata e diretta.

3.5.5 L'interpello sui nuovi investimenti

L'interpello sui nuovi investimenti è stato introdotto dall'art. 2 del D.Lgs. n. 147/2015 ed è un'istanza che può essere rivolta all'Agenzia delle Entrate da

parte degli investitori, italiani o stranieri, in merito al trattamento fiscale del loro piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che devono porre in essere per la sua realizzazione come ad esempio la ristrutturazione di un'attività economica per superare situazioni di crisi o le operazioni sulle partecipazioni in un'impresa.

Possono inoltre 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.

Tale tipologia di interpello ha quindi ad oggetto un novero ampio e trasversale di fattispecie, rispetto a tutte le altre tipologie di interpello previste e ciò che lo va a caratterizzare è quindi la circostanza di consentire la proposizione di un'istanza unitaria che può riguardare tutte le fattispecie fiscali relative al piano di investimento che l'istante intende realizzare¹¹⁸.

L'istanza può essere presentata sia dalle imprese residenti e non residenti nel territorio dello Stato, ma anche da soggetti che non siano qualificabili come imprese, a condizione che l'investimento si traduca nello svolgimento di un'attività commerciale o comporti operazioni aventi come target imprese.

Dal punto di vista oggettivo è necessario che si abbia un piano di investimento, e con esso si va ad intendere qualsiasi progetto di realizzazione di un'iniziativa economica avente carattere duraturo, nonché anche la ristrutturazione, ottimizzazione od efficientamento di un complesso aziendale già esistente, e di iniziative dirette alla partecipazione al patrimonio dell'impresa.

118 G. ALBANO, *Attuata la disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti*, in Corr. trib., 26/2016.

Affinché possa presentarsi istanza di interpello tale progetto di investimento deve necessariamente essere realizzato nel territorio dello Stato, deve avere ricadute occupazionali significative e durature e deve essere di ammontare non inferiore a 20 milioni di euro (dal 1° gennaio 2023 la soglia è scesa a 15 milioni di euro).

Per quanto riguarda le ricadute occupazionali, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, poiché non è espressamente individuato dalla legge cosa si intenda per “ricaduta occupazionale significativa”, in sede di istruttoria sarà competenza dell’Agenzia stessa andare ad operare un'analisi caso per caso, alla luce della specifica attività esercitata dall'investitore e sulla base degli elementi forniti al riguardo dallo stesso, al fine di stabilire l'impatto positivo dell'investimento sul piano occupazionale. In tale analisi l'Ufficio potrà valutare positivamente non solo le ricadute consistenti in un incremento dei livelli occupazionali e cioè la creazione di nuovi posti di lavoro, ma anche il mantenimento degli stessi, ad esempio evitando all'impresa di procedere a licenziamenti, nonché, in generale, in un aumento delle prestazioni di lavoro commissionate a soggetti anche diversi da quelli coinvolti nel piano di investimento¹¹⁹.

Quanto al valore dell'investimento invece, spetta all'istante darne una quantificazione esplicitando anche i metodi di calcolo in modo da consentire all'Agenzia delle Entrate di avere conto del calcolo effettuato. Non è poi necessario che l'ammontare dell'investimento sia realizzato in un solo periodo d'imposta, in quanto l'esecuzione può ben essere articolata in più anni.

Nel determinare il valore dell'investimento occorre fare riferimento a tutte le risorse finanziarie, anche di terzi, necessarie per l'attuazione del piano di

119 Circolare n. 25/E/2016 dell'Agenzia delle Entrate.

investimento e quindi vanno inclusi costi di acquisizione e/o costruzione delle immobilizzazioni materiali, compresi tutti gli altri oneri accessori, costi di acquisizione e/o realizzazione delle immobilizzazioni immateriali, costi di acquisizione di immobilizzazioni finanziarie e i fabbisogni derivanti da incrementi del capitale circolante operativo¹²⁰.

Nelle ipotesi in cui l'investimento venga programmato congiuntamente da più soggetti, nella determinazione del valore complessivo dell'investimento unitario, è computata la somma dei singoli investimenti che saranno effettuati da tutte le società, imprese o altri soggetti partecipanti all'iniziativa.

Una volta presentata l'istanza presso il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, e una volta valutata l'ammissibilità, l'Agenzia avvierà una fase istruttoria che porterà a formulare una risposta scritta e motivata che dovrà essere notificata entro 120 giorni dal ricevimento dell'istanza. Nel corso della fase istruttoria, i funzionari dell'Agenzia delle Entrate, qualora lo reputino necessario, possono accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa o della stabile organizzazione, previa intesa con l'istante e nei tempi con questo concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili. Di ogni attività svolta in contraddittorio deve essere redatto un processo verbale, copia del quale è rilasciata al soggetto istante.

Qualora venga richiesta ulteriore documentazione, questa deve essere fornita con le stesse modalità con cui è stata presentata l'istanza originale, se il contribuente non è in grado di fornire la documentazione richiesta deve spiegarne i motivi. Se la documentazione non viene fornita, entro un anno dalla richiesta l'interpello, si considera rinunciato. Durante il periodo

120 Relazione illustrativa al D. Lgs. n. 147/2015.

dell'istruttoria i contribuenti possono comunque presentare una rinuncia espressa all'interpello.

Una volta conclusa la fase istruttoria l'Agenzia delle Entrate fornirà una risposta scritta al richiedente entro 120 giorni dal ricevimento dell'istanza. Qualora non sia possibile formulare la risposta sulla base dei documenti o delle informazioni fornite dall'istante, il termine può essere prorogato di ulteriori 90 giorni a partire dalla data di acquisizione delle informazioni necessarie e della documentazione integrativa.

Qualora la risposta dell'Agenzia delle Entrate, su istanze ammissibili e recanti l'indicazione della soluzione interpretativa, non pervenga all'impresa istante entro i predetti termini, si formerà il silenzio assenso come per le altre tipologie di interpello.

Se invece una petizione contiene quesiti riguardanti imposte al di fuori della giurisdizione dell'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia inoltrerà la richiesta alle autorità fiscali competenti entro 30 giorni dal ricevimento della petizione. Le autorità fiscali forniranno quindi una risposta al contribuente in conformità alle norme generali sull'interpello.

3.5.6 Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Sempre con il D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015 il legislatore italiano ha introdotto una nuova disciplina dedicata agli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale. In particolare, con l'art. 1 è stata inserita una nuova disposizione, all'art. 31-ter del D.P.R. 600/1973, avente ad oggetto l'accertamento delle imposte sui redditi. Prima di tale disciplina era vigente il c.d. ruling internazionale (con campo di applicazione più ristretto), ma che per effetto della nuova normativa è stato abrogato.

L'interesse verso il tema degli accordi preventivi, per le imprese con attività internazionale, si giustifica alla luce delle novità che hanno interessato il sistema tributario, a seguito dell'approvazione della Legge delega n. 23/2014. In particolare, oltre al Decreto internazionalizzazione che contiene la disciplina in commento e il c.d. interpello sui nuovi investimenti, occorre fare riferimento al D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015 che ha riguardato la disciplina tributaria degli interpelli¹²¹ e (sebbene solo in via mediata o indiretta) al D.Lgs. n. 128 del 5 agosto 2015 che ha introdotto il regime dell'adempimento collaborativo.

L'interesse verso la tematica degli accordi preventivi in materia tributaria nasce anche dalle sollecitazioni che provengono sia dal già menzionato studio dell'OCSE¹²², sia dalla recente disciplina europea relativa allo scambio automatico di informazioni¹²³.

Il comma 1 dell'art. 31 ter del D.P.R. 600/1973 prevede l'ambito applicativo dell'istituto, secondo cui le imprese con attività internazionale¹²⁴ possono presentare istanza per:

121 Occorre però ricordare che tali accordi non possono essere ricondotti nell'ambito degli interpelli in senso stretto perché si tratta di impegni vincolanti per entrambe le parti coinvolte e non di meri pareri resi unilateralmente dall'Agenzia delle Entrate a fini consultivi.

122 OCSE, Cooperative Compliance: A Framework, 2013.

123 La Direttiva europea 2015/2376 UE ha ampliato l'ambito oggettivo dello scambio di informazioni automatico già previsto dalla Direttiva 2011/96/EU. In particolare, la disciplina europea impone l'obbligo alle autorità fiscali degli Stati membri dell'Unione Europea di scambiarsi automaticamente i c.d. tax ruling. La Direttiva europea è stata recepita in Italia con il D.Lgs. 32 del 15 marzo 2017. Rientrano nell'ambito di applicazione della nuova disciplina, e sono quindi oggetto di scambio automatico, gli accordi preventivi di cui all'art. 31 ter, D.P.R. 600/1973

124 Per impresa con attività internazionale deve intendersi l'impresa residente nel territorio dello Stato, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi, che, in alternativa o congiuntamente:

- a. si trovi rispetto a società non residenti in una o più delle condizioni indicate nel comma 7 dell'articolo 110 del TUIR;
- b. il cui patrimonio, fondo o capitale sia partecipato da soggetti non residenti ovvero partecipi al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti;

- a) la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 7, dell'art. 110 TUIR , e dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza, rispettivamente, ai sensi degli art. 166-166 bis. Le imprese che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo hanno accesso alla procedura di cui al periodo precedente anche al fine della preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 10 dell'art.10 del TUIR.
- b) l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'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;
- c) la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, tenuti presenti i criteri previsti dall'art. 162 TUIR, nonché dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate all'Italia;
- d) l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e royalties e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti.

Si può notare che l'ambito di operatività dell'istituto è stato esteso, rispetto al ruling, anche ai metodi di calcolo dei valori di uscita o di ingresso in caso di

-
- c. abbia corrisposto a, o percepito da soggetti non residenti, dividendi, interessi, royalties o altri componenti reddituali;
 - d. eserciti la sua attività attraverso una stabile organizzazione in un altro Stato (Agenzia delle Entrate - Provvedimento 21/03/2016).

trasferimento della residenza fiscale. È bene precisare, inoltre, che le materie descritte nella norma non sono tassative ma costituiscono in genere il principale oggetto degli accordi, come si evince dalla lettera dell'art. 31 ter che prevede l'applicabilità della procedura "con principale riferimento" ma non in modo esclusivo a tali ambiti.

Per quanto riguarda la procedura, essa è individuata sempre dall'art. 31-ter D.P.R. 600/1973 e dagli art. 2-6 del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 21 marzo 2016.

L'istanza che permette l'avvio della procedura non richiede una particolare forma, poiché ci si riferisce ad una procedura e differisce a seconda dell'oggetto dell'accordo preventivo che deve essere espressamente indicato dal contribuente. Cosicché, se si tratta di un'istanza avente ad oggetto il valore normale delle operazioni di cui all'art. 10, comma 7, del TUIR, occorrerà rappresentare all'Amministrazione finanziaria, oltre che i beni o servizi oggetto dell'operazione, anche i dati delle società non residenti coinvolte nell'operazione, ma soprattutto i criteri e i metodi di determinazione del valore normale e le ragioni per cui tali criteri e tali metodi sono ritenuti corretti in relazione al caso oggetto dell'accordo. Diversamente, le informazioni rilevanti mutano nei casi in cui si tratti dell'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione all'estero di un soggetto residente, oppure quando si tratti di definire preventivamente la sussistenza di una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente o quando occorra attribuire a quest'ultima gli utili o le perdite del periodo d'imposta.

In tutti i casi previsti è possibile svolgere una fase preliminare, c.d. di pre-filing, al fine di ottenere chiarimenti e indicazioni in merito alla procedura.

Una prima verifica dei requisiti indicati dal provvedimento può condurre, entro 30 giorni, all'ammissibilità o meno della procedura. Qualora l'istanza

venga dichiarata improcedibile, l'impresa con attività internazionale ha a disposizione ulteriori trenta giorni per integrare l'istanza.

Dopo questa prima fase istruttoria viene avviata, per tutte le ipotesi previste per gli accordi, una fase di contraddittorio tra le parti che dovrebbe concludersi entro 180 giorni.

Durante tutta la fase del procedimento l'Ufficio potrà accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività allo scopo di prendere diretta conoscenza degli elementi utili per l'istruttoria.

La procedura si può concludere con la sottoscrizione dell'accordo che ha quale effetto rilevante quello di vincolare le parti per il periodo d'imposta in cui è stato stipulato e per i quattro successivi. L'accordo può anche essere rinnovato a seguito di una specifica istanza da parte dell'impresa.

In due specifiche ipotesi l'accordo può riguardare anche periodi d'imposta antecedenti a quello in cui è stipulato (c.d. roll-back) e cioè quando l'accordo segua ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. In questa ipotesi, la retroattività è necessaria per garantire il rispetto degli accordi sottoscritti con l'autorità estera.

La seconda ipotesi in cui l'accordo può avere effetto retroattivo si verifica qualora le circostanze di fatto o di diritto a base dell'intesa con l'Agenzia delle entrate ricorrano per uno o più periodi d'imposta precedenti alla stipula, ma pur sempre non anteriori a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza di accordo preventivo.

Comunque resta da evidenziare che la fase istruttoria avviata con l'istanza del contribuente può anche concludersi senza il raggiungimento di un accordo.

La validità dell'accordo per i periodi d'imposta indicati è fatto dipendere dal mantenimento delle condizioni di fatto o di diritto.

La verifica delle condizioni a base dell'accordo, sia prima della sottoscrizione sia durante la sua vigenza, può essere attuata dall'Amministrazione finanziaria tanto attraverso la richiesta di documenti o elementi informativi a carico dell'impresa, quanto tramite accessi presso la sede o i luoghi di svolgimento dell'attività.

In caso di mutamento delle condizioni di fatto o di diritto l'accordo può essere modificato. Tuttavia, si deve trattare di mutamenti rilevanti in relazione all'accordo e che incidano su quanto era stato concordato, sia in relazione alla situazione di fatto, sia per ciò che riguarda quella di diritto.

La procedura di modifica può essere avviata dall'Agenzia delle entrate qualora venga a conoscenza di tale mutamento, oppure dall'impresa, ma secondo il Provvedimento di attuazione dell'Agenzia delle entrate, nel solo caso in cui si verificano circostanze non previste né prevedibili e sostanziali mutamenti rispetto a quelle iniziali, tali da incidere in maniera significativa su quanto concordato con l'Agenzia delle entrate. In questi casi si avvia uno specifico contraddittorio che può condurre alla modifica dell'accordo originario. Qualora non si giunga alla modifica, l'accordo si intenderà privo di efficacia dalla data in cui il mutamento delle condizioni di fatto o di diritto si è verificato ovvero, quando non sia possibile accertare tale data, da quella di comunicazione dell'invito al contraddittorio.

