



Dipartimento di Giurisprudenza  
Cattedra di Diritto Tributario

**L'evoluzione del rapporto tra Fisco e Contribuenti:  
uno sguardo alla cooperative compliance e alle sue  
prospettive**

RELATORE

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

CORRELATORE

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

CANDIDATO

**Gaetano Antonio Cinque – Matricola: 157583**

Anno Accademico 2022/2023

## Sommario

<b>INTRODUZIONE</b> .....	<b>5</b>
<b>CAPITOLO I</b> .....	<b>9</b>
<b>1. Origine della problematica: il fattore Stato</b> .....	<b>9</b>
<b>1.1 Gli indicatori di Paying Taxes: la capacità di fare business</b> .....	<b>11</b>
<b>1.2 Evasione Fiscale e normativa di riferimento</b> .....	<b>13</b>
<b>1.2.1 Tra lecita pianificazione ed abuso del diritto</b> .....	<b>15</b>
<b>1.2.2 Il “Tax Gap”</b> .....	<b>17</b>
<b>1.2.3 L’Evasione interpretativa</b> .....	<b>19</b>
<b>1.3 La Tax Morale</b> .....	<b>21</b>
<b>1.4 “What drives the tax morale?”</b> .....	<b>23</b>
<b>1.4.1 La Tax Morale delle persone fisiche</b> .....	<b>24</b>
<b>1.4.2 La tax morale delle persone giuridiche</b> .....	<b>24</b>
<b>1.4.3 La comunicazione</b> .....	<b>27</b>
<b>1.4.4 La cooperazione</b> .....	<b>29</b>
<b>1.4.5 La trasparenza</b> .....	<b>30</b>
<b>1.4.6 Controversie, conflitti e risoluzione</b> .....	<b>31</b>
<b>1.4.7 Uso del potere e degli incentivi</b> .....	<b>32</b>
<b>1.4.8 Strategie di compliance e di audit</b> .....	<b>34</b>
<b>1.4.9 Aspettative e responsabilità del comportamento</b> .....	<b>35</b>
<b>1.5 L’incertezza del diritto</b> .....	<b>38</b>
<b>CAPITOLO II L’adempimento collaborativo in Italia</b> .....	<b>43</b>
<b>2. Normativa di riferimento: rapporto tra Fisco e Contribuente in Costituzione</b> ..	<b>43</b>
<b>2.1 Buon andamento ed imparzialità della PA</b> .....	<b>44</b>
<b>2.2 Principi di collaborazione e buona fede</b> .....	<b>49</b>
<b>2.2.1 La partecipazione del contribuente: il contraddittorio</b> .....	<b>51</b>
<b>2.2.2 Dalla Basic Relationship alla Collaborazione “rafforzata”</b> .....	<b>56</b>
<b>2.3 Esiste una funzione rieducativa della sanzione tributaria?</b> .....	<b>58</b>
<b>2.4 I Sistemi di Dialogo Fisco – Contribuente</b> .....	<b>60</b>
<b>2.5 Le comunicazioni preventive</b> .....	<b>60</b>

2.5.1 Le obiettive condizioni di incertezza.....	62
2.6 L'obiettivo di favorire la Compliance ex ante.....	64
2.6.1 Sistemi di monitoraggio.....	65
2.6.2 Indici sintetici di affidabilità fiscale.....	66
2.6.3 Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.....	69
2.6.4 Interpello e Interpello “nuovi investimenti”.....	72
2.7 Il Revirement dell'Amministrazione finanziaria.....	76
<b>CAPITOLO III La Cooperative Compliance.....</b>	<b>80</b>
<b>3. Premessa.....</b>	<b>80</b>
<b>3.1 Percorso evolutivo.....</b>	<b>81</b>
<b>3.2 Il ruolo dell'OCSE: il rapporto 2008.....</b>	<b>81</b>
<b>3.2.1 Il Progetto Pilota del 2013.....</b>	<b>85</b>
<b>3.3 Dalla legge delega al decreto legislativo n. 128/2015.....</b>	<b>89</b>
<b>3.4 La Circolare n. 38/2016: dialogo tra imprese, Agenzia e Associazioni di categoria.....</b>	<b>92</b>
<b>3.5 Introduzione al regime opzionale dell'adempimento collaborativo: il “Pactum Fiduciae”.....</b>	<b>94</b>
<b>3.5.1 Scambio di certezze, il do ut des.....</b>	<b>96</b>
<b>3.6 Adesione al regime.....</b>	<b>100</b>
<b>3.7 La fase di adesione.....</b>	<b>100</b>
<b>3.7.1 I controlli.....</b>	<b>105</b>
<b>3.8 L'investimento delle imprese e la proporzionalità nel rapporto di fiducia.....</b>	<b>109</b>
<b>3.8.1 Il rating fiscale d'impresa.....</b>	<b>111</b>
<b>3.9 La gestione del rischio fiscale.....</b>	<b>116</b>
<b>3.10 Rischio fiscale ed incertezza normativa.....</b>	<b>120</b>
<b>3.11 La Corporate Governance.....</b>	<b>122</b>
<b>3.11.1 Tax Governance e sistema di Risk Management.....</b>	<b>124</b>
<b>3.11.2 Il Tax Risk Management.....</b>	<b>126</b>
<b>3.12 Il Tax Control Framework.....</b>	<b>128</b>
<b>3.12.1 Maggiori agevolazioni nella fase di adesione al regime.....</b>	<b>132</b>
<b>3.13 Caratteristiche del sistema.....</b>	<b>134</b>
<b>3.14 L'interpello abbreviato.....</b>	<b>134</b>