In caso di inadempimento da parte dell'Amministrazione finanziaria e di conseguente atto di accertamento nei confronti dell'impresa con attività internazionale, sebbene nulla sia espressamente previsto né nell'art. 31 ter, né nel provvedimento attuativo, deve ritenersi impugnabile l'atto emesso in violazione dell'accordo. Diversamente non si avrebbe alcun tipo di sanzione

per l'Amministrazione finanziaria. Quindi pur se non espressamente prevista dalla legge, l'invalidità dell'atto impositivo emesso in violazione dell'accordo va ricavata in via interpretativa dal "vincolo" previsto dall'art 31 ter¹²⁵.

Dal punto di vista dell'impresa con attività internazionale, il provvedimento attuativo all'art. 8 prevede la risoluzione dell'accordo, qualora dall'attività di verifica dei termini dell'accordo emerga una violazione da parte del contribuente. Non si deve trattare di qualsiasi violazione, ma si devono verificare uno o più episodi di inosservanza dell'accordo, tali da produrre effetti incompatibili con le finalità dello stesso, oppure deve trattarsi di una mancanza di collaborazione e trasparenza che impedisca di verificare il rispetto dell'accordo.

L'inadempimento da parte del contribuente non conduce tuttavia alla semplice risoluzione dell'accordo, altrimenti non si comprenderebbe la differenza tra il vincolo espresso dall'accordo e quello che invece si genera in risposta ad una istanza di interpello. Dalla risoluzione dell'accordo dovrebbe discendere l'effetto di poter contestare al contribuente inadempiente, la violazione e pertanto di far valere la pretesa impositiva e sanzionatoria in relazione a quanto definito in sede di accordo¹²⁶.

125 M. GRANDINETTI, *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rassegna Tributaria*, 2017.

126 D. CONTE, "Imposizione fiscale e nuovi accordi preventivi per le imprese con attività internazionale", in *Riv. dir. trib.*, 2016.

4 IL REGIME DI COOPERATIVE COMPLIANCE

4.1 Ratio dell'istituto e *iter* normativo

Nel 2013, in seguito alla pubblicazione del report dell'OCSE intitolato *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Cooperative Compliance*, in cui venivano esaminate le esperienze di ventiquattro Paesi che avevano adottato regimi di cooperazione rafforzata con i contribuenti di maggiori dimensioni e fornite alcune raccomandazioni al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha promosso un progetto pilota destinato ai Grandi Contribuenti, con il fine di definire uno schema di riferimento per avviare nuove forme di cooperazione fondate sulla trasparenza e sulla fiducia reciproca. L'obiettivo del progetto era in particolare quello di strutturare il futuro regime dell'adempimento collaborativo¹²⁷.

Nel 2008, nel capitolo VII del report *Study into the Role of Tax Intermediaries*, il Forum on Tax Administration (FTA) dell'OCSE aveva già sollecitato l'instaurazione della *enhanced relationship*, ovvero una relazione rafforzata, tra Amministrazione finanziaria e contribuenti di maggiori dimensioni¹²⁸.

Il Parlamento mediante l'art. 6 della legge delega n. 23/2014 ha incaricato il Governo di introdurre norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra le imprese e l'amministrazione finanziaria, nonché, per i soggetti di maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei

127 B. FERRONI, *Cooperative compliance, governance aziendale e tutoraggio*, in *Il fisco*, 20/2014.

128 MELILLO C., *L'evoluzione del rapporto Fisco-Impresa secondo le linee guida dell'OCSE*, in *Rass. Trib.*, 2015.

controlli interni, prevedendo a tali fini l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione. Il Governo è stato inoltre delegato ad introdurre incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni.

Con tali previsioni il Legislatore ha capito che solo mediante l'introduzione di incentivi per i contribuenti che si comportano correttamente, e allo stesso tempo di disincentivi per quelli che, invece, perseguono politiche fiscali aggressive, può essere costruita un'efficace strategia operativa da parte dell'Amministrazione finanziaria. Per questo diventa di vitale importanza la costruzione di un sempre migliore rapporto tra Fisco e contribuente, caratterizzato da dialogo e fiducia reciproca, anziché sul confronto conflittuale.

La legge di delega è stata attuata dal d.lgs. n. 128/2015 (artt. da 3 a 7) mediante l'introduzione del regime di adempimento collaborativo, il quale permette all'Amministrazione finanziaria e ai contribuenti che decidano volontariamente di aderirvi di rilevare e gestire congiuntamente i rischi fiscali.

Il regime prevede che le imprese debbano creare e implementare un efficace sistema di preventiva autovalutazione del rischio fiscale (attraverso la costruzione e successivo mantenimento del c.d. Tax Control Framework), debbano osservare gli obblighi di *disclosure* e debbano promuovere una mission aziendale improntata al rispetto della normativa tributaria. In cambio potranno ricevere semplificazioni dal punto di vista dell'adempimento fiscale, la riduzione di eventuali sanzioni e, più in generale, la garanzia di un rapporto "privilegiato" con l'Amministrazione finanziaria. Da un lato, quindi, i contribuenti dovranno effettivamente rendere noti i propri comportamenti all'Erario, con spirito di condivisione e collaborazione; dall'altro lato,

l'Amministrazione dovrà essere in grado di svestire i panni del controllore per indossare, invece, quelli di “consulente istituzionale” dell'impresa¹²⁹.

Successivamente alla Legge delega 23/2014 e alla sua attuazione mediante il Decreto Legislativo 128/2015, il quadro generale dei riferimenti normativi in materia di adempimento collaborativo è stato arricchito dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016 e dalla circolare n. 38/E del 16 settembre 2016.

Tali documenti tracciano gli aspetti fondamentali e forniscono chiarimenti sulle condizioni e le modalità di accesso al regime di adempimento collaborativo ossia i requisiti soggettivi, i requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale, le modalità di presentazione della domanda e della documentazione allegata e le modalità di verifica dei requisiti da parte dell'Ufficio. Tutti gli aspetti appena elencati saranno oggetto di esaustiva trattazione nel corso del capitolo.

4.2 I requisiti soggettivi di accesso

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016 “Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128” prevede che possano presentare domanda di adesione al regime di adempimento collaborativo quei contribuenti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro; la soglia di accesso scende ad un

¹²⁹ LEO M., “*Cooperative compliance: una strada lunga e impervia*”, il Fisco 38/2016.

miliardo di euro per i contribuenti che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota¹³⁰.

Il Decreto Ministeriale del 31 gennaio 2022 è andato ad ampliare il campo di applicazione soggettivo del regime di adempimento collaborativo, per gli anni 2022, 2023 e 2024, ai soggetti residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 1 miliardo di euro¹³¹.

Il punto 2.2 del Provvedimento dispone che la valutazione dei requisiti dimensionali di cui al punto 2.1 lett. a) e b) sia collegata al valore più elevato tra i ricavi e il volume d'affari indicati nel bilancio e nella dichiarazione IVA relativa ai tre anni precedenti la presentazione dell'istanza di accesso al regime. L'Agenzia mediante la Circolare n. 38/E è andata a puntualizzare chiarendo che il requisito dimensionale per l'accesso al regime deve ritenersi soddisfatto se, in almeno uno dei tre periodi di osservazione, i ricavi o, alternativamente, il volume d'affari raggiungono le soglie previste dal punto 2.1 del Provvedimento.

Lo stesso punto 2.2 del Provvedimento precisa che i ricavi devono essere indicati nel bilancio secondo i corretti principi contabili. Pertanto, l'Agenzia all'interno della medesima circolare ha chiarito che per quanto riguarda i

130 Attraverso un comunicato stampa del 25 giugno 2013 l'Agenzia delle entrate si è rivolta ai c.d. "grandi contribuenti" per sondare la loro disponibilità ad aderire volontariamente, entro il 31 luglio dello stesso anno, alla selezione per un progetto pilota in tema di cooperative compliance. Due erano i requisiti necessari per la partecipazione al progetto: far parte della categoria di grande Contribuente e disporre di modelli di organizzazione e gestione, di cui all'art. 6 del decreto legislativo n. 231/2001 oppure in alternativa di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale. Il Progetto non è andato oltre la fase iniziale a causa del sopraggiungere dei lavori attuativi della legge delega fiscale (Legge 11 marzo 2014, n.23), che aveva assegnato al Governo il compito di disciplinare normativamente il regime di cooperative compliance. (Mattia S., *"Grandi Contribuenti: al via il progetto pilota"*, Il quotidiano Ipoa, 9 luglio 2013).

131 Il Decreto Ministeriale del 30 marzo 2020 aveva già ridotto la soglia da 10 miliardi (prevista dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016) a 5 miliardi di euro per l'ingresso al regime per gli esercizi 2020 e 2021.

soggetti che adottano i principi contabili nazionali assumono rilevanza le voci A1 e A5 del valore della produzione, con esclusione delle “Variazioni dei lavori in corso su ordinazione”, indicate nella voce A3 del valore della produzione. Per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali rilevano anche i ricavi relativi ai lavori su commessa, secondo il principio contabile IAS 11.

Nel caso in cui la domanda di ammissione al regime di adempimento collaborativo sia presentata successivamente alla chiusura del periodo di imposta e prima della scadenza dei termini di deposito del bilancio o della presentazione della dichiarazione IVA, i requisiti dimensionali devono essere predichiarati dal contribuente. Questi verranno sottoposti a successivo riscontro da parte dell’ufficio che si occupa della valutazione e della verifica dei requisiti di ammissibilità per accedere al regime. In questa situazione, i termini di cui all’art. 7 co.2 del Decreto legislativo 2015 n. 128¹³², sono prorogati fino al decimo giorno successivo rispetto alla data di comunicazione all’ufficio competente dell’avvenuto deposito del bilancio o dell’avvenuta presentazione della dichiarazione IVA. Questa disposizione attuativa del paragrafo 2.3 del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate è caratterizzata da un’opportuna flessibilità del legislatore nell’istituire un criterio di osservazione triennale per la verifica dei requisiti dimensionali di accesso al regime: il riferimento ad un unico periodo d’imposta, infatti, sarebbe risultato penalizzante per tutte quelle imprese che operano in settori caratterizzati da forte volatilità del prezzo di beni e servizi, che avrebbero così potuto trovarsi nella situazione di indicare in alcuni anni i loro ricavi superiori, mentre in altri anni inferiori rispetto alla soglia stabilita dal decreto

132 “L’Agenzia, verificata la sussistenza dei requisiti di cui all’articolo 4, nonché al comma 4, comunica ai contribuenti l’ammissione al regime entro i successivi centoventi giorni”.

legislativo n. 128/2015, a causa di fattori del tutto estranei alla loro struttura aziendale¹³³.

I soggetti non residenti nel territorio dello Stato possono aderire al regime di cooperative compliance se i requisiti dimensionali per la partecipazione al regime, di cui al punto 2.1 del Provvedimento, sussistono in capo alla stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato. In questo caso nella verifica dei requisiti soggettivi bisognerà fare riferimento ai ricavi indicati, dalla stabile organizzazione, nel rendiconto economico dell'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda oppure a quelli dichiarati nei due anni anteriori. Lo stesso criterio deve essere adottato anche per quanto riguarda il volume d'affari, facendo riferimento alle dichiarazioni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente o ai due anteriori.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016 ha poi introdotto la possibilità di accedere al regime attraverso il cosiddetto "trascinamento" per quei soggetti che, pur non possedendo i requisiti dimensionali necessari, svolgono funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale di un altro soggetto che, possedendo per contro detti requisiti, eserciti l'opzione per aderire al regime. Tale possibilità è però subordinata alla circostanza che l'inclusione sia ritenuta necessaria ai fini di una completa rappresentazione dei processi aziendali. Per le medesime finalità, il Provvedimento ha inoltre esteso l'accesso al regime a quei soggetti che realizzino un volume d'affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro qualora la domanda per il progetto pilota sia stata presentata dall'impresa

133 FERRONI B., *"Cooperative Compliance: finalmente ai blocchi di partenza il regime di adempimento collaborativo"*, il Fisco, 21/2016.

del gruppo che svolge funzioni di indirizzo con riferimento al sistema di controllo del rischio fiscale.

Nella Circolare 38/E/2016, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per funzioni di indirizzo deve intendersi la sussistenza di una relazione organizzativa in forza della quale un soggetto ha il potere di emanare direttive in ordine alle linee di indirizzo del sistema di controllo interno, verificando che esso sia coerente con gli indirizzi strategici e la propensione al rischio dell'impresa, e coordinare l'attuazione delle citate direttive. Non è inoltre necessario che la società che svolge tali funzioni di indirizzo in merito al c.d. Tax Control Framework sia la holding o comunque la capogruppo.

Altri soggetti che possono accedere al regime sono: i) le imprese che intendono effettuare nuovi investimenti sul territorio dello stato e quindi danno esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti¹³⁴ (di cui all'art. 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147) indipendentemente dal volume di affari o di ricavi¹³⁵; ii) i soggetti che hanno optato per partecipare al Gruppo IVA (artt. 70-bis e seguenti del D.P.R. 633/72). A seguito dell'aggiunta, ad opera dell'art. 20, co. 1, D.L. n 119/2018, del nuovo comma 6-bis all'art. 70-duodecies della legge IVA, l'adesione al regime dell'adempimento collaborativo da parte di uno dei soggetti che abbia anche esercitato l'opzione per partecipare al Gruppo IVA determina l'automatica estensione del regime della cooperative compliance a tutte le società partecipanti al Gruppo IVA. E ciò avviene anche quando l'opzione per il Gruppo IVA venga esercitata da un soggetto che abbia già aderito al regime di adempimento collaborativo.

¹³⁴ Capitolo 3, paragrafo 7.6.

¹³⁵ Non è necessario aver completato l'investimento, ma è sufficiente aver intenzione di dare esecuzione allo stesso secondo le indicazioni contenute nella risposta fornita dall'Agenzia delle entrate a seguito di interpello.

Un ulteriore profilo che merita attenzione è il caso di un'impresa avente i requisiti dimensionali che sia assoggettata a una operazione societaria straordinaria. Il punto 5.9 del Provvedimento stabilisce che ai fini della valutazione dei requisiti di ammissione o permanenza nel regime, l'Ufficio competente non tiene conto della perdita dei requisiti dimensionali di cui alle lett. a) e b) del punto 2.1, derivante da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo". Il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare del 28 aprile 2016, n. 16/E prevede che in questi casi un soggetto precedentemente ammesso al regime non può essere escluso e, se dall'operazione straordinaria viene ad esistere un nuovo soggetto giuridico, anche questo può accedere al regime di adempimento collaborativo previa presentazione di apposita istanza. Pertanto, una società che ha aderito al regime non potrà essere esclusa per il solo fatto di aver perso i requisiti dimensionali a seguito di un conferimento di ramo d'azienda. Tuttavia, la società beneficiaria potrà essere inclusa nel regime solo se nata per conferimento o costituita precedentemente ma coinvolta nell'operazione di conferimento. Se la ratio del disposto del punto 5.9 del Provvedimento è quella di non escludere dal regime un soggetto per il solo fatto di aver posto in essere un'operazione straordinaria all'interno del gruppo, non vi è causa di esclusione ogni qualvolta la beneficiaria dell'operazione infragruppo è la società in regime di cooperative compliance.

4.3 I requisiti oggettivi di accesso

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, al punto 3.1, richiede come requisito essenziale per le imprese che intendano presentare domanda di adesione al regime di adempimento collaborativo, il possesso di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale. Già L'OCSE nel report "*Co-operative tax compliance. Building better*

Tax Control Framework” del 2016 aveva evidenziato la necessità di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Tale sistema deve essere incluso all'interno del c.d. SCI ossia il sistema di governo aziendale e di controllo interno, obbligatorio per tutte le grandi imprese e le società quotate in borsa, il quale va ad assicurare un efficace ed adeguato governo aziendale mediante strumenti e procedure in grado di conseguire gli obiettivi aziendali coerentemente con il grado di rischio scelto ed accettato dal *management*.

I rischi aziendali possono essere definiti come la possibilità di subire un danno o altre conseguenze negative al verificarsi di un evento molto spesso non prevedibile. Tali conseguenze negative possono andare ad impattare sull'attività dell'impresa causando delle ricadute dirette sugli assets aziendali come nel caso di incendi; un'amplificazione dei rischi diretti come costi maggiori o mancati profitti; oppure una combinazioni di costi diretti e indiretti come i danni di immagine e reputazionali¹³⁶.

È evidente il collegamento tra la gestione dei rischi aziendali e il sistema di controllo interno il quale è volto all'accrescimento del valore e all'efficientamento dell'attività dell'impresa tramite un approccio mirato alla governance dei processi aziendali, con lo scopo di fornire una ragionevole sicurezza riguardo all'efficacia e l'efficienza delle attività operative, alla conformità dell'attività aziendale alle leggi in vigore, e alla affidabilità e trasparenza del bilancio e di tutti gli altri report finanziari.

Una grande importanza riveste il rischio fiscale, il quale è divenuto una componente essenziale all'interno del sistema informativo aziendale.

136 BERNARDINI P., GIACCHÈ M., “L'analisi e la gestione dei rischi aziendali: un'opportunità ad alto valore aggiunto per l'impresa”, 10 giugno 2010.

4.3.1 Il rischio fiscale

I due Provvedimenti del Direttore della Agenzia delle Entrate, del 2016 e del 2017 vanno a definire la nozione di “rischio fiscale” il quale consiste nel rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell’ordinamento. Tale rischio può scaturire dalle situazioni di incertezza relative all’attività di impresa e in particolare può riguardare l’interpretazione della normativa e della prassi di un paese diverso da quello in cui l’impresa ha la sua sede principale, ovvero dalla definizione di un sistema di gestione dell’attività svolta al fine di ottimizzare la variabile fiscale¹³⁷.

In generale, per una impresa, una delle principali fonti di rischio è rappresentata dall’incertezza normativa, tanto in ambito fiscale, quanto in ogni altro ambito del diritto. Dal punto di vista del contribuente una normativa incerta può determinare costi connessi all’apprendimento di nuove norme, dubbi interpretativi ed eventuali contenziosi. Inoltre, una normativa complessa ed incerta comporta difficoltà applicative anche per la stessa Amministrazione finanziaria, destinate a sfociare in contenziosi.

Il rapporto tra rischio fiscale e il concetto di incertezza resta indissolubile 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.

Il rischio fiscale può essere diversamente classificato e questo può semplificare l’identificazione dei fattori di rischio nel momento in cui andranno gestiti.

137 MARINO G., “*Corporate Tax Governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione di impresa*”, Egea. 2018

Una prima categoria è quella basata sull'origine del rischio per l'impresa e distingue tra il rischio interno e il 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 sfugge alle adeguate procedure di controllo. Sono rischi insiti nell'impresa e connessi all'attività caratteristica della stessa e per tale motivo risultano più facilmente gestibili mediante apposite procedure di controllo¹³⁸. 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, ovvero mutamenti improvvisi della situazione politica di un paese, ma anche in avvenimenti naturali idonei ad inficiare lo svolgimento dell'attività. Ad esempio, l'emergenza generata dal virus Covid-19 ha determinato una situazione economica non prevedibile. Per porre rimedio sono state emanate una serie di misure a livello nazionale quali il c.d. "Decreto Rilancio", il c.d. "Decreto Liquidità", infine il c.d. "Decreto Cura Italia" nonché una serie di Decreti "Aiuti" e "Ristori". Il Governo è intervenuto al fine di sospendere diversi versamenti di ritenute, tributi e contributi e 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.

Una seconda distinzione del rischio fiscale vede quest'ultimo articolato in rischio specifico e rischio generico¹³⁹.

138 BAVA F., *"Sistemi di controllo interno: "processi" per la gestione dei rischi aziendali"*, in "A&F", 2004.

139 MELILLO C., *"Compliance fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali"*, Wolters Kluwer, 2019.

Con l'espressione "rischio specifico" si vuole individuare tutta una serie di rischi derivanti da specifiche operazioni compiute dall'impresa. All'interno di tale categoria di rischi si collocano il rischio connesso a specifiche transazioni, il rischio operativo, il rischio di compliance ed i rischi relativi all'affidabilità del sistema contabile.

Il rischio transazionale deriva da incertezze sul corretto inquadramento fiscale di specifiche operazioni aziendali nonché degli orientamenti più o meno vincolanti dell'Amministrazione fiscale. Si manifesta più frequentemente in operazioni straordinarie o che vengono compiute saltuariamente come ristrutturazioni societarie e cessione di rami d'azienda poiché per le operazioni ordinarie è facile che l'impresa abbia nel tempo elaborato procedure apposite. Con riferimento a questo genere di operazioni eccezionali il rischio di questo tipo potrebbe essere facilmente fronteggiato mediante strumenti e procedure che consentano un confronto anticipato con l'Amministrazione Finanziaria, come appunto nel regime di adempimento collaborativo in questione. Sempre nell'ambito del rischio fiscale specifico si colloca il c.d. rischio relativo alle operazioni day-to-day. Diversamente dal precedente, quest'ultimo afferisce all'applicazione della normativa tributaria nelle operazioni routinarie come ad esempio registrazione ed emissione di fatture ma anche nel caso di operazioni infragruppo, 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 di transazione. Un rischio di questo tipo può aumentare altresì nel momento in cui un'operazione di routine venga erroneamente impostata determinando un'evasione che rischia di essere reiterata continuamente nel corso dell'esercizio. 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 ma anche in un elevato grado di comunicazione interno al gruppo¹⁴⁰. Un'altra categoria di rischio fiscale specifico è poi quella del c.d. rischio 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.

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. L'attenzione per questa categoria di rischio assume rilevanza poiché in virtù del c.d. "principio di derivazione rafforzata" ai fini della determinazione del reddito d'impresa sancito all'art. 83 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, gli errori nella contabilità compiuti "a monte" possono riflettersi "a valle" sul piano fiscale.

Il rischio fiscale generico, invece, si suddivide in tre sottocategorie: rischio di portafoglio, rischio di gestione e rischio reputazionale.

Il c.d. rischio di portafoglio 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. Il c.d. rischio reputazionale invece si origina poiché condotte fraudolente e inadempienti in ambito fiscale impattano

140 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.

inevitabilmente sulla percezione dell'immagine dell'impresa presso clienti e consumatori con effetti non irrilevanti.

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. Le due diverse tipologie di rischio fiscale enunciate sono il rischio fiscale significativo e il rischio fiscale rilevante.

In base al punto 1.1, lett. j) del suddetto Provvedimento, per rischio fiscale significativo si intende quel rischio che insiste su fattispecie per le quali, sulla base di una comune valutazione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa, si ritengono operanti i doveri di trasparenza e collaborazione previsti dal Decreto legislativo in capo all'impresa. A tali fini, l'Ufficio può tenere conto del valore economico delle attività sottostanti; della rilevanza delle eventuali violazioni in termini di impatto e responsabilità; dei risultati della valutazione sul rischio fiscale inerente, e cioè quel rischio che risulterebbe, in via astratta, associabile ad una determinata attività senza tener conto dell'efficacia degli eventuali strumenti di controllo inseriti nel processo aventi la funzione di mitigarlo; della natura ordinaria o straordinaria, in termini di frequenza e valore, delle operazioni e/o delle attività cui le fattispecie si riferiscono o della rilevanza delle medesime ai fini della determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo. Le fattispecie che integrano tali soglie devono essere oggetto di comunicazione, da parte del contribuente, durante le interlocuzioni con l'Amministrazione finanziaria qualora siano ritenute in grado, sulla base di una valutazione di tipo oggettivo, di inficiare la corretta operatività fiscale (presente o futura) del contribuente o di integrare il rischio di operare in violazione della normativa tributaria ovvero in contrasto con i principi e le finalità dell'ordinamento nel suo complesso.

Il rischio fiscale rilevante viene, invece, definito nel punto 1.1, lett. k) del medesimo Provvedimento, quale rischio la cui mancata individuazione o comunicazione sia tale da compromettere l'affidamento dell'Ufficio nel sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. La mancata comunicazione o rappresentazione dei rischi costituisce causa di esclusione dal regime di adempimento collaborativo.

Il rischio fiscale originato nell'ambito di attività aventi natura ricorrente, e quindi il rischio ordinario, deve essere rappresentato all'interno di una mappa dei rischi che, come precedentemente detto, fa parte della documentazione da allegare alla presentazione della domanda di adesione al regime di adempimento collaborativo.

Come chiarito dalla Circolare 38/E del 2016, l'Agenzia presuppone che un'efficace rilevazione dei rischi fiscali che scaturiscono dagli ordinari cicli di funzionamento aziendale, non può prescindere da una chiara e completa visione dei processi e delle funzioni interne all'azienda stessa. Lo scopo della mappatura è quello di associare a questa visione generale dei processi interni una corretta valutazione del pericolo di operare effettivamente in violazione di norme fiscali o in contrasto con i principi e le finalità dell'ordinamento tributario. A questo proposito bisogna operare una distinzione preliminare tra i processi definibili "non prettamente fiscali", ossia già sottoposti ad altri sistemi di controllo come ad esempio, il processo contabile, e i processi "fiscali", non coperti, cioè, da altri sistemi di controllo. Relativamente ai processi non prettamente fiscali, la Circolare 38/E sancisce che nella mappa dei rischi potrebbero essere contenuti solo i processi caratterizzati da maggiore incertezza interpretativa. Inoltre, i rilevatori dei rischi fiscali, che insistono su questa tipologia di processi, devono essere inseriti nella mappa, sia se si riferiscono a rischi di interpretazione, che nel caso in cui si riferiscano a rischi di inadempimento. In entrambi i casi le soglie di rilevanza dei rischi

saranno determinate a seconda delle caratteristiche del contribuente che sta presentando l'istanza di adesione al regime. Poiché si tratta di rischi che vengono già sottoposti a controlli, benché diversi da quelli finalizzati all'accesso al regime di cooperative compliance, il contribuente sarà libero di non prevedere ulteriori controlli di natura fiscale qualora ritenga che siano sufficienti quelli contabili.

Per quanto riguarda, invece, i processi non coperti da altri sistemi di controllo, è compito del tax control framework monitorare tutte le tipologie di rischio che hanno impatti sulla fiscalità; pertanto, la mappa dei rischi dovrà contenerne tutte le tipologie, senza limitarsi alle fattispecie caratterizzate dalla maggiore incertezza interpretativa come nel caso precedente. Ovviamente, nella mappa dovranno essere inseriti i rischi “di interpretazione”, che derivano cioè dall'errata comprensione delle norme tributarie o dei principi e finalità dell'ordinamento, così come i rischi “di inadempimento”, che si originano dall'inosservanza delle stesse norme oppure in seguito a errori nello svolgimento dei processi sottostanti. Entrambe le tipologie, infatti, assumono importanza, in quanto si manifestano nell'ambito delle attività in cui si articolano i vari processi aziendali¹⁴¹.

Una volta mappati i rischi la comunicazione tempestiva degli stessi deve essere effettuata all'Agenzia delle Entrate, mentre per i soggetti che aderiscono al regime, si configura l'obbligo di recapitare la mappa dei rischi fiscali insieme al resto della documentazione obbligatoria.

Lo stesso contribuente ha l'obbligo di aggiornare periodicamente la mappa dei rischi, in modo che sia assicurata la corretta rilevazione degli stessi in seguito a mutamenti nelle condizioni operative interne all'organizzazione

141 NOBILE L., “*Cooperative compliance: primi approcci operativi*”, il Fisco, 42/2016.

oppure normative/interpretative; lo stesso obbligo sussiste nel caso in cui il contribuente riscontri delle carenze nel funzionamento del tax control framework. L'aggiornamento è previsto con cadenza annuale qualora la mappa dei rischi sia relativa a processi sottoposti a modifiche significative. In assenza di tali modifiche invece, la mappatura dei rischi andrebbe aggiornata e revisionata ogni tre anni in base alle caratteristiche dell'impresa definite in sede di tax risk management.