3.14.1 Riduzione dell'asimmetricità nella fase comunicazionale .....	136
3.15 Altre forme di interlocuzione .....	137
3.16 Riduzione delle sanzioni .....	140
3.17 Esclusione dal regime: cause e autorità giudiziaria competente .....	142
3.18 Risoluzioni alternative delle controversie fiscali.....	146
3.19 Cooperative Compliance 4.0.....	148
<b>CAPITOLO IV</b> .....	<b>151</b>
<b>4. Introduzione al Modello 231</b> .....	<b>151</b>
4.1 Natura giuridica della responsabilità degli enti.....	152
4.2 L'evoluzione in ambito tributario .....	156
4.3 Compatibilità con il divieto “ne bis in idem”: il doppio binario sanzionatorio .....	158
4.3.1 La proporzionalità del sistema sanzionatorio .....	165
4.4 Le ambiguità del sistema.....	166
4.5 Modello 231 e TCF: rischio di overlapping? .....	171
<b>CONCLUSIONI</b> .....	<b>176</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	<b>179</b>

## INTRODUZIONE

Il sistema fiscale e contributivo italiano, nonostante i numerosi ed importanti interventi legislativi dell'ultimo decennio, presenta ancora molte criticità che lo relegano ad una bassa posizione nella classifica mondiale stilata dalla Banca Mondiale nel 2019<sup>1</sup>.

L'inefficiente contrasto delle condotte evasive ed elusive rappresenta sicuramente una delle più importanti criticità dell'attuale sistema tributario: come infatti riportato nella nota di aggiornamento al Documento di Economia e Finanza del 2022<sup>2</sup>, in media, per il triennio 2017-2019, il "gap" complessivo risulta di quasi 103,3 miliardi di euro, di cui 91 miliardi di mancate entrate tributarie e 12,2 miliardi di mancate entrate contributive. Nel 2019, il gap complessivo, tributario e contributivo, risulta pari a 99,2 miliardi di euro e si colloca per la prima volta al di sotto della soglia di 100 miliardi di euro. Al pari dell'evasione, le condotte elusive di alcuni contribuenti – soprattutto quelle comprese dal dettato normativo fra le operazioni di pianificazione fiscale aggressiva – hanno sottratto e continuano a sottrarre ingenti somme di denaro all'erario, costringendo alcuni dei governi, nelle scorse legislature, ad aumentare ulteriormente la già elevata pressione fiscale a discapito dei contribuenti onesti. Inoltre, vanno ricordate, fra le criticità del sistema fiscale, le difficoltà di interpretazione degli articolati e complessi dettati legislativi e normativi, che inducono taluni contribuenti, per così dire, a "forzare" le norme al fine di ottenere riduzioni significative degli oneri fiscali altrimenti gravosi accrescendo, in tal guisa, l'ammacco fiscale.

Un sistema di tassazione equo, sostenibile, efficiente ed efficace nel contrasto all'evasione e all'elusione fiscale rappresenta pertanto un obiettivo non più procrastinabile per la politica.

Va riconosciuto tuttavia che alcuni tra interventi legislativi dell'ultimo decennio, cui si è innanzi accennato, hanno avuto il merito di creare le condizioni per l'instaurazione di un rapporto diretto e trasparente fra il contribuente e l'amministrazione fiscale nell'intento di superare le reciproche riserve e diffidenze. Se, infatti, è indispensabile educare e motivare i cittadini alla lealtà fiscale, attraverso adeguate politiche, occorre

---

<sup>1</sup> Come si vedrà più avanti, il report del 2019 elaborato dalla Banca Mondiale, inserisce l'Italia al centoventottesimo posto nella classifica mondiale che valuta il carico fiscale gravante sulle imprese e il tempo medio impiegato dai contribuenti per adempiere ai propri obblighi nei confronti del Fisco.

<sup>2</sup> Il documento è disponibile al seguente link:

<https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Rapporto-sui-risultati-conseguiti-in-materia-di-misure-di-contrasto-allevasione-fiscale-e-contributiva-anno-2022.pdf>.

anche che l'amministrazione tributaria si impegni fattivamente a garantire la certezza del diritto. Non è infatti difficile comprendere che l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali imposti dall'ordinamento tributario da parte dei contribuenti, cosiddetta "*tax compliance*", dipende massimamente dal grado di fiducia che questi ultimi nutrono nei confronti dell'amministrazione fiscale nel garantire loro proprio la certezza del diritto. Appare evidente, inoltre, che anche il "legittimo affidamento", vale a dire il diritto del cittadino ad essere tutelato dall'arbitrio del potere dell'amministrazione fiscale, è strettamente collegato alla certezza del diritto. La certezza del diritto, infine, è garantita anche da leggi e norme chiare e facilmente comprensibili che, mettendo il contribuente nella condizione di valutare e prevedere le conseguenze giuridiche della propria condotta, gli consentiranno di adempiere senza riserve gli obblighi fiscali, versando le imposte dovute, non più per il timore di incorrere in provvedimenti sanzionatori, ma in segno di rispetto delle regole della società cui ha scelto di appartenere (cd. *Tax Morale*)<sup>3</sup>.

L'originaria conflittualità del rapporto tra il Fisco e il contribuente, di cui si è accennato, è stata poi gradualmente superata attraverso l'introduzione, da parte del legislatore, di strumenti volti a garantire una maggior partecipazione del cittadino nei procedimenti tesi a verificare la sua "posizione fiscale", tra i quali, ad esempio, la richiesta di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate o la possibilità di comunicare le proprie osservazioni agli Uffici competenti al termine della fase di accertamento e controllo. In questo contesto, il principio del contraddittorio rappresenta l'espressione massima della collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti, permettendo a questi ultimi di sanare eventuali irregolarità e di "negoziare" accordi relativi al provvedimento che l'Amministrazione emanerà nei loro confronti.