4.3.2 Il Tax Risk Management

La predisposizione di un efficace ed efficiente *Tax Control Framework* presuppone un adeguato processo di *tax risk management* inteso come procedimento di identificazione, valutazione e misurazione del rischio fiscale volto ad individuare le strategie per poterlo governare e limitare¹⁴². Tale procedimento si va a collocare nel più ampio *genus* della gestione del rischio aziendale, e come quest'ultimo risulta influenzato dalle caratteristiche del settore in cui l'impresa opera¹⁴³.

Il procedimento di *tax risk management* si divide in una serie di sottoprocessi, il primo dei quali è quello relativo alla pianificazione delle attività ed agli aggiornamenti metodologici. All'inizio di ogni anno dovrà essere predisposto dal *management* un riparto delle attività di aggiornamento dei processi fra le attività ordinarie dell'impresa le quali monitorano i rischi fiscali e relativi controlli in un predeterminato arco di tempo, e le attività straordinarie che intervengono nell'immediato su quei processi che hanno subito modifiche significative¹⁴⁴. I *tax manager* dovranno assicurarsi di aver

142 DELLA ROVERE-VINCENTI, "Il tax risk management quale strumento di governance per le imprese", in Amministrazione e Finanza, 2017.

143 MELILLO C., "Compliance fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali", IPSOA, 2019.

144 B. FERRONI, "Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo", il Fisco, 2016.

recepito e implementato le metodologie di gestione più innovative in linea con la normativa nazionale e comunitaria e dovranno allineare il modello di controllo e monitoraggio del rischio fiscale con i modelli di gestione del rischio già vigenti per gli altri settori aziendali al fine di rafforzare il sistema nel suo insieme.

Il secondo sotto-processo attiene all'identificazione e alla valutazione dei rischi che si articola in più fasi, la prima delle quali è l'identificazione delle singole attività che compongono i processi dell'impresa. Una volta individuate, la successiva fase consiste nell'identificazione dei rischi fiscali inerenti a ciascuna di esse. In relazione a ciascun rischio andranno poi fornite le informazioni relative al comparto impositivo e alla tipologia di tributo. Segue la fase di valutazione dei rischi fiscali che prende in considerazione due aspetti: la probabilità e l'impatto. La probabilità valuta la possibilità che il rischio possa manifestarsi, ad esempio in base a quelli che sono accadimenti passati o al volume di affari realizzato nel medesimo tipo di attività. La valutazione dell'impatto, invece, esamina i possibili effetti del verificarsi del rischio sia da un punto di vista finanziario sia da un punto di vista reputazionale. Nel caso di rischi derivanti da attività di carattere non abituale, con riferimento alla valutazione delle probabilità 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 reputazione¹⁴⁵.

145 RAVERA-SANTACROCE, *“Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella Cooperative Compliance: impatti operativi per i gruppi di imprese”*, Corriere Tributario, 2016.

Terminata l'identificazione e la valutazione dei rischi, il successivo sotto-processo si occupa del relativo trattamento, composto da due fasi: l'identificazione dei controlli posti in essere a presidio dei rischi fiscali, la valutazione sulla loro adeguatezza e la quantificazione e valutazione del rischio residuo, ossia quello a cui risulta realmente esposta l'impresa. Le azioni di trattamento possono essere di vario genere e intervenire in maniera preventiva sulle cause scatenanti del rischio, oppure agire sulle conseguenze una volta che l'evento si sia verificato. Ad esempio tali forme di trattamento possono manifestarsi nel prevedere uno specifico iter di approvazione affinché determinate operazioni possano essere eseguite e perfezionate (c.d. "controlli autorizzativi"), oppure in limitazioni dell'accesso a determinati "ambienti", informazioni o transazioni, sulla base di profili di accesso predefiniti (c.d. "system access").

Il successivo sotto-processo è poi dedicato al monitoraggio e alla valutazione dei suddetti trattamenti. 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. Il secondo invece valuta se nel corso del tempo il controllo abbia operato correttamente. Il *test of effectiveness* si 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.

I test potrebbero dare esito positivo ma potrebbero anche registrare delle carenze di controllo. In tali casi deve essere definito un piano d'azione volto a colmare lacune e difetti del controllo emersi in fase di *testing*. Il 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 consistente nella predisposizione da parte del responsabile fiscale di relazioni di sintesi sugli esiti delle attività svolte, finalizzate ad informare i *risk owners*, le altre funzioni di controllo e il consiglio d'amministrazione. Tutti i risultati prodotti e documentati tramite l'attività di reporting rivestono grande importanza anche per quanto riguarda il rapporto tra l'impresa e l'Agenzia delle entrate. A questo proposito, infatti, tutta la documentazione relativa all'intero processo di *tax risk management* deve essere sempre mantenuta disponibile, anche al fine di fornire una pronta risposta ad eventuali richieste di informativa pervenute dall'Agenzia. Nel regime di adempimento collaborativo infatti, l'impresa si impegna alla tempestiva e trasparente comunicazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali, al fine di aumentare il livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti.

L'ultima fase del processo di *tax risk management* riguarda la comunicazione e formazione. Con l'utilizzo dei mezzi che si ritengono più opportuni, ad esempio il sito internet aziendale, l'impresa deve provvedere a comunicare il suo *tax control framework* e i principi sui quali si fonda. La comunicazione non è diretta solo verso l'esterno, ma anche verso l'interno per garantire la diffusione e la conoscenza al personale. Come si è già anticipato, infatti, la funzione di *tax risk management* ha il dovere di occuparsi anche della formazione interna, ad opera di esperti nelle discipline fiscali e di sistema di controllo interno, con particolare riguardo ai soggetti maggiormente coinvolti nei processi e attività relative al *tax control framework*, per assicurare una piena consapevolezza delle logiche e delle caratteristiche che lo contraddistinguono.

4.3.3 Il Tax Control Framework

Il *Tax Control Framework* costituisce il requisito oggettivo di accesso al regime di adempimento collaborativo e costituisce l'elemento evolutivo e qualificante del regime di *cooperative compliance* rispetto alle precedenti forme di *enhanced relationship*, anche se entrambi gli approcci hanno le medesime finalità¹⁴⁶. L'art.4 del D. Lgs. 128/2015 prevede che al contribuente che intenda aderire al regime, debba essere dotato di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale inserito nel contesto di governo aziendale e di controllo interno. Il contribuente deve quindi adottare un insieme di attività e procedure al fine di individuare e misurare i rischi di natura tributaria relativi all'attività di impresa. Il sistema potrà essere considerato "efficace" quando 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. Le differenze di processi, attività ed operazioni poste in essere dalle imprese, però, si differenziano a tal punto, da impresa a impresa, da impedire al legislatore l'adozione di un unico modello per fronteggiare il rischio fiscale che risulti efficace erga omnes.

Al contribuente è pertanto lasciata piena autonomia di scelta fra le soluzioni organizzative più adeguate, fermi restando quelli che sono gli obiettivi, le finalità e i parametri di valutazione dei sistemi. Il modello per predisporre il *Tax Control Framework* è dunque aperto¹⁴⁷. Il Legislatore, infatti, nel testo dell'art. 4 del D. Lgs. n. 128/2015, si è 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

146 GALARDO M., "Cooperative compliance: relazioni fisco-contribuente, la nuova sfida", Corriere Tributario, 2016.

147 MARINO G., "Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa", EGEA, 2018.

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” senza però fornire alcun modello.

È intervenuta sul punto l’Agenzia delle Entrate, che pur riconoscendo l’autonomia del contribuente prevista dal legislatore, è andata a tracciare le linee fondamentali del sistema tenendo conto delle raccomandazioni OCSE contenute nel report “*Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”, del 2013, e nel successivo “*Building a Better Tax Control Framework*”, del 2016, che vanno a fissare alcuni punti fermi lasciando alle singole imprese a definire i tratti caratteristici del framework in relazione all’attività concretamente svolta. Il fatto che l’Agenzia delle Entrate abbia fatto riferimento agli standard internazionali tracciati dall’OCSE è una scelta che 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 evoluti¹⁴⁸.

I requisiti essenziali del *Tax Control Framework* indicati dal punto 3.3 del Provvedimento sono:

- una chiara rappresentazione della strategia fiscale;
- una chiara ripartizione di ruoli e responsabilità;
- la previsione di procedure per la rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale;

148 FERRONI B., “*Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*”, in “*Il Fisco*” n. 38, 2016

- il monitoraggio del sistema di controllo;
- l'adattabilità del sistema;
- la relazione agli organi di gestione.

Il primo requisito è la strategia fiscale. L'aperta e dettagliata rappresentazione della strategia fiscale dell'impresa è fondamentale per instaurare con l'Amministrazione Finanziaria un rapporto leale e collaborativo mentre la piena comprensione del business del contribuente da parte del fisco è essenziale affinché si possa avviare una proficua interlocuzione sulla corretta applicazione della normativa fiscale. Per questa ragione è fondamentale il massimo livello di *disclosure* e di trasparenza da parte del contribuente.

La strategia fiscale è un documento scritto e firmato dagli amministratori della società che deve andare ad identificare gli obiettivi dei vertici dell'azienda in relazione alla variabile fiscale come ad esempio il “*tax value*”, ossia la gestione del costo fiscale a supporto delle proprie attività di business nel rispetto delle leggi e degli adempimenti previsti, applicando il livello di tassazione ritenuto corretto; il concetto “rischi e reputazione”, che consiste nel controllo e nella gestione del rischio fiscale mediante l'adozione di policies, procedure, soluzioni organizzative nonché strumenti di comunicazione adeguati; o la “*tax compliance*”, con cui garantire l'integrità negli adempimenti fiscali e la corretta determinazione dell'imposta nelle tempistiche corrette, evitando così controversie con le autorità fiscali¹⁴⁹. Deve inoltre riflettere la propensione al rischio dell'impresa ossia il livello di rischio che l'impresa intende assumersi per perseguire i suoi obiettivi (risk

149 B. FERRONI, “*Il tax control framework nel regime di adempimento collaborativo*”, in Il Fisco

appetite). Il documento deve essere tempestivamente aggiornato e comunicato all'Agenzia qualora intervengano cambiamenti rilevanti.

Il secondo requisito del TCF è l'assegnazione di ruoli e responsabilità. Nello specifico deve essere assicurata una chiara attribuzione dei ruoli a persone dotate delle necessarie competenze e devono essere loro esplicitate le responsabilità che avranno all'interno dei processi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. È bene precisare che la separazione non deve operare tra le funzioni di business e quelle fiscali, al contrario la ripartizione di ruoli e responsabilità non deve escludere la seconda dalle scelte operative e strategiche per garantire che vengano prese decisioni consapevoli in relazione ad ogni aspetto della vita aziendale.

La segregation of duties, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 38/E del 2016, costituisce uno degli elementi portanti dell'intero sistema interno di gestione del rischio fiscale e può essere interpretato sia in senso orizzontale che verticale. In senso orizzontale consiste nella ripartizione dei compiti e delle responsabilità tra gli operatori che intervengono all'interno di un processo aziendale. Tale separazione è diretta a ridurre la probabilità che si verifichino errori o comportamenti fraudolenti grazie all'attività di controllo che ciascun soggetto è chiamato ad esercitare sull'operato degli altri soggetti coinvolti. La separazione deve essere in ogni caso attuata in relazione alla specifica natura delle attività nonché al grado e alla tipologia di rischio associato alla medesima in quanto sono necessari adattamenti in relazione alle risorse di cui l'impresa dispone.

Qualora l'impresa non dovesse disporre di risorse idonee a garantire un'adeguata ripartizione dei compiti nell'ambito delle diverse linee di controllo interno, potrà avvalersi di controlli compensativi, anche esterni volti a ridurre ad un livello accettabile il rischio generato dalla mancata separazione. In senso verticale, invece, il principio di separazione dei compiti

si traduce nella separatezza fra le funzioni “operative” e quelle “di controllo”, al fine di evitare conflitti di interessi. In dettaglio, l’assegnazione di ruoli e responsabilità va attuata adottando soluzioni organizzative in linea con le *best practices* di corporate governance condivisi a livello internazionale.

Sono previste tre linee di controllo: il controllo di primo livello o “controllo di linea”, rappresentato dalle singole linee operative che, su base quotidiana e nell’adempimento delle proprie attività, mettono in atto i controlli diretti a verificare la corretta applicazione dei processi e delle procedure aziendali secondo quanto previsto dalle norme fiscali. Il controllo viene quindi attuato dalle funzioni operative relativamente ai processi di loro pertinenza; il controllo di secondo livello, il quale concorre alla definizione delle metodologie di misurazione del rischio e alla loro individuazione, valutazione e monitoraggio. Tale livello è volto alla valutazione dell’efficacia e dell’effettività dei controlli svolti dal primo livello e deve essere demandato ad una funzione in grado di assicurare elevati gradi di indipendenza rispetto a quelle che svolgono i controlli di primo livello. Ad esempio possono essere previsti specifici organismi aziendali deputati a tali attività, come dei comitati rischi di natura endo-consiliare o manageriale all’interno dei quali è opportuna la presenza del responsabile della funzione fiscale; il controllo di terzo livello, il quale può essere svolto da una funzione interna all’azienda o da un ente esterno avente la funzione di valutare periodicamente l’adeguatezza del sistema di controllo interno nel suo complesso, quindi anche del TCF, attraverso valutazioni indipendenti che analizzano il disegno del sistema ed il suo effettivo funzionamento. Le valutazioni espresse da tale livello di controllo sono volte a fornire, dunque, un contributo qualitativo professionale sull’affidabilità del sistema generalmente inteso.

Ai sensi del Provvedimento Direttoriale dell’Agenzia delle Entrate, punto 3.3 lett. C, il sistema deve inoltre prevedere procedure efficaci per le attività di rilevazione del rischio, predisponendo una mappatura dei rischi fiscali

associati ai processi aziendali, la misurazione del rischio intesa come la determinazione dell'entità dello stesso in termini quantitativi e qualitativi, e infine la gestione ed il controllo del rischio attuato mediante piani di azione volti a presidiare i rischi individuati e a prevenire il verificarsi delle relative conseguenze.

Tali procedure relative al tax risk management andranno dunque riportate all'interno del TCF.

Il Tax Control Framework deve prevedere un costante monitoraggio del sistema di controllo finalizzato all'individuazione di eventuali carenze o errori del funzionamento per poter eventualmente applicare le necessarie misure correttive. Con "carenze ed errori" non ci si riferisce alle carenze riscontrate nei controlli posti in essere sui rischi già individuati, ma alle carenze relative ai processi di rilevazione dei rischi, rispetto ai quali sono emersi rischi precedentemente non mappati.

Il sistema di controllo deve inoltre essere predisposto per adattarsi ai principali cambiamenti esterni o interni e dunque sia a cambiamenti inerenti a scelte strategiche e di business sia a cambiamenti determinati da mutamenti della normativa fiscale o della prassi più accreditata di riferimento. Va sottolineato che 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 e che anche solo in una previsione prospettica saranno in grado di ostacolare la corretta operatività d'impresa.

Per garantire questa adattabilità i responsabili fiscali di un'impresa devono svolgere periodici incontri e scambi di informazioni con i vertici aziendali, in modo da intercettare prontamente eventuali cambiamenti che potrebbero impattare sulle modalità di gestione dei rischi fiscali.

Infine, il sistema di controllo e di gestione deve prevedere una relazione contenente il piano delle attività previste dal processo per condividerle con coloro che, per conto dell'organo amministrativo, sono delegati alla supervisione del tax control framework, dando conto di eventuali evoluzioni normative e organizzative o modifiche metodologiche. La relazione annuale dovrà inoltre contenere gli esiti degli esami di periodo e delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari nonché i risultati connessi alle attività pianificate e le misure eventualmente messe in atto per rimediare alle eventuali carenze emerse in seguito all'attività di monitoraggio.

4.4 La domanda di ammissione al regime e la verifica dei requisiti

Per poter accedere al regime di adempimento collaborativo il contribuente in possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi dovrà presentare apposita istanza di ammissione secondo le modalità previste dal punto 4 del Provvedimento direttoriale del 14 aprile 2016 (prot. 54237/2016), ove si stabilisce che la domanda va presentata in via esclusiva compilando il modello standard "Adesione al regime di adempimento collaborativo" messo a disposizione sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, e deve essere sottoscritta ed inoltrata all'Ufficio Adempimento collaborativo della Direzione Centrale Grandi contribuenti e internazionale¹⁵⁰ per via esclusivamente telematica, attraverso l'impiego della posta elettronica certificata.

L'istanza deve riportare a pena di inammissibilità:

- a) la denominazione dell'impresa, gli elementi identificativi del suo legale rappresentante, la sede legale ovvero il domicilio fiscale (se diverso dalla sede legale), il codice fiscale o la partita IVA, l'indicazione dei recapiti del domiciliatario per la procedura, anche

¹⁵⁰ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 4 maggio 2022.

telematici, presso il quale si richiede di inviare le comunicazioni attinenti alla stessa;

- b) la dichiarazione del possesso di almeno uno dei requisiti soggettivi per l'accesso indicati al punto 2.1 del Provvedimento;
- c) la dichiarazione di essere in possesso di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale (Tax Control Framework);
- d) l'eventuale richiesta di ammissione al regime dell'impresa che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, ossia l'ipotesi del c.d. "ingresso per trascinamento" previsto dal punto 2.5 del Provvedimento
- e) l'impegno a produrre la documentazione indicata dal punto 4.5 del Provvedimento;
- f) la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale, incaricato ai sensi dell'art. 63 del D.P.R. n. 600 del 1973 con procura indicata in calce o a margine della domanda, ovvero consegnata in originale all'Ufficio competente.

Alla domanda deve essere allegata la documentazione prevista dal punto 4.5 del Provvedimento, la quale può essere redatta anche in lingua inglese o francese. In particolare essa deve descrivere: (a) l'attività svolta dal contribuente; (b) la strategia fiscale; (c) il Tax Control Framework adottato e le sue concrete modalità di funzionamento; (d) la mappa dei processi aziendali; (e) la mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo e gestione del rischio fin dal momento della sua implementazione e dei controlli ivi previsti.

Tale documentazione deve essere idonea a consentire all'Ufficio una prima valutazione riguardo alla completezza e l'efficacia del Tax Control Framework, fermo restando che eventuali carenze documentali o necessità di approfondimento sulla documentazione allegata potranno anche essere sanate o soddisfatte nel corso dell'istruttoria volta a verificare la presenza dei requisiti di ammissibilità per l'accesso al regime di adempimento collaborativo¹⁵¹.

Nell'ambito della documentazione da allegare alla domanda merita attenzione la lettera e) del punto 4.5 del Provvedimento, riguardante la mappa dei rischi fiscali che devono essere individuati dal TCF dal momento della sua implementazione. In relazione a tale aspetto, era sorto fra gli operatori il dubbio circa la necessità di indicare nel documento solo i rischi eventuali e potenziali associati ai processi aziendali, c.d. mappatura ex ante, ovvero di riportare anche le fattispecie di rischio manifestatesi in passato, comprendendo all'interno della mappa una serie di elementi rilevati in passato ma che non rappresentano più un rischio per l'impresa, secondo uno schema di mappatura c.d. ex post. La Circolare 38/E al punto 3.4 ha chiarito che la mappa dei rischi deve essere redatta per processi aziendali e per ogni attività di cui questi si compongono, evidenziando i rischi connessi e la rilevanza di questi ai fini del raggiungimento degli obiettivi aziendali nonché i controlli posti a presidio degli stessi. Essa deve inoltre evidenziare il valore economico delle suddette attività ed il rischio "inerente" e "residuo". Con riferimento, poi, all'approccio da seguire nell'effettuazione della mappatura dei rischi, deve seguirsi un approccio ex ante, dunque la mappa dovrà indicare i rischi fiscali, potenziali e attuali, associati ai processi e alle attività aziendali, conosciuti o conoscibili al momento dell'implementazione del sistema e ritenuti in grado di inficiare la corretta operatività fiscale

151 Agenzia delle Entrate, Circolare 38/E, punto 3.3.

dell'impresa, presente o futura. Ne deriva che non sussiste un obbligo bensì una mera facoltà in capo all'impresa di comunicare all'Agenzia i rischi relativi a operazioni poste in essere prima dell'ingresso nel regime, anche se i relativi effetti si producono nei periodi d'imposta cui si applica il regime. Tuttavia, qualora il contribuente non comunichi le fattispecie di rischio relative ad esercizi precedenti nel corso delle interlocuzioni costanti e preventive con l'Ufficio, restano impregiudicati i poteri di controllo in capo all'Amministrazione finanziaria e l'impresa non potrà beneficiare degli effetti derivanti dall'adesione al regime di co-operative compliance previsti dall'art. 6 del Decreto¹⁵².

Qualora dopo l'ingresso nel regime il Tax Control Framework l'impresa rilevi nuovi rischi fiscali o carenze del TCF – relative ai processi di rilevazione dei rischi e rispetto alle quali le azioni correttive eventualmente adottate abbiano determinato la rilevazione di rischi precedentemente non mappati – dovrà darne tempestiva comunicazione nel corso delle interlocuzioni preventive. Ciò per consentire all'Ufficio competente di effettuare un'analisi della fattispecie in tempo utile, cioè prima che l'impresa ponga in essere la relativa operazione o, comunque, prima del decorso delle relative scadenze fiscali.

Il termine ultimo per la comunicazione si considera in ogni caso coincidente con il primo aggiornamento utile della mappa, da effettuarsi con cadenza almeno annuale.

La documentazione di cui al punto 4.5 può essere presentata o integrata da parte del contribuente entro 30 giorni dalla presentazione dell'istanza, nel qual caso il termine assegnato all'Ufficio per la comunicazione di ammissione

152 G. ALBANO, “*Cooperative compliance: l’Agenzia scioglie i dubbi*”, in *Corriere Tributario*, 2016.

di cui all'art. 7, co. 2 del Decreto¹⁵³, decorre dalla data di presentazione o integrazione della documentazione. L'elenco riportato nella disposizione non è da considerarsi esaustivo per cui l'impresa potrà altresì produrre qualsiasi altro documento ritenuto utile ai fini della valutazione dei requisiti di ammissibilità per l'accesso al regime da parte dell'Ufficio competente. La mancata presentazione della documentazione, anche a seguito di espressa richiesta da parte dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per i controlli relativi, comporta l'automatica rinuncia del contribuente alla procedura, qualora siano decorsi sei mesi dalla domanda di ammissione ovvero dall'eventuale successiva richiesta.

Una volta presentata la domanda di adesione al regime spetterà all'ufficio competente per la valutazione dei requisiti di ammissibilità procedere alla verifica dei suddetti requisiti così come previsto al punto 5 del Provvedimento del 14 aprile 2016.

La verifica deve essere effettuata secondo i criteri di comprensione del business, imparzialità, trasparenza e reattività. L'Ufficio può proporre alcuni interventi che ritiene necessari in ottica di ammissione al regime e può richiedere ulteriore documentazione, in questo caso i termini di cui all'art. 7, comma 2, del Decreto 128/2015 si intendono sospesi fino all'avvenuta implementazione delle misure correttive richieste dall'ufficio oppure fino alla presentazione della documentazione. La prima fase in cui si articola l'attività istruttoria è quella in cui vengono verificati i requisiti soggettivi del contribuente. Al termine di questa, e dopo aver ricevuto la documentazione necessaria a corredo dell'istanza, l'Ufficio inizierà le interlocuzioni relative alla procedura di ammissione. Sempre ai fini istruttori, i dipendenti dell'Agenzia hanno la facoltà di accedere presso le sedi dove l'impresa (o la

¹⁵³ il decreto stabilisce che l'Agenzia debba comunicare l'ammissione entro i 120 giorni successivi alla presentazione dell'istanza.

stabile organizzazione) svolge la sua attività economica, con l'obiettivo di acquisire ulteriori elementi e aumentare la conoscenza del business del contribuente.

Successivamente, l'Ufficio procede alla fase dell'attività istruttoria che riguarda la verifica dei requisiti oggettivi. L'Agenzia, verificata la sussistenza di tali requisiti, procederà con la comunicazione ai contribuenti dell'ammissione al regime entro centoventi giorni decorrenti dalla data di ricevimento dell'istanza oppure da quella di presentazione della documentazione corredata ad essa, salvo eventuale sospensione dei termini per richiesta di misure correttive o documenti da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tutti gli elementi informativi acquisiti dall'Ufficio in questa fase hanno come unico scopo la valutazione della sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi e non possono essere poste a presupposto di successive attività di controllo ad opera dell'Agenzia per i contribuenti ancora non ammessi al regime¹⁵⁴.

Di ogni attività svolta viene redatto processo verbale, copia del quale è rilasciata al soggetto istante.

Il primo effetto dell'ammissione per il contribuente sarà l'inserimento nell'elenco pubblico e obbligatorio degli aderenti al regime che si trova sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate. Il regime si applicherà poi al periodo di imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia e lo stesso si intenderà tacitamente rinnovato a meno che il contribuente non faccia pervenire la sua volontà contraria¹⁵⁵.

154 Circolare 38/E 16 settembre 2016.

155 Decreto Legislativo n. 128 del 2015.

4.5 Diritti e obblighi delle parti

I doveri ed i diritti sussistenti in capo all'Agenzia delle Entrate e al contribuente vengono descritti all'interno del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017, prot. n. 101573/2017.

L'Agenzia si impegna a promuovere relazioni con i contribuenti basate sulla comprensione del business e delle esigenze commerciali dell'impresa in relazione alle scelte da questa operate, ed a tenere un comportamento sia imparziale nella valutazione delle fattispecie sia aperto alle richieste e alle necessità dei contribuenti, attivandosi prontamente nel fornire le relative risposte in un'ottica di collaborazione fattiva.

Nel rispetto dei doveri di correttezza e trasparenza, i quali non vengono meno anche in caso di esito negativo del processo di verifica dei requisiti, l'Ufficio competente deve utilizzare le informazioni concernenti i rischi fiscali evidenziati dal contribuente nell'istanza o emersi nel corso della procedura, soltanto al fine di svolgere l'istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità al regime e limitatamente ai periodi d'imposta per i quali il regime si applica. Tali informazioni vengono tutelate dal segreto d'ufficio e devono essere trattate in modo tale da garantirne la riservatezza, fermo restando che non potranno essere utilizzate per innescare successivi controlli relativi ad esercizi anteriori all'accesso al regime, né nei confronti dell'impresa stessa né di altre imprese del gruppo di cui questa faccia parte.

L'Amministrazione si impegna anche a favorire un contesto di certezza fiscale preventiva, rispondendo alle richieste del contribuente nel minor tempo possibile nonché ad improntare le proprie azioni a principi di uniformità e coerenza rispetto a quanto stabilito nel corso delle interlocuzioni preventive con il contribuente. Mentre per il contribuente la mancata osservanza degli obblighi previsti produce la decadenza dai vantaggi

derivanti dalla nuova procedura, gli obblighi posti a carico dell'Amministrazione finanziaria suonano più come mere raccomandazioni, prive di rilevanza sul piano giuridico. Dal loro inadempimento infatti non deriva alcuna conseguenza sul piano della legittimità degli atti, a meno che non si riconosca la loro valenza ai fini di un'eventuale azione di responsabilità. Si potrebbe, infatti, ipotizzare che il contribuente che abbia diritto alla cooperative compliance ma che non riceva assistenza dall'Agenzia delle Entrate, possa agire nei confronti di questa per l'eventuale risarcimento dei danni, costituendo un illecito la violazione degli obblighi imposti dalla legge¹⁵⁶. Le posizioni dell'Ufficio sui rischi fiscali comunicati dal contribuente possono essere formalizzate così come previsto dal punto 5 del Provvedimento che tratterò successivamente.

In ossequio al principio di trasparenza è inoltre previsto il dovere in capo all'Agenzia di pubblicare, periodicamente, l'elenco delle operazioni, strutture e schemi di pianificazione aggressiva e anti-abuso, che tuttavia non risultano ancora pubblicati sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Infine, l'Amministrazione deve comunicare periodicamente i risultati emersi dall'attività di controllo sull'operatività del sistema di gestione del rischio fiscale ed esprimere il proprio parere circa la struttura e l'efficacia dei controlli ivi previsti. A tale scopo l'Agenzia dovrà collaborare con il contribuente sul quale grava la responsabilità di sviluppare e monitorare il sistema di controllo interno. Nell'ambito della valutazione del sistema l'Agenzia si impegna a tenere debitamente conto degli esiti dell'esame e delle valutazioni espresse dagli organi di gestione dell'impresa, delle attività dei soggetti incaricati della revisione legale dei conti e dei collegi sindacali nonché dei pareri degli organismi di vigilanza. Il provvedimento stabilisce, al

156 SALANITRO G., *Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno*, in *Rivista di diritto tributario*, 2016.

punto 2.3, lett. c) che l'Ufficio debba acquisire copia di tali documenti durante il corso della procedura e che debba darne atto in fase di conclusione della medesima nella "nota di chiusura".