Se in passato la relazione tra Fisco e contribuente era basata su una serie di obblighi posti in capo al secondo, cui corrispondevano poteri esercitabili dal primo solamente in una fase successiva alla presentazione della dichiarazione, il legislatore, consapevole delle criticità di tale sistema, inadeguato nelle ipotesi in cui parte in causa fossero le società che presentavano business complessi, ha tentato di intervenire per favorire, per quanto possibile, una *compliance "ex ante"* del contribuente, anticipando l'intervento dell'Amministrazione rispetto all'atto del contribuente, con l'obiettivo di

---

<sup>3</sup> FILIPPIN, FIORIO, VIVIANO, *Gli effetti dell'azione di controllo sulla lealtà fiscale*, in [www.bancaditalia.it](http://www.bancaditalia.it), 2013

garantire una veritiera rappresentazione del presupposto d'imposta. Tra i vari strumenti messi a disposizione dal legislatore al fine di favorire una compliance ex ante del contribuente, rientrano sicuramente gli indici sintetici di affidabilità fiscale ("ISA"), gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e l'interpello.

Attualmente l'espressione più evoluta della compliance fiscale è rappresentata dal regime di adempimento collaborativo, introdotto nel nostro ordinamento con il decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128, contenente disposizioni in materia di certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente. La nuova disciplina ha previsto a favore delle imprese aderenti la semplificazione degli iter burocratici, la riduzione di eventuali sanzioni in caso di ravvedimento e, in termini generali, la creazione di un rapporto "privilegiato" con l'Amministrazione finanziaria. Al contempo, però, alle imprese è stata richiesta la creazione e l'implementazione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (cd. *Tax Control Framework*), inteso quest'ultimo come il "rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario"<sup>4</sup>.

L'istituto dell'adempimento collaborativo obbliga il contribuente a fornire al Fisco informazioni chiare e a rappresentare compiutamente il proprio progetto imprenditoriale, garantendogli, in cambio, la certezza del diritto, l'Amministrazione fiscale a fornire risposte rapide, concrete e non contraddittorie ai quesiti posti dalle imprese riguardo questioni fiscali rilevanti.

Seppure al giorno d'oggi il rischio fiscale rappresenta una delle più importanti criticità che il management dell'impresa deve conoscere ed imparare a gestire, molte imprese italiane sottovalutano ancora l'importanza della variabile fiscale nonostante le innegabili ricadute di quest'ultima sulla redditività.

L'obiettivo del presente elaborato è quello di descrivere ed analizzare l'evoluzione, nel corso degli anni, del rapporto tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, illustrando anche le prospettive future dell'attuale regime di adempimento collaborativo, alla luce dei recenti interventi correttivi da parte del legislatore e della recente legge di delega per la riforma del sistema fiscale. Infine, sarà trattato il tema della gestione del rischio fiscale nella prospettiva del regime dell'adempimento collaborativo, istituito, come già detto, con il decreto legislativo n. 128/2015 e di quello della

---

<sup>4</sup> Articolo 3 d.lgs. n. 128/2015.

responsabilità da reato degli enti, disciplinata dal decreto legislativo n. 231/2001. In tale contesto, saranno messe in evidenza le strette analogie esistenti tra il Tax Control Framework, deputato a prevenire o quanto meno mitigare il rischio di operare in contrasto con i principi e con le finalità dell'ordinamento tributario per i contribuenti aderenti al suddetto regime fiscale, e il cosiddetto Modello 231 ovvero il sistema di gestione e controllo del rischio, previsto dal decreto legislativo n. 231/2001, atto a prevenire il compimento dei reati in materia di imposte dirette e IVA, che il legislatore ha introdotto nel nuovo articolo 25-quinquiesdecies del citato decreto legislativo.

## CAPITOLO I

### 1. Origine della problematica: il fattore Stato

Il sistema economico di un Paese è costituito dall'insieme dei soggetti che operano per la produzione dei beni di consumo e dei servizi necessari al soddisfacimento dei bisogni della collettività. Accanto al Capitale e al Lavoro, nel corso dei secoli, la crescente presenza dello Stato, inteso, nell'accezione più ampia del termine, parafrasando la definizione del giurista tedesco Georg Jellinek (1851 – 1911), come “autorità suprema che governa una comunità stabilmente stanziata su di un territorio”, ha dato vita ad un sistema tripartito, rappresentabile come un triangolo, al cui vertice si colloca proprio lo Stato.

In breve, lo Stato, in questo sistema siffatto, ha assunto la funzione di definire le regole, garantendone l'applicazione, e di assicurare le strutture ed i servizi indispensabili affinché l'insieme delle risorse e del denaro nelle disponibilità della collettività dei suoi abitanti stanziali, inteso, nella sua ampia accezione come Capitale, potesse essere impiegato per la produzione di beni di consumo e servizi per l'intera comunità attraverso il Lavoro, inteso, in senso lato, come la globalità delle attività svolte da persone – la “risorsa umana” del sistema economico - nei confronti di soggetti terzi, garantendo in cambio una retribuzione, il salario.

Il sistema economico innanzi descritto riflette, con buona approssimazione, l'evoluzione avvenuta nel corso dei secoli del ruolo dello Stato, ovvero il graduale passaggio dallo “Stato di natura”, in cui gli uomini vivevano in assenza di regole riguardo i propri doveri e i propri diritti, causa, di per sé, d'instabilità, allo “Stato Sociale”, capace di garantire tutela e sostegno a quanti si trovano in stato di bisogno, espressione, a sua volta, di uno “Stato di diritto”, così denominato perché in grado di assicurare la salvaguardia e il rispetto dei diritti e delle libertà dell'essere umano, che comincia ad affermarsi in Europa dopo la Rivoluzione francese.

La definizione di “Stato Sociale” si rifà soprattutto ai costrutti del “Contrattualismo moderno”, che si sviluppa fra il XVII ed il XVIII secolo, e trae origine da un insieme di teorie filosofico-politiche che considerano, a fondamento della Società, l'esistenza di un “contratto sociale” tra governanti e governati, che impone obbligazioni corrispettive fra le parti contraenti - costituendo un vincolo sinallagmatico - in forza del

quale gli individui convengono di formare una società civile accettando di assoggettarsi ad un potere sovrano.