Andando ad esaminare i doveri previsti in capo al contribuente essi si sostanziano in tre categorie: verifica dell'efficacia del sistema di controllo del rischio fiscale; collaborazione e trasparenza; promozione della cultura aziendale.

Con riferimento al primo, si prevede che il contribuente debba mantenere un efficace Tax Control Framework che sia in grado di intercettare i rischi che derivano da cambiamenti interni ed esterni all'impresa, conformandosi anche agli orientamenti giurisprudenziali consolidati in materia. Inoltre, il contribuente deve collaborare con l'Ufficio in sede di valutazione del TCF e dare attuazione alle modifiche ritenute necessarie all'esito dei controlli. Secondo i doveri di collaborazione e trasparenza, poi, l'impresa deve comunicare tempestivamente ed in modo esauriente, le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e le operazioni che possano rientrare negli schemi di pianificazione fiscale aggressiva, condividendo inoltre con l'Ufficio le informazioni relative al proprio sistema di controllo interno.

In particolare i doveri di collaborazione e trasparenza comprendono:

- a) la trasmissione, in sede di richiesta di ammissione al regime, della mappa dei rischi relativi al primo periodo d'imposta in cui esso trova applicazione, così come individuati dal TCF a partire dal momento della sua implementazione;
- b) la comunicazione delle situazioni in grado di generare rischi fiscali in modo tempestivo ed esauriente;

- c) la comunicazione, tempestiva ed esauriente, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva, indipendentemente dal superamento delle soglie di materialità ai fini dell'individuazione del rischio fiscale significativo;
- d) la comunicazione dei nuovi rischi eventualmente individuati dal TCF in sede di monitoraggio o aggiornamento della mappa dei rischi;
- e) la comunicazione delle carenze eventualmente riscontrate sui rischi già individuati durante il monitoraggio;
- e) la risposta alle richieste di approfondimento inoltrate dall'Ufficio in fase istruttoria. A tal fine, il contribuente deve mettere a disposizione dell'Agenzia, in modo tempestivo ed esauriente, le informazioni richieste e consentire ai funzionari l'accesso presso le sedi ove si svolge l'attività ovvero qualsiasi altro luogo di esercizio dell'attività, nei modi e nei tempi concordati dalle parti;
- f) la risposta alle richieste circa l'operatività del sistema di gestione e controllo dei rischi fiscali;
- g) la comunicazione di eventuali modifiche delle circostanze di fatto o di diritto sulla base delle quali è stata assunta una posizione da parte dell'Agenzia.

Il contribuente deve inoltre inviare tempestivamente all'Ufficio la relazione annuale degli organi di gestione riguardante il sistema di controllo e gestione del rischio fiscale.

Per concludere, le imprese ammesse al regime di adempimento collaborativo devono impegnarsi a promuovere, tra i loro organi e dipendenti, condotte ispirate a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa in materia

fiscale, anche attraverso la divulgazione di standards comportamentali, e a diffondere una “cultura del controllo” in grado di estendersi oltre le funzioni aziendali rivestite dal singolo soggetto e che coinvolga tutta l’organizzazione. A tali fini, gli organi di vertice dovrebbero attuare e diffondere norme interne in cui tali valori e principi vengano disciplinati.

4.6 La procedura

Il contribuente, per mezzo del suo legale rappresentante, una volta completata la verifica dei requisiti e una volta ammesso al regime, sarà invitato a comparire da uno dei due¹⁵⁷ funzionari di riferimento dell’Agenzia delle Entrate per effettuare l’incontro di apertura della procedura di adempimento collaborativo. Negli esercizi successivi a quello di prima ammissione tale incontro dovrà essere svolto entro 90 giorni dall’inizio del periodo di imposta.

L’incontro di apertura è necessario in quanto è nello stesso o nel successivo che il contribuente e l’ufficio, tenendo conto delle caratteristiche del settore in cui opera il contribuente, concordano le soglie di materialità qualitativa e quantitativa delle fattispecie in ordine delle quali si intendono operanti i doveri di collaborazione e trasparenza. Le fattispecie che non rientrano in tali soglie materiali si considerano escluse dai doveri di comunicazione, pertanto i rischi ad esse relative non sono considerati significativi. L’Ufficio potrà effettuare in contraddittorio col contribuente approfondimenti istruttori di propria iniziativa, nonostante le soglie concordate. Tali approfondimenti saranno effettuati secondo le modalità previste dal punto 11 del Provvedimento sui “controlli”.

¹⁵⁷La nomina del funzionario di riferimento risponde all’esigenza di assicurare che le 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 (Circolare 38/E 2016, Agenzia delle Entrate).

Il contribuente, nel corso della procedura, attenendosi a quelli che sono i doveri di comunicazione di cui al punto 3.2 del Provvedimento, dovrà comunicare all'Ufficio (per mezzo di posta elettronica certificata) tutte le situazioni in grado di generare rischi fiscali significativi, ossia tutte quelle situazioni in cui i rischi fiscali ad esse relative vanno a superare le soglie di materialità quantitativa e qualitativa concordate con l'Ufficio. Il contribuente dovrà anche comunicare le operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva ossia in una pianificazione, che andando a sfruttare asimmetrie esistenti nella normativa fiscale nazionale e internazionale, vada a generare effetti fiscali in contrasto con lo scopo delle disposizioni applicate o determini fenomeni di doppia deduzione e doppia non imposizione. Il contribuente, qualora ritenga che sussistano ulteriori situazioni incerte che possono essere fonte di rischio, anche se non rientranti nelle soglie di materialità concordate con l'Agenzia, ha comunque la possibilità di comunicarle durante le interlocuzioni.

All'impresa aderente al regime, quindi, è data la possibilità di avviare interlocuzioni con l'Ufficio mediante un'interazione più snella e informale rispetto alla presentazione di un'istanza di interpello abbreviato. Lo scopo di tale modalità di interlocuzione è quello di supportare il contribuente nella risoluzione delle problematiche tributarie di carattere prettamente operativo, modulando le indicazioni in relazione alla complessità della situazione di fatto rappresentata e agevolando, in tal modo, l'adempimento tempestivo e corretto degli obblighi tributari. Tali interlocuzioni hanno la loro base normativa nei concetti di "comune valutazione" e "anticipazione del controllo" di cui all'articolo 5, comma 2, del Decreto 128 del 2015 che pone a carico dei contribuenti precisi doveri di comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva. Sono richieste quindi forme "più agili" rispetto alla "più rigida"

disciplina dell'interpello abbreviato. Ad esempio sotto il profilo del contenuto le interlocuzioni, a differenza dell'interpello, possono verte su elementi meramente fattuali e possono riguardare fattispecie non connotate da obiettive condizioni di incertezza. Tali comunicazioni possono anche non essere preventive in quanto il contribuente si può avvalere della facoltà prevista dalla Circolare 38/E del 2016 di comunicare rischi inerenti ad attività, operazioni o eventi aziendali posti in essere o verificatesi in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, i cui effetti si producano anche nei periodi di imposta oggetto di applicazione del regime. Inoltre non sono soggette ai termini perentori di risposta previsti per le istanze di interpello e non sono soggette agli obblighi di pubblicazione previsti dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7 agosto 2018.

Sotto il profilo degli effetti, pur non essendo soggette alle disposizioni previste dall'articolo 9 del D.M. in materia di interpello abbreviato, le risposte rese dall'Ufficio a fronte delle comunicazioni vincolano l'Amministrazione finanziaria e restano valide finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese e le stesse generano affidamento per il contribuente¹⁵⁸.

La formalizzazione della posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate è quindi finalizzata ad assicurare la certezza e l'immutabilità delle posizioni assunte al fine di tutelare il contribuente, fatta eccezione per i casi in cui mutino le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese. In tali casi l'Agenzia dovrà invitare l'impresa al contraddittorio per riesaminare la posizione originariamente assunta e riadattarla alle mutate circostanze. In alternativa, sarà il contribuente con istanza motivata a richiedere all'Agenzia la modifica delle risposte date o degli accordi sottoscritti in caso di modifica delle condizioni di fatto o di diritto. Qualora

¹⁵⁸ Risoluzione Agenzia delle Entrate n°49/E, 22 luglio 2021.

non si pervenga ad una comune valutazione sulla revisione della posizione assunta, la risposta originariamente resa o l'accordo originariamente sottoscritto, non saranno in grado di ingenerare affidamento nel contribuente e non produrranno alcuna certezza nei rapporti sin dal momento in cui è avvenuto il mutamento delle circostanze.

Una delle modalità di accordo previste che si rende necessario per la particolarità delle circostanze è "l'accordo di adempimento collaborativo" che può essere sottoscritto qualora Agenzia e contribuente, all'interno del contraddittorio, pervengano a una comune valutazione in merito al trattamento fiscale di operazioni o un complesso di operazioni, anche di natura straordinaria, ritenute strategiche dall'impresa.

Nel caso in cui il contribuente non volesse aderire o disapprovasse le scelte prospettate dalla parte contrapposta, lo svolgimento della trattazione di tali questioni "sospese" potrebbe essere rimandato al successivo periodo d'imposta. L'anno successivo si procederà con il riesame delle "posizioni rinviate" e qualora non si dovesse pervenire ad un accordo, l'Agenzia delle Entrate dovrà inviare il processo verbale che riassume le "posizioni" agli uffici territoriali affinché diano inizio all'attività di accertamento.

Almeno una volta l'anno e comunque entro il termine di presentazione delle dichiarazioni fiscali, avrà luogo l'incontro di chiusura al fine di riepilogare tutte le posizioni assunte nel corso della procedura e di aggiornarsi sugli esiti dei riscontri sull'operatività del sistema di controllo svolti dall'Ufficio. Il contenuto dell'incontro sarà verbalizzato e sottoscritto all'interno della "nota di chiusura della procedura" che riepiloga tutte le posizioni assunte nel periodo di riferimento, con separata evidenza delle posizioni "condivise" o di quelle su cui si è formato un "accordo di adempimento collaborativo", delle "posizioni sospese" (in relazione alla quali l'impresa non condivide la posizione assunta dall'Ufficio) e delle "posizioni rinviate" per le quali, in

considerazione della complessità della tematica trattata, si è concordato di rinviare i relativi approfondimenti al successivo esercizio.

4.7 I controlli

Recentemente il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 9 marzo 2022 prot. n. 74913 è andato ad aggiornare le previsioni in materia di competenza e modalità di applicazione dell’istituto di adempimento collaborativo disposte dal precedente Provvedimento del 26 maggio 2017.

Fermo restando la competenza esclusiva dell’Agenzia delle entrate, attribuita all’Ufficio Adempimento Collaborativo della Direzione centrale grandi contribuenti e internazionale per i controlli e per le attività relative al regime individuate al Capo IV del Provvedimento, vengono ora coinvolti nella gestione del regime anche gli Uffici grandi contribuenti delle principali Direzioni regionali¹⁵⁹. Questo è un importante intervento sotto il punto di vista organizzativo, ispirato all’esigenza di consentire gradualmente l’accesso a questa forma particolarmente evoluta di compliance ad un sempre più ampio numero di soggetti. Infatti l’articolo 7, comma 4, del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128 prevede una prima fase di applicazione del regime riservata ai contribuenti di maggiori dimensioni, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro al termine della quale è prevista l’apertura di una ulteriore fase in cui 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

¹⁵⁹ Direzioni Regionali di Lombardia, Lazio, Campania, Emilia-Romagna, Piemonte, Puglia, Sicilia, Toscana e Veneto.

di cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese¹⁶⁰. Viene così declinato con maggior grado di dettaglio il ruolo di ascolto ed interlocuzione attiva degli uffici Grandi contribuenti delle Direzioni Regionali che divengono partecipi del processo di *risk-analysis* dei contribuenti e di controllo sulle relative dichiarazioni presentate, supportando l'azione dell'ufficio Adempimento collaborativo della Direzione Centrale Grandi contribuenti e internazionale. L'assegnazione di nuove attribuzioni punta a potenziare le attività di gestione dell'istituto in un'ottica proattiva, ponendo le basi, infatti, anche per la gestione di evoluzioni normative che prevedano una progressiva estensione del regime.

Attualmente quindi è compito degli Uffici grandi contribuenti delle Direzioni regionali supportare l'Ufficio centrale nell'esercizio dei poteri istruttori¹⁶¹ finalizzati all'acquisizione di dati e notizie utili ai fini del controllo sostanziale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti ammessi al regime. Essi devono svolgere le analisi del profilo di rischio dell'impresa e devono eseguire i controlli sulle dichiarazioni dei soggetti aderenti secondo le direttive e sotto il coordinamento dell'Ufficio centrale. Quest'ultimo definisce, mediante direttive, gli indirizzi operativi delle strutture regionali per le attività di *risk-analysis* dei contribuenti ammessi al regime e per i controlli degli stessi. L'Agenzia dovrà poi monitorare le attività svolte e verificarne gli esiti¹⁶².

160 Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 9 marzo 2022 prot. n. 74913.

161 Di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

162 B. FERRONI, *Cooperative compliance: supporto all'attività di controllo delle direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate*, il fisco, n. 18, 2 maggio 2022.

4.8 Le cause di esclusione dal regime

Al Capo III, punto 9 del Provvedimento direttoriale del 26 maggio del 2017 prot. n.101573/2017, sono disciplinate le cause che determinano l'esclusione del contribuente dal regime di adempimento collaborativo.

Costituiscono cause di esclusione la perdita dei requisiti soggettivi ed oggettivi di cui agli articoli 4 e 7, co. 4 del Decreto n.128 del 2015, ovvero l'inosservanza dei doveri di previsti in capo al contribuente dall'art. 5, co. 2.

L'esclusione è nel dettaglio determinata da:

- a) il conseguimento, per tre esercizi consecutivi, di volumi di affari o di ricavi significativamente inferiori ai limiti dimensionali di cui all'articolo 7, comma 4, del decreto, sempre che tale evento non dipenda da fattori di mercato, esogeni all'impresa e da essa non controllabili, valutati dall'ufficio come non significativi ai fini della perdita dei requisiti di permanenza nel regime. In ogni caso non si tiene conto della perdita dei requisiti dimensionali derivanti da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo. Prevedendo un criterio di osservazione triennale, l'Amministrazione finanziaria dimostra di prendere in considerazione le particolarità delle singole imprese e del relativo business, andando ad evitare le penalizzazioni che potrebbero determinarsi se il riferimento fosse al singolo periodo d'imposta; ai fini dell'esclusione dal regime non rileva la perdita dei requisiti dimensionali derivante da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo;
- b) la mancata comunicazione o individuazione di un rischio fiscale rilevante, ossia di un rischio la cui mancata individuazione o

comunicazione sia tale da compromettere l'affidamento dell'ufficio nel sistema stesso¹⁶³;

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

Quanto all'inosservanza degli obblighi assunti, fra cui quello di tempestiva ed esauriente comunicazione all'Amministrazione finanziaria dei rischi di natura fiscale emersi nell'attività aziendale, l'esclusione può essere disposta se emergono rischi non individuati dal sistema di controllo o non comunicati all'Ufficio competente. Si rende necessaria, quindi, una preventiva valutazione della rilevanza del rischio non individuato o non comunicato, dal momento che solo l'omissione che va a compromettere l'affidamento dell'Ufficio può atteggiarsi a causa di esclusione. Per tale ragione l'Ufficio con atto motivato, oltre ad informare il contribuente dell'inadempimento riscontrato, deve invitarlo a presentare, entro sessanta giorni dalla comunicazione, memorie a difesa del proprio operato. Qualora le osservazioni risultino inidonee o non siano presentate nei termini si procederà all'esclusione del soggetto. Nel caso in cui invece l'omessa individuazione del rischio sia dovuta al comportamento dell'impresa che, in buona fede, ha erroneamente connotato la fattispecie come priva di rischio, l'Amministrazione si riserverà di procedere a valutazioni in base al caso concreto tenendo conto della gravità dei rischi non rilevati.

163 Circolare 38/E 2016, Agenzia delle Entrate.

Un'ultima causa di esclusione riguarda la condanna, con sentenza passata in giudicato, di amministratori, dirigenti o firmatari delle dichiarazioni fiscali dei soggetti ammessi al regime, per i reati di cui agli articoli 2, 3, 8 e 11 del D.lgs. del 10 marzo 2000 n. 74¹⁶⁴, per fatti avvenuti in vigenza del regime di adempimento collaborativo.

L'esclusione produce i suoi effetti dalla data di consegna o notifica del provvedimento che la dispone. A partire da tale data le istruttorie in corso relativamente ai rischi fiscali comunicati dal contribuente si considerano improcedibili e gli eventuali interpelli abbreviati presentati inammissibili. Sono fatti salvi gli effetti delle risposte già fornite o degli accordi sottoscritti a meno che gli episodi di mancata collaborazione o trasparenza che hanno determinato l'esclusione del contribuente dal regime non si riferiscano a comportamenti o a fatti accaduti nel corso delle relative istruttorie.

L'esclusione può determinarsi infine per espressa volontà del contribuente. Egli può comunicare a mezzo lettera raccomandata ovvero telematicamente attraverso posta elettronica certificata, in qualunque momento, la volontà di non permanere nel regime. Una volta pervenuta tale comunicazione all'ufficio competente verrà emesso il provvedimento di esclusione dal regime e sarà comunicato al contribuente. In tale ipotesi si producono i medesimi effetti previsti in caso di esclusione pronunciata dietro iniziativa dell'ufficio.

Va sottolineato che la fase di transizione che precede la definitiva fuoriuscita del contribuente dal regime di adempimento collaborativo è assai delicata, e molte sono ad oggi le incertezze riguardanti la disciplina della stessa nonché

¹⁶⁴ Il riferimento è ai reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2); dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3); emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8) e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

i dubbi in relazione, soprattutto, agli elementi informativi raccolti dall’Agenzia durante la permanenza dell’impresa nel regime. L’Agenzia ha, tuttavia, parzialmente “tranquillizzato” gli operatori, specificando con la Circolare 38/E che, in considerazione dei doveri di correttezza e buona fede posti a base del regime, le informazioni raccolte in tale sede non potranno, in nessun caso, essere utilizzate per innescare futuri controlli nei confronti del contribuente escluso.

5 CONCLUSIONI

A fronte dell'analisi svolta sono emerse una serie di criticità in relazione al sistema fiscale nazionale basato su un rapporto tra Fisco e contribuente di tipo autoritativo. Il sistema, infatti, risulta ancorato alla tipologia di rapporto controllore-controllato che vede da una parte il contribuente gravato dagli adempimenti fiscali e dall'altro un'Amministrazione finanziaria incapace di comprendere pienamente e fare distinzione fra le varie diversità organizzative e strutturali di ciascuna impresa.

Il rischio fiscale, oltre a generare un costo vero e proprio per le imprese, incide sotto il profilo del danno reputazionale e di immagine anche qualora il contribuente esca vittorioso dal contenzioso. Un sistema fiscale improntato sulla collaborazione tra Fisco e contribuente è inoltre funzionale ad attrarre le imprese estere nel nostro Paese. I mancati investimenti in Italia sono sicuramente causati da un'elevata pressione fiscale, ma la causa principale è da ricercarsi nell'assenza di certezza e affidabilità della normativa fiscale, nonché nella difficoltà di interloquire con una controparte in grado di comprendere problematiche e diversità di ogni business¹⁶⁵.

Un punto di svolta nell'evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente è stata l'introduzione del regime di adempimento collaborativo che rappresenta un'importante innovazione in quanto coinvolge tutti gli aspetti della

¹⁶⁵ Come osservato in dottrina, per assicurare un processo di compliance fiscale efficace, come già previsto in altri paesi (ad esempio nel Regno Unito), sarebbe auspicabile rafforzare il processo di specializzazione di referenti dell'Agenzia incaricati di gestire le imprese aderenti, creando quindi un rapporto di profonda conoscenza di uno o più funzionari. In tal senso si veda: NOBILI A., VERTOLLI R., TAMBURRO V., *Il regime della cooperative compliance nell'esperienza delle banche: risultati e prospettive*, Bancaria, 2022.

posizione fiscale dei contribuenti che vi hanno aderito, nonché disciplina la condotta dell'Amministrazione finanziaria.

Tuttavia ancora molta strada deve essere fatta perché il nostro Paese veda realizzarsi una concreta inversione di rotta nei comportamenti delle parti e riesca a far fronte ai consistenti fenomeni di elusione e di evasione. Infatti, nonostante le buone intenzioni del legislatore con la Legge delega del 2014, le disposizioni dei Decreti delegati non potranno che inserirsi nell'ambito della normativa attualmente vigente, apportando novità, ma continuando a basarsi sul sistema fiscale precedente e sulle vecchie strutture che attualmente disciplinano la definizione e l'applicazione dei singoli tributi. Il raggiungimento degli obiettivi dichiarati dovrà quindi necessariamente passare attraverso un cambiamento delle regole nei rapporti tra Fisco e imprese. Questo obiettivo preliminare è essenziale per riuscire a coniugare le esigenze di certezza, controllo e raccolta di gettito, con la possibilità di porre liberamente in essere le diverse strategie imprenditoriali.

Dalla analisi della recente normativa, inoltre, si evidenzia una costante tendenza ad una progressiva riduzione della soglia dimensionale di accesso al regime che partendo inizialmente da 10 miliardi di euro di volume d'affari o ricavi è arrivata all'attuale soglia di 1 miliardo, con la possibilità in futuro di abbassarla ulteriormente. Tale ulteriore ridimensionamento della soglia di accesso potrebbe portare però a potenziali criticità ed ad uno snaturamento dell'istituto. Aumentando le imprese che possono accedere al regime diverrebbe più complesso gestire in maniera adeguata i singoli rapporti. Le vie di dialogo preferenziali che vengono offerte alle società che aderiscono al regime di adempimento collaborativo richiedono un grande sforzo di celerità ed efficienza all'Amministrazione finanziaria e con l'incremento della platea dei partecipanti diverrebbe problematico mantenere tale livello salvo snaturare il regime. Benché il coinvolgimento delle Direzioni Regionali sia

un modo per avvicinare Fisco e imprese contribuenti, occorre dunque comprendere che se, qualora un numero elevato di imprese aderisse al regime, l'Amministrazione potrebbe non avere a disposizione le risorse necessarie per gestire un simile livello di attività mantenendo gli stessi livelli di collaborazione con i contribuenti che hanno caratterizzato l'istituto sino ad ora.

Risulta necessario, alla luce di quanto detto, ripensare il sistema tributario tenendo in maggiore considerazione le piccole e medie imprese, ad esempio immaginando forme di interazione con il Fisco adeguate e modellate sulle peculiari caratteristiche dimensionali ed organizzative delle stesse.

Una dei provvedimenti che potrebbe essere messo in campo, anche a vantaggio di queste ultime, è la riduzione delle sanzioni prevista nel caso di interpello, così come già avviene nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo. Allo stato attuale, infatti, il contribuente che adotta un comportamento trasparente nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria, pur non essendo obbligato a farlo in quanto opera al di fuori del regime della *cooperative compliance*, non ha alcun beneficio nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate non concordi con la soluzione interpretativa prospettata. Al contrario, in tale ipotesi, il contribuente avrà una maggiore probabilità di essere assoggettato ad un controllo fiscale.

Per concludere, dunque, il regime di adempimento collaborativo, per gli obiettivi che si pone e le relative modalità applicative, può costituire un importante punto di partenza ma il raggiungimento di un rapporto basato principalmente sulla compliance dovrà necessariamente passare attraverso un cambiamento delle regole da parte del legislatore.

6 BIBLIOGRAFIA

Monografie

- AC Avvocati e Commercialisti, *La cooperative compliance nei sistemi di gestione dei rischi fiscali delle imprese*, Maggioli Editore, 2021
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, G. Giappichelli Editore, 2018
- FANARA R., *Istituti deflattivi del processo tributario e tax compliance. Guida alla difesa del contribuente nei rapporti con il fisco*, Giuffrè, 2016
- MARINO G., *"Corporate Tax Governance"*, Egea Editrice, 2018
- MELIS G., *Manuale di Diritto Tributario*, G. Giappichelli Editore, 2020
- RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, G. Giappichelli Editore, 2018
- SCHON W., *Tax and Corporate Governance*, Springer, 2010
- VALENTE P., *Interpello internazionale e modelli di Tax Compliance preventiva*, Ipsoa, 2017
- VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel Diritto Tributario*, Giuffrè, 2001

Articoli di dottrina

- ALBANO G., *Regime dell'adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 35, pp. 2653-2659;
- ALBANO G., *“Cooperative compliance”: l’Agenzia scioglie i dubbi*, in *Corriere Tributario*, 2016, n. 40, pp. 3051-3057;
- ALLEVATO G., *La “cooperative compliance” italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali*, in *Corriere Tributario*, 2016, n. 41, pp. 3168-3175;
- AMATUCCI F., *L’adeguamento dell’ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell’OCSE e dell’UE in materia di lotta alla pianificazione aggressiva*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2015, n. 1, pp. 3-26;
- AMATUCCI F., *Ruling fiscali, discrezionalità amministrativa e compatibilità con il diritto sovranazionale*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2018, n. 1, pp. 11-32;
- ANTICO G., *Il sostegno alla compliance da parte della GdF*, in *La circolare tributaria*, 2018, n. 1-2, pp. 112-120;
- ASCOLI G. e PELLECCCHIA M., *Ruling internazionale e interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione Fisco-contribuente*, in *Il Fisco*, 2016, n. 15, pp. 1-1452;
- AVOLIO D. e IMPERATO L., *Effetti premiali per la nuova voluntary della stabile organizzazione*, in *Corriere Tributario*, 2017, n. 29, pp. 2267-2276;

- BARTELLI C., *Cooperative compliance ampia*, in ItaliaOggi, 7 marzo 2018, p. 29;
- BRONZEWSKA K. & TAMBURRO V., *Cooperative compliance in Italy -Does it stand a chance?*, in 53 European Taxation, n. 12/2013, IBFD, pp. 595-602.
- CANTON G., MEULEPAS M., *Cooperative compliance e tax control framework: strumenti di certezza fiscale preventiva*, in A&F, 3/2014, 37 e ss.
- CARACCIOLI I.,-GHISELLI F., *Proposte per una politica fiscale piu equa, una riforma della giustizia e uno Statuto del contribuente europeo*, Corriere Tributario, pp. 1810-1818, 23/2014
- CARACCIOLI I.,-GHISELLI F., *Proposta di un Manifesto generale per la “Tax Compliance” e i rapporti tra Stato e cittadino-contribuente*, Corriere Tributario, pp. 1725-1732, 22/2014
- CARINCI A., *Alla compliance serve un rapporto Fisco-contribuente basato sulla certezza*, in Quotidiano del Fisco, 2017, n. 2;
- CAVALLARO V. J., *La natura della “voluntary disclosure” dal confronto con il ravvedimento*, in Corriere Tributario, 2015, n. 8, pp. 578-584;
- CERIONI F., *Il ravvedimento riformato compromette la deterrenza del sistema sanzionatorio tributario*, in Corriere Tributario, 2015, n. 36, pp. 3767-3775;
- CISSELLO A., *La disciplina generale del ravvedimento operoso*, in Quaderni Eutekne, 2016, n. 128, pp. 43-71;

- CONTE D., *Imposizione fiscale e nuovi accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rivista di diritto tributario*, 2016, n. 5, pp. 677-705;
- CORASANITI G., *Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 18, pp. 1361-1366;
- CORASANITI G., *Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 5/2016, 1838 e ss. e in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, cit., Vol. I, 291-318.
- CORDEIRO GUERRA R., *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance"?*, in *Corr. Trib.*, 5/2015, 325 e ss.
- FANELLI R., *Nuovo regime dell'interpello basato sulla responsabilizzazione del contribuente*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 37, pp. 3797-3804;
- FANTOZZI A., *L'accertamento tributario dalla dichiarazione verificata all'esaltazione della compliance*, in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, cit., Vol. III, 139-148.
- FASANO N., *Il ravvedimento come alternativa alla voluntary*, in *Accertamento e contenzioso*, 2016, n. 19, pp. 27-33;
- FASANO N., *L'esperienza della voluntary-bis e nuove prospettive di collaborazione fiscale internazionale*, in *Accertamento e contenzioso*, 2017, n. 34, pp. 36-49;

- FERRAJOLI L., *Aspetti soggettivi della procedura di collaborazione volontaria*, in *Accertamento e contenzioso*, 2015, n. 6, pp. 20-25;
- FERRONI B., *Cooperative compliance, governance aziendale e tutoraggio*, in *Il Fisco*, 2014, n. 20, p. 1950;
- FERRONI B., *Lo schema di decreto delegato sul nuovo regime di adempimento collaborativo*, in *Il Fisco*, 2015, n. 21, pp. 1-2021;
- FERRONI B., *Cooperative compliance: finalmente ai blocchi di partenza il regime di adempimento collaborativo*, in *Il Fisco*, 2016, n. 21, pp. 1-2015;
- FERRONI B., *Cooperative compliance: partecipazione dei gruppi e profili di corporate governance*, in *Il Fisco*, 2016, n. 42, pp. 1-4043;
- FERRONI B., *Cooperative compliance: un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese*, in *Il Fisco*, 2017, n. 25, pp. 1-2407;
- FERRONI B., *Il tax control framework nel regime dell'adempimento collaborativo*, in *Il fisco*, 38/2016, 3621 e ss.
- FERRONI B., *Cooperative compliance: gestione delle interlocuzioni preventive con l'Agenzia delle entrate*, in *il Fisco*, n. 36, 27 settembre 2021, p. 3407
- FRIZZERA B., *Regime di adempimento collaborativo*, in *Guida Pratica Fiscale*, 2017, vol. 2, pp. 316-331;
- FUSA E., D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 - *Il sistema del controllo interno: importante elemento per la tax compliance*, in *Il fisco*, 32/2015, 3115 e ss.