Ai nostri giorni, la locuzione aggettivale “Stato sociale”, in un'accezione più ampia, definisce l'orientamento di uno Stato e/o di Istituzioni sociali volto a promuovere e proteggere il benessere economico e sociale dei cittadini più “fragili”, sulla base dei principi di pari opportunità, equa distribuzione della ricchezza e responsabilità pubblica.

Orbene, affinché uno Stato sociale possa garantire, nella sua azione di governo, tutela e sostegno a favore della collettività dei suoi abitanti stanziali ovvero cittadini per nascita, estensione/trasmissione o concessione dello Stato medesimo, oltre che – comprensibilmente - il mantenimento di strutture, organizzative ed operative, adeguate per assicurarle la fruizione dei beni di consumo prodotti e l'erogazione dei servizi, nel rispetto dei diritti e delle libertà dell'essere umano, deve esigere una contribuzione individuale obbligatoria ovvero l'esazione di tributi, dotandosi di un sistema di norme che disciplina l'imposizione fiscale e di un apparato per la riscossione che, in sostanza, costituiscono le fondamenta del sistema tributario dello Stato.

In conclusione, in forza del “contratto sociale” tra governanti e governati - fondamento dello “Stato sociale” - in cambio di servizi dovuti dallo Stato, il cittadino è obbligato a versare tributi sulla base delle norme stabilite dal sistema tributario dello Stato medesimo.

Così, in effetti, ai bisogni cd. individuali, considerati tali in quanto si riferiscono al soggetto in quanto essere umano singolarmente considerato, a prescindere dalla sua vita all'interno di una comunità (come, ad esempio, la necessità di alimentarsi), si contrappongono i bisogni cd. collettivi, avvertiti dall'individuo in funzione della sua appartenenza ad una comunità, il cui appagamento diventa condizione indispensabile per la vita associata. Si pensi, in riferimento a questa seconda ipotesi, alla costruzione di infrastrutture.<sup>5</sup>

Chi appartiene ad una data comunità politica, deve contribuire ai suoi costi organizzativi, tenuto conto della sua forza economica: è la rappresentazione compiuta di un “patto di convivenza”, dato dall'appartenenza ad un medesimo gruppo dove si hanno degli interessi in comune.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> LOCONTE, *Manuale di Diritto Tributario*, CEDAM, 2020.

<sup>6</sup> LUPI, *Manuale Professionale di Diritto Tributario*, IPSOA, 2011, pag. 10.

A garanzia del corretto funzionamento del sistema, l'impiego dei soli strumenti coattivi di esazione non può rappresentare tuttavia l'unica ed ancor meno valida soluzione. Sarebbe opportuno e necessario favorire la consapevolezza nel contribuente – persona fisica o giuridica che sia - di essere non già un “mero soggetto d'imposta” ma un “contribuente attivo”<sup>7</sup> fidelizzandolo attraverso la sua partecipazione “attiva”, diretta ed indiretta, ovvero per mezzo i suoi rappresentanti politici liberamente scelti attraverso il voto, all'elaborazione dei programmi di politica fiscale.

A parere di chi scrive non si vuole affermare che la coercizione sia da eliminare nella sua interezza: la punizione dei componenti fiscalmente “disobbedienti” di una comunità deve essere necessaria purché posta in secondo piano rispetto ad una politica di incentivazione all'adempimento spontaneo.

### **1.1 Gli indicatori di Paying Taxes: la capacità di fare business**

Dal 2006 al 2019, la Banca Mondiale, insieme alla PwC, un network multinazionale di imprese di servizi professionali, attraverso lo studio del “Paying Taxes”, ha elaborato importanti dati, per 14 anni, fornendo analisi comparative sui sistemi fiscali di 191 Paesi del mondo. L'obiettivo dello studio è stato quello di mettere a disposizione dei vari Governi degli strumenti utili di confronto riguardo i punti di forza e di debolezza dei propri sistemi fiscali, prendendo in esame quattro indicatori:

il tempo medio impiegato dai contribuenti per adempiere ai propri obblighi nei confronti del Fisco;

- il numero di versamenti effettuati;
- il carico fiscale gravante complessivamente sulle imprese, tenendo in conto non solo la percentuale delle imposte, ma anche dell'importo dei contributi obbligatori pagati come percentuale dei profitti;
- il tempo necessario per ottenere un eventuale rimborso IVA o correggere un errore all'interno della propria dichiarazione dei redditi.

---

<sup>7</sup> MELIS, *Manuale di Diritto Tributario*, Giappichelli, Quarta Edizione, 2022.

Il report del 2019, riguardante il periodo d'imposta dell'anno solare 2018<sup>8</sup>, ha messo in evidenza le criticità del nostro sistema fiscale: l'Italia si è classificata al centoventottesimo posto, un dato davvero poco incoraggiante se si considera che, nella classifica, l'Italia è preceduta dal Mozambico e seguita dalla Libia.

Attraverso la comparazione dei dati raccolti negli ultimi anni, è possibile inoltre osservare un incremento alquanto anomalo del carico fiscale e contributivo in Italia: se nel 2017 la percentuale di imposte e contributi dovuti si aggirava intorno al 53% del reddito prodotto, l'anno successivo l'incremento è stato pari a sei punti percentuali, ossia il 59%. Come evidenziato nel rapporto, l'incremento del carico fiscale e contributivo potrebbe essere legato ai mutamenti della politica economica di un Paese che hanno impedito, ad esempio, la stabilizzazione di misure temporanee introdotte per sortire uno sgravio fiscale<sup>9</sup>.

In Italia, la riduzione dell'aliquota Ires a partire dal 2017 non è stata sufficiente ad ostacolare tale incremento. Sempre dall'analisi dei dati del report "*Paying Taxes*", riguardante i tempi decorsi per ottenere il rimborso delle somme versate in eccesso a seguito della dichiarazione fiscale delle imprese, si osserva che il tempo di attesa media per ottenere un rimborso nel nostro Paese è pari a 62 settimane, di gran lunga superiore rispetto alla media mondiale, pari a 27 settimane, e a quella europea, pari a 16 settimane.

---

<sup>8</sup> LICINI, Fisco, *In tasse il 59% dei profitti delle imprese*, Il Sole 24 ore, 26 novembre 2019, disponibile al seguente link: <https://www.ilsole24ore.com/art/fisco-tasse-59percento-profitti-imprese-ACOL5U1>.

<sup>9</sup>Il rapporto "*Paying Taxes*" rileva e analizza i costi per imposte e tasse in capo alle imprese, il connesso carico amministrativo per versamenti d'imposta e i diversi adempimenti fiscali registrati nel corso dell'ultimo periodo fiscale; studia la facilità nel pagare le imposte in 190 economie e fotografa l'incidenza della tassazione dell'attività produttiva nei singoli paesi, attraverso un caso di studio che ha ad oggetto un'impresa domestica di medie dimensioni nel secondo anno di operatività. L'Italia si posiziona al 128mo posto nella classifica generale che combina i tre indicatori (in discesa dal 118° posto nel Report pubblicato per il 2017, successivamente rettificato al 116° posto), stilata su base mondiale esaminando 190 economie.

- Ttcr 2018 pari al 59,1% (a fronte di un Ttcr globale di 40,5 e di un Ttcr europeo di 38,9%). Il dato registra un incremento di 6 punti percentuali essenzialmente riconducibile al venir meno degli sgravi contributivi introdotti quale misura temporanea non successivamente stabilizzata, in conseguenza del mutamento della politica economica del paese.

- 238 ore impiegate per gli adempimenti fiscali (invariate rispetto al 2017), a fronte di un dato medio globale pari a 234 e di un dato medio europeo pari a 161 ore;

- Costante il numero dei pagamenti: resta pari a 14 rispetto ad un dato globale di 23 pagamenti e un dato europeo di 10,9 pagamenti.

Il risultato dell'Italia va letto alla luce di alcune peculiarità che influenzano tradizionalmente il calcolo dell'indicatore Ttcr (nel modello, il Trattamento di fine rapporto (Tfr) è incluso nel calcolo, in quanto assimilato ad un contributo previdenziale obbligatorio) e di altre che impattano sul caso base (pesa in particolare il riassorbimento degli effetti positivi della decontribuzione neoassunti, che precedentemente erano risultati decisivi per il miglioramento dell'indicatore).

Da ultimo, le analisi comparative sui sistemi fiscali evidenziano che i fattori fondamentali per garantire il successo delle riforme in ambito fiscale sono l'importanza dell'informazione alle imprese riguardo gli sviluppi futuri delle variazioni introdotte sulla tassazione societaria, la semplificazione degli adempimenti e delle relative procedure e la partecipazione dei contribuenti ai processi di riforma.

La strada è lunga, ma i presupposti ci sono. Per adesso bisognerà accontentarsi del fatto che l'Italia ha fatto grandi progressi nel campo dello sviluppo digitale: il report la colloca infatti al livello più alto in classifica per le soluzioni tecnologiche adottate dal contribuente e dall'Amministrazione finanziaria.

## **1.2 Evasione Fiscale e normativa di riferimento**

Il fattore di rischio che costituisce la causa più importante dell'instabilità del nostro sistema fiscale è sicuramente l'evasione, ovvero la violazione diretta di una o più norme tributarie attraverso l'occultamento o l'artificiosa alterazione (parziale o totale) del presupposto o della base imponibile. L'ultima relazione sull'evasione fiscale e contributiva<sup>10</sup> ha quantificato che tra il 2016 e il 2018 lo Stato ha incassato in media oltre 94 miliardi di euro di imposte in meno ogni anno rispetto a quelle stimate. Le imposte più evase sono risultate l'Irpef per i redditi derivanti da lavoro autonomo (33,1 miliardi di euro) e l'Iva (34,4 miliardi di euro). Si tratta, come è evidente, di cifre enormi che riflettono le criticità del rapporto tra il Fisco ed il Contribuente.

L'evasione fiscale, in concreto, si realizza attraverso l'occultamento di proventi, la deduzione di costi inesistenti o superiori a quelli effettivamente sostenuti, oppure il trasferimento, da parte del contribuente, di proventi in Paesi esteri in cui esistono sistemi tributari più agevoli che consentono la riduzione della base imponibile.<sup>11</sup>

Nel corso degli anni i Governi che si sono succeduti hanno introdotto strumenti sempre più sofisticati per contrastare l'evasione fiscale. In tema di lotta all'evasione fiscale, la legge di bilancio 2020, ad esempio, ha introdotto misure volte ad individuare in modo chiaro e corretto la base imponibile. Nello specifico, ha previsto uno stanziamento di oltre 3 miliardi di euro per finanziarie il c.d. "cashback", ossia il

---

<sup>10</sup> Ministero delle Finanze, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva*, 2022, pp. 9 e seguenti.

<sup>11</sup> LUPI, *Diritto Tributario*, Parte Generale, Giuffrè Editore, 2000.

**rimborso in denaro** in base agli acquisti effettuati, entro un certo periodo e per le operazioni effettuate al di fuori dell'esercizio di imprese, arti e professioni, con **strumenti di pagamento elettronici**. Ancora, sempre a titolo di esempio, il d.l. n. 124/2019 ha attuato specifici interventi antifrode ed antievasione, agendo sui seguenti adempimenti:

- obbligo di presentazione telematica del modello F24 e divieto dell'utilizzo delle compensazioni ai destinatari di provvedimenti di cessazione della partita IVA;
- limitazione dei casi di utilizzo della dichiarazione d'intento per la non applicazione dell'IVA e modifica dei requisiti di affidabilità e onorabilità dei soggetti operanti nei vari passaggi della filiera distributiva;
- progressiva riduzione della soglia di utilizzo del contante a favore dei sistemi elettronici di pagamento, con relativi premi aggiuntivi;
- estensione dell'Istituto del ravvedimento operoso a tutti i tributi, inclusi quelli regionali e provinciali.

Ciononostante, in Italia, a tutt'oggi, gli evasori fiscali sono numerosi e sottraggono all'erario una quantità elevata di denaro aumentando la pressione fiscale sui contribuenti onesti. Inoltre, l'evasione fiscale, generando condizioni di concorrenza sleale tra le imprese, influisce negativamente sulle scelte economiche degli operatori, creando inefficienze nel sistema produttivo<sup>12</sup>.

In aggiunta all'evasione, l'elusione fiscale costituisce un altro comportamento scorretto del contribuente nei confronti del sistema fiscale italiano. A differenza dell'evasione, l'elusione fiscale consiste nell'aggiramento volontario della normativa tributaria attraverso l'esecuzione di operazioni formalmente legali - quindi non contrarie alla legge – il cui fine però è antigiusuridico. Ad essere violata non è la lettera della norma bensì la sua *ratio*: i comportamenti attuati sono di per sé leciti ma, essendo la loro attuazione volta ad ottenere un risparmio d'imposta altrimenti non raggiungibile, si configurano come elusivi. In altre parole, il contribuente, pur avvalendosi di forme negoziali perfettamente lecite, tende a distorcere le finalità economiche, violando la *ratio* della disposizione normativa; percorre, quindi, una strada “anomala”.<sup>13</sup> La dottrina ha per questo inquadrato l'elusione come un “abuso del diritto” che si pone a

---

<sup>12</sup> Per un'approfondita analisi delle determinanti e degli effetti dell'evasione, si veda ANDREONI, ERARD E FEINSTEIN, *Tax Compliance*, in *Journal of Economic Literature*, XXXVI, 1998.

<sup>13</sup> MELIS, *Manuale di Diritto tributario*, Giappichelli, Quarta Edizione, 2022, pag. 100.

metà strada tra l'evasione fiscale ed il semplice “*tax planning*”, consentito dall'ordinamento.

### **1.2.1 Tra lecita pianificazione ed abuso del diritto**

È quantomai opportuno distinguere tra l'aggiramento volontario della norma tributaria da parte del contribuente, vale a dire l'elusione fiscale, e la semplice scelta della soluzione meno onerosa, consentita dall'ordinamento. Ogni contribuente può infatti legittimamente effettuare la propria pianificazione fiscale, optando per il sistema per lui più conveniente. Tabellini, in proposito, afferma: “Fin quando esisterà la norma che prevede una varietà di soluzioni diversamente onerose per il contribuente, la scelta di quella che lo è meno è pienamente lecita”.<sup>14</sup>

Il fenomeno dell'elusione è stato oggetto di un lungo percorso interpretativo. L'articolo 37-bis d.p.r. 600/1973, introdotto dal d.lgs. 358/1997, successivamente abrogato e sostituito con l'articolo 10-bis dal decreto legislativo n. 212/2000, definiva come elusivi quegli atti considerati inopponibili all'Amministrazione finanziaria poiché privi di valide ragioni economiche. Il criterio adottato risultava dunque basato sulla verifica da parte delle autorità della presenza di economicità negli atti posti in essere dai contribuenti, al fine di accertare che i suddetti atti non fossero stati intrapresi “*con l'intento di aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario o ad ottenere riduzioni di imposta, altrimenti indebite*”.

Nell'articolo 37-bis d.p.r. 600/1973, il legislatore eliminò intenzionalmente l'avverbio “*fraudolentemente*” che caratterizzava il precedente articolo 10 della legge n. 408/1990, secondo il quale l'Amministrazione finanziaria poteva disconoscere i vantaggi fiscali ottenuti dal contribuente attraverso una serie di operazioni elencate nell'articolo medesimo, qualora queste fossero “*poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta*”. L'avverbio in questione lasciava infatti numerosi dubbi interpretativi. In base a quanto previsto dall'articolo 37-bis, l'accertamento in merito all'aggiramento degli obblighi e dei divieti, avrebbe dovuto focalizzarsi sugli effetti economico-giuridici effettivamente prodotti dall'atto, oltrepassando il suo tenore letterale, secondo il principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

---

<sup>14</sup> TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Giuffrè, 1988.

A seguito di vari interventi della Cassazione, che ha stabilito che è compito del Fisco verificare che lo scopo dell'operazione posta in essere dal contribuente sia l'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito e provarne il disegno elusivo alla base e che è onere del contribuente dimostrare l'esistenza di valide ragioni economiche<sup>15</sup>, il legislatore nel 2015 ha introdotto nello Statuto dei diritti del contribuente il nuovo articolo 10-bis, unificando, già nella rubrica, i concetti di "abuso del diritto" e di "elusione".

In base a questa norma, configurano "abuso del diritto" (o elusione fiscale) *"una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti"*. Il riferimento all'assenza di sostanza economica attiene al profilo oggettivo della fattispecie, rispetto al quale il legislatore ha chiarito che non ha rilievo determinante la circostanza tale per cui le operazioni siano state effettuate nel rispetto formale delle norme, poiché la valutazione deve riguardare l'adeguatezza degli strumenti giuridici prescelti dal contribuente rispetto agli obiettivi e agli effetti economici che si intendevano perseguire con l'operazione.

Per consentire una ragionevole interpretazione della nozione di "indebito vantaggio fiscale", viene precisato che i conseguenti benefici, anche non immediati, devono essere stati realizzati in contrasto con le finalità delle norme o dei principi dell'ordinamento tributario: in sintesi, è indebito quel vantaggio fiscale che sia formalmente conforme a disposizioni fiscali, ma oggettivamente si discosti dalla ratio del sistema giuridico cui lo strumento giuridico utilizzato appartiene. Quanto, infine, al terzo presupposto dell'abuso del diritto, ossia la circostanza che il vantaggio fiscale costituisca l'effetto essenziale dell'operazione, esso si pone in linea di continuità con le "ragioni economiche non marginali" già previste nel previgente art. 37-bis.

In sostanza non si considerano abusive "in ogni caso", le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente. Tali ragioni extrafiscali non marginali sono di per sé idonee a impedire l'effetto giuridico dell'inopponibilità dell'operazione all'Amministrazione finanziaria, pur in presenza di un vantaggio fiscale "indebito", poiché esso non è caratterizzato dall'essenzialità.

---

<sup>15</sup> Cass. Sez. Unite, sentenza n. 20030/2010 e Cassazione, sentenza n. 1465/2009.

## 1.2.2 Il “Tax Gap”

L’ammontare delle imposte raccolte attraverso i tributi risulta sistematicamente inferiore alla percentuale stimata rispetto al numero dei contribuenti potenziali. Le cause di questa discrepanza sono varie e possono dipendere da un comportamento volontario o meno dei contribuenti. **La differenza tra le imposte che vengono effettivamente incassate dalle amministrazioni fiscali e quelle che si incasserebbero in un regime di perfetto adempimento** spontaneo alla legislazione esistente viene definita “*Tax Gap*” o “perdita di gettito fiscale” e costituisce un indicatore della compliance fiscale. È stato dimostrato che la ridotta compliance fiscale si ripercuote direttamente sulla percezione di equità fiscale da parte dei cittadini influenzandone il consenso: chi rispetta la normativa tributaria, in altre parole, rischia di essere condizionato, per così dire, dai “benefici”, reali o supposti, che otterrebbe chi non adempie correttamente agli obblighi fiscali.

Stimare i *tax gap* potrebbe servire quindi ad orientare la politica e l’amministrazione fiscale verso criteri di equità, aumentando in tal modo la compliance fiscale. Va precisato che è tuttavia difficile individuare dei fattori univoci che determinano il *tax gap*: molto spesso è il risultato di più cause che hanno radici nazionali o, addirittura, transfrontaliere. Nella maggioranza dei casi, la perdita di gettito fiscale è determinata dall’insolvenza dei contribuenti. In altri, invece, il *gap* è legato ad azioni intenzionali dei contribuenti, quali la frode fiscale, l’evasione e l’elusione, di cui si è già discusso.

Sono state pertanto elaborate diverse metodologie per stimare il *tax gap*, classificabili in due macrocategorie generali:

- 1- i metodi *top-down*, detti anche “macro” o “indiretti”;
- 2- i metodi *bottom-up*, detti anche “micro” o “diretti”<sup>16</sup>.

I metodi *top-down* stimano l’entità del mancato gettito fiscale per un determinato settore di attività, sulla base di indicatori macroeconomici e dati provenienti dalla contabilità nazionale di un determinato Paese. Tali metodi di stima del *gap* fiscale possono essere ulteriormente suddivisi in due gruppi principali, a seconda della fonte di informazioni sulla base imponibile: metodi di contabilità nazionale e metodi del macro-modello.

---

<sup>16</sup> Direzione generale Fiscalità e Unione doganale (Commissione Europea), *The concept of tax gaps, Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies*, 2018.

Attraverso i primi, il divario viene rilevato calcolando l'onere fiscale teorico – applicando le aliquote fiscali alla base imponibile teorica derivante dai dati di contabilità nazionale – e confrontandolo con le entrate fiscali effettive. È evidente che il metodo funziona solo se il sistema della contabile nazionale è in grado di individuare tutte le forme di reddito prodotto dalle società. È importante considerare che i dati di contabilità nazionale non tengono conto dell'elusione fiscale.

I metodi dei macro modelli forniscono uno strumento alternativo nel calcolo dei *tax gap*. In particolare, essi fanno largo impiego di indicatori macroeconomici come le variabili monetarie, gli indicatori della forza lavoro e – soprattutto – il consumo di elettricità, per calcolare il totale delle imposte effettivamente dovute. Proprio quest'ultimo metodo, in realtà, è stato oggetto di numerose critiche, giacché “non tutte le attività dell'economia sommersa richiedono una quantità considerevole di elettricità”.<sup>17</sup> Tale metodo, tuttavia, risulta particolarmente utile per descrivere gli effetti e le interazioni tra i sistemi fiscali di diversi Paesi, fornendo stime prima e dopo l'attuazione delle misure, ma deve essere adeguatamente adattato agli sviluppi tecnologici che si susseguono quotidianamente. Nel complesso, si potrebbe affermare che i metodi *top-down* producano stime tempestive, attraverso un utilizzo di poche risorse sia finanziarie che umane, facendo riferimento a dati facilmente disponibili perché conoscibili da chiunque. Allo stesso tempo, però, tali strumenti non spiegano le ragioni del comportamento non conforme dei contribuenti e individuano solo le aree che sono registrate nei dati macroeconomici, non tenendo conto delle altre.

La peculiarità dei metodi *bottom-up* sta invece nel fatto che, a seconda del divario fiscale che si vuole stimare, essi possono riferirsi ad un'imposta, un gruppo di contribuenti o un tipo di non conformità. Per calcolare ogni specifico *tax gap* si possono utilizzare diverse fonti di informazioni, attraverso indagini, verifiche a campione e questionari. I dati così ottenuti, anche se riferiti ad un “campione” di contribuenti, possono essere estesi all'intera popolazione. I metodi *bottom-up* sono, infatti, basati sull'audit dei contribuenti. Per meglio chiarire, possono distinguersi gli audit casuali e gli audit basati sul rischio. I primi riguardano campioni di contribuenti selezionati in modo casuale per essere rappresentativi della popolazione più ampia, i secondi si concentrano su contribuenti specifici selezionati con criteri introdotti da linee guida di politica fiscale. Nel complesso,

---

<sup>17</sup> Risk Management Platform, 2012.

i metodi *bottom-up* presentano importanti vantaggi rispetto a quelli *top-down*: possono fornire una guida per identificare le cause del *gap*, poiché indagano una componente specifica della platea dei contribuenti, e garantiscono stime più precise. Per contro, uno dei principali svantaggi del metodo *bottom-up* è rappresentato dal fatto che non è in grado di stimare il *gap* totale, ma solo le sue componenti. Di conseguenza, la stima del *gap* totale dovrebbe essere effettuata aggregando tutti i *gap* parziali, ma questa operazione non è sempre fattibile, considerando, ad esempio, la possibilità che si creino sovrapposizioni tra i diversi *gap*. Rispetto ai metodi *top-down*, inoltre, i metodi *bottom-up* richiedono risorse significative basandosi su verifiche e indagini.

In Italia, per stimare il *Tax Gap* sono utilizzati entrambi i metodi:

1. il metodo *top-down*, come già detto, basato sul confronto tra i dati di contabilità nazionale e i dati delle dichiarazioni dei redditi. Nello specifico, la contabilità nazionale identifica diversi settori istituzionali e suddivide il reddito nazionale tra di essi. La metodologia si basa sul confronto tra la base imponibile potenziale e la base imponibile dichiarata;
2. il metodo *bottom-up*, impiegando come strumento di indagine gli audit basati sul rischio, a cura dall'Agenzia delle Entrate, che riguardano contribuenti specifici selezionati con criteri introdotti dalle linee guida di politica fiscale. Queste verifiche basate sul rischio rappresentano il tipo di controllo più completo utilizzato anche per riscontrare e arricchire i risultati *top-down*; le verifiche a campione non sono solitamente utilizzate dall'amministrazione fiscale italiana.

Secondo i dati pubblicati a dicembre 2021, nel 2019 il cosiddetto “*tax gap*” del nostro Paese ammontava a circa 86,6 miliardi di euro.

### **1.2.3 L’Evasione interpretativa**

In ultima analisi, non si possono trascurare le cause – ad avviso di chi scrive – più rilevanti del *Tax Gap*, vale a dire la mancanza di chiarezza della legislazione, le omissioni colpose del contribuente, gli errori interpretativi e/o la mancanza di conoscenze effettive delle disposizioni in materia fiscale. Diversi studi di settore confermano che quello italiano è uno tra i sistemi fiscali più complessi del mondo: è stato calcolato, ad esempio, che, a causa delle complessità del sistema fiscale, al contribuente italiano occorrono circa

238 ore l'anno per il pagamento dei tributi. È verosimile che alla perdita di gettito fiscale possa contribuire soprattutto la complessità del sistema fiscale italiano; ne deriva la necessità di un'opportuna semplificazione.

Per gli avvocati e i commercialisti, sarebbero tre i meccanismi da adottare per semplificare il sistema fiscale italiano:

1. un riordino complessivo delle disposizioni fiscali in testi unici a seconda della tipologia dei contribuenti;
2. l'abolizione della retroattività delle disposizioni tributarie (tra le innumerevoli disposizioni che hanno comportato l'applicazione retroattiva delle norme tributarie si menziona, ad esempio, la modifica del periodo di ammortamento da 18 a 50 anni di taluni asset, oggetto di rivalutazione in base all'articolo 110 del d.l. n. 104 del 2020, ad opera della legge di bilancio del 2022<sup>18</sup>);
3. la "costituzionalizzazione" dello Statuto del Contribuente.

Come è intuibile, per i motivi innanzi descritti, la semplificazione del sistema fiscale potrebbe favorire una maggiore compliance fiscale e, per questa via, la percezione di equità fiscale. In proposito, è appena il caso di ricordare che entro il 2023, con l'intento di promuovere un sistema fiscale efficiente ed equo, riducendo al contempo gli adempimenti amministrativi, la Commissione Europea presenterà la proposta di un codice unico della tassazione delle imprese europee, cosiddetto "*Business in Europe: Framework for Income Taxation*" o BEFIT, in luogo degli attuali 27, al fine di ridurre le inevitabili complessità, che spesso facilitano l'elusione fiscale, e assicurare una più equa imposizione fiscale a carico delle imprese. L'utilizzo di questo codice unico potrebbe

---

<sup>18</sup> La Legge 30 dicembre 2021, n.234, in S.O. alla Gazzetta Ufficiale n.310 del 31 dicembre 2021 cambia retroattivamente le regole fiscali della rivalutazione e del riallineamento dei beni immateriali ammortizzabili in 18 anni (marchi e avviamento), stabilite dall'art. 110 del D.L. n. 104/2020, che sono state applicate dalle imprese nei bilanci chiusi al 31 dicembre 2020 e nelle relative dichiarazioni dei redditi. Con una espressa deroga al divieto di retroattività delle norme tributarie di cui all'articolo 3 dello Statuto del Contribuente, il legislatore stabilisce che, il maggior valore imputato ai beni immateriali le cui quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del costo, si deduce, in ciascun periodo di imposta, per un importo non superiore a un cinquantesimo, e dunque su un arco temporale di cinquanta anni. Di fronte a questa drastica penalizzazione retroattiva dei benefici della rivalutazione, il legislatore offre due vie d'uscita: in primo luogo, consente il mantenimento dell'ordinaria deduzione in diciottesimi degli importi rivalutati o riallineati, pagando una ulteriore imposta sostitutiva per l'affrancamento dei disavanzi in operazioni straordinarie, al netto del 3% già assolto; in alternativa, attribuisce la facoltà di revocare, anche parzialmente, il riconoscimento fiscale dei maggiori valori, ottenendo il rimborso o la facoltà di compensazione della sostitutiva 3% già versata. GAIANI, *Ammortamento fiscale in 50 anni per la rivalutazione di marchi e avviamenti*, in *Il Fisco* n. 4/2022.

portare in futuro auspicabilmente alla formulazione di una dichiarazione dei redditi unica per tutte le imprese all'interno