- GALARDO S. M., *“Cooperative compliance”*: relazioni Fisco-contribuente, la nuova sfida, in *Corriere Tributario*, 2016, n. 36, pp. 2735-2740;
- GALLO F., *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2014, n. 6, pp. 947-953;
- GALLO G. e PERONACE A., *Cooperative compliance con doppio profilo di rischio*, in *Quotidiano del Fisco*, 2017, n. 6;
- GALLO G. e PERONACE A., *La cooperative compliance riduce il rischio di controlli e accertamenti per il passato*, in *Quotidiano del Fisco*, 2017, n. 6;
- GALLO G. e PERONACE A., *La cooperative compliance introduce il ruling sulle operazioni strategiche d'impresa*, in *Quotidiano del Fisco*, 2017, n. 6;
- GALLO G. e PERONACE A., *La “cooperative” scommette sul responsabile della tax compliance*, in *Quotidiano del Fisco*, 2017, n. 7;
- GAVIOLI F., *Interpello con procedura abbreviata: è operativa la “Cooperative compliance”*, in *Guida ai Controlli Fiscali*, 2016, n. 9, pp. 20-25;
- GAVIOLI F., *Cooperative compliance*, in *La Settimana Fiscale*, 2016, n. 41, pp. 28-32;
- GALLO F., *La verifica fiscale tra poteri autoritativi e diritti di partecipazione*, *Rassegna Tributaria* n. 3 del 2019, pag. 465

- GIOVANNINI A., *Legalità ed equità per un nuovo sistema impositivo*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2017, n. 6, p. 2663;
- GUETTA G., *La delega fiscale per un nuovo rapporto Fisco-contribuente*, in *Corriere Tributario*, 2014, n. 39, pp. 3013-3018;
- GRANDINETTI M., *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rass. trib.*, 3/2017, 660 e ss
- LEONE F., BONO B., *Co-operative compliance: verso un nuovo rapporto Fisco-contribuente*, in *A&F*, 8/2015, 23 e ss.
- LENOTTI M., *“Co-operative compliance” nella delega fiscale e nel Progetto Pilota dell’Agenzia delle entrate*, in *Corriere Tributario*, 2014, n. 21, pp. 1627-1631;
- LEO M., *Cooperative compliance una strada lunga e impervia*, in *Il Fisco*, 2016, n. 38, pp. 1-3616;
- LESTARY R., SUEB M., *The effect of tax fairness, Tax Socialization and Tax Understanding on Tax Compliance: A Study on Micro, Medium and Small Enterprises*, *Journal of Accounting Audit and Business*-Vol. 4, No.1, 2021
- LIBERATORE G., *Ravvedimento “sine die” e tecnologia volano per incentivare la “tax compliance”*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 16, pp. 1256-1261;
- LOGOZZO M., *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela “piena” o “parziale”?*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2018, n. 6, pp. 2325-2364;

- LORELLO L., *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 1998;
- LUPI R., SANTORO A. e MANZITTI A., *Ricchezza non registrata e pianificazioni fiscali aggressive: in che cosa consiste la “cooperative compliance” della delega fiscale?*, in *Dialoghi tributari*, 2014, n. 2, pp. 127-131;
- LUPI R., GARGIULO G. e AZZOLLINI V., *La “cooperative compliance”: una legge manifesto in mezzo al guado*, in *Dialoghi Tributari*, 2015, n. 4, pp. 401-406;
- MARONGIU G., *Disposizioni sulla legge tributaria in generale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1994, n. 1;
- MANESTRA S., *Per una storia della tax compliance in Italia*, in *Questioni di Economia e Finanza*, 81/2010.
- MARICLA P., *«Cooperative tax compliance»: il fisco cerca la collaborazione dei grandi contribuenti*, in *Corriere tributario* n. 29 del 2013, p. 2335
- MAZZEI S., *La gestione delle comunicazioni del Fisco*, in *Accertamento e contenzioso*, 2015, n. 13, pp. 13-16;
- MELILLO C., *L'evoluzione del rapporto Fisco-impresa secondo le linee guida dell'OCSE*, in *Rassegna Tributaria*, 2015, n. 4, p. 932;
- MELILLO C., *«Regime di adempimento collaborativo» e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, n. 6, pp. 963-977;

- MELIS G., PERSIANI A., *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, Diritto e Pratica Tributaria, 2013, n. 2.
- MELIS G., *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, Rassegna Tributaria, 2016, n. 3.
- MELIS G., *Tax compliance e sanzioni tributarie*, Rassegna Tributaria n. 3 del 2017, pag. 749
- MELIS G., *Note minime su talune questioni interpretative in tema di ravvedimento operoso*, Diritto e Pratica Tributaria, 2021, n. 4.
- MELONCELLI A., *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario, in Statuto dei diritti del contribuente*, Giuffrè Editore, Milano, 2005;
- MERCATELLI A., “*Cooperative compliance*” *Fisco-imprese: cosa c'è di nuovo e di vero*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 2016, n. 29, pp. 31-38;
- MERCATELLI A., *Cooperative Compliance: come funziona il nuovo interpello “sprint”*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 2016, n. 32-33, pp. 27-32;
- MERCATELLI A., *Estensione del regime di “Cooperative compliance” e altre risposte dell'Amministrazione*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 2016, n. 46, pp. 21-28;
- MICCINESI M., *Cooperative compliance, la certezza preventiva garantisce il gettito fiscale*, in *Quotidiano del Fisco*, 2017, n. 5;
- NOBILE L., *Cooperative compliance: primi approcci operativi*, in *Il Fisco*, 2016, n. 42, pp. 1-4049;

- NOBILI A., VERTOLLI R., TAMBURRO V., *Il regime della cooperative compliance nell'esperienza delle banche: risultati e prospettive*, *Bancaria*, 2022;
- NUZZOLO A. e VALENTE P., *Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco*, in *Il Fisco*, 2014, n. 19, pp. 1-1853;
- OCCHETTA L. e LA CANDIA I., *Abuso del diritto – Cooperative Tax Compliance e gestione del rischio fiscale: cenni*, in *Edicola Fisco*, 2015, n. 2, p. 74;
- OCCHETTA L. e LA CANDIA I., *Cooperative Tax Compliance e gestione del rischio fiscale: un nuovo patto Fisco-contribuente?*, in *Norme e Tributi Mese*, 2015, n. 7, pp. 52-65;
- OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing;
- OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing;
- OECD (2013), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing;
- OECD (2014), *Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*, OECD Publishing;
- OECD (2016), *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, OECD Publishing;

- PENNESI M., *“Cooperative tax compliance”*: il Fisco cerca la collaborazione dei Grandi Contribuenti, in *Corr. trib.*, 29/2013, 2335 e ss.
- PIETROBON L., *Le diverse comunicazioni del Fisco*, in *Accertamento e contenzioso*, 2016, n. 22, pp. 24-34;
- PISTOLESI F., *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interpellati*, in *Corriere Tributario*, 2014, n. 24, pp. 1836-1842;
- PISTOLESI F., *Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell’adempimento collaborativo*, in *Corriere Tributario*, 2017, n. 30, pp. 2412-2418;
- RAGUCCI G., *Adempimento collaborativo: caratteristiche ed effetti negli istituti della “Tax Compliance” d’impresa*, in *Norme e Tributi Mese*, 2018, n. 11, pp. 74-83;
- RAVERA M. e SANTACROCE B., *Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella “Cooperative Compliance”*: impatti operativi per i gruppi d’impresa, in *Corriere Tributario*, 2016, n. 47-48, pp. 3601-3606;
- RENDA A., *La possibile interazione tra collaborazione volontaria e contraddittorio preventivo*, in *Corriere Tributario*, 2016, n. 5, pp. 361-366;
- RICCA F., *Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la “compliance”*, in *Corriere Tributario*, 2014, n. 43, pp. 3320-3326;

- ROMANO C. e CHIODAROLI L., *Regime di adempimento collaborativo: la risposta all'incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 20, pp. 1540-1548;
- ROSELLI F., *Sull'affidamento del cittadino nella coerenza del legislatore e dei giudici*, in *Giurisprudenza italiana*, 1994, n. IV;
- ROSSETTI S., *La disciplina degli interpelli – Prima parte*, in *La circolare tributaria*, 2018, n. 30, pp. 17-29;
- ROSSETTI S., *La disciplina degli interpelli – Seconda parte*, in *La circolare tributaria*, 2018, n. 38, pp. 8-20;
- ROSSI L. e MASSAROTTO S., *Regolamentata la procedura di “voluntary disclosure” di attività finanziarie estere illecitamente detenute*, in *Corriere Tributario*, 2014, n.7, pp. 511-518;
- ROZAS A., NASTRI M., *Assessing Tax Risk by “Country by Country Reporting”*, Università di Torino, 2018
- SALA M., *Cooperative compliance soft*, in *ItaliaOggi*, martedì 10 gennaio 2017, p. 30;
- SALANITRO G., *Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno*, in *Rivista di diritto tributario*, 2016, n.5, pp. 623-648;
- SANNA S., *Monitoraggio fiscale e voluntary disclosure*, in *Manuali Eutekne*, *Manuale della fiscalità internazionale*, pp. 811-870;
- SANTACROCE B., *Sulla compliance occorre estendere il raggio d'azione*, in *Quotidiano del Fisco*, 2016, n. 9;

- SANTACROCE B. e FRUSCIONE L., *La gestione del rischio fiscale il nuovo rapporto Fisco-Impresa*, in *Il fisco*, 2014, n. 20, p. 1957;
- SARTORI N., *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Giurisprudenza Italiana*, marzo 2018, pp. 763-771;
- SELICATO G., *Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla “collaborazione incentivata” agli “obblighi di disclosure”*, in *Rassegna Tributaria*, 2019, n. 1, pp. 112-132;
- SPURIO F., *Cooperative compliance, competenza ampia*, in *ItaliaOggi*, 11 luglio 2017, p. 27;
- STRIANESE L., *Decisioni anticipate in materia fiscale, lo scambio dei ruling in Italia: nuove regole e possibili strategie*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2018, n. 1, pp. 123-178;
- 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*, 2016, n. 3, pp. 938-967;
- TOMASSINI A., *Il faro del Fisco su “compliance” e fiscalità internazionale*, in *Corriere Tributario*, 2014, n. 39, pp. 3008-3012;
- TOMASSINI A. e MARTINELLI A., *Il nuovo “ruling” internazionale*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 24, pp. 1843-1850;
- TOMASSINI A., *Cooperative compliance, da chiarire i benefici dato che comporta dei costi*, in *Quotidiano del Fisco*, 2015, n. 11;

- TOMASSINI A., *Cooperative compliance, da ampliare l'ambito soggettivo*, in *Quotidiano del Fisco*, 2016, n. 4;
- TOMASSINI A. e LONGO A., *La gestione delle procedure di “disclosure” tra uniformità e discrezionalità*, in *Corriere Tributario*, 2016, n. 18, pp. 1396-1403;
- TOMASSINI A., *L'ambizione della certezza del diritto (almeno) per i nuovi investimenti*, in *Il fisco*, 38/2016, 3632 e ss.
- TOZZI M., *Tra ravvedimento e voluntary: come scegliere*, in *Accertamento e contenzioso*, 2015, n. 7, pp. 23-26;
- TROPEA A., *I profili giuridici dell'adempimento collaborativo*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2017, n. 3-4, pp. 789-817;
- VALENTE P., *“Tax governance” e gestione del “compliance risk”*, in *Corr. Trib.*, 35/2011, 2924 e ss.
- VALENTE P., *Il rapporto Fisco-contribuente secondo i modelli di Statuto proposti a livello europeo*, in *Il Fisco*, 2016, n. 38, pp. 3639-3645;
- VALENTE P., *Tax governance e tax risk management. Strategie, modelli, responsabilità*, IPSOA, Milano, 2017;
- VALENTE P., *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*, IPSOA, Milano, 2017;
- VAN DEN BROEK H., *Task Risk Management and the Paradox of Cooperative Compliance*, Radboud University, 2018

- VINCIGUERRA L., *Nuovo regime dell'adempimento collaborativo*, in *La Settimana Fiscale*, 2015, n. 39, pp. 37-40;
- VIOTTO A., *Tutela dell'affidamento, consulenza giuridica e interpello*, in *Rivista di diritto tributario*, 2017, n. 6, pp. 689-706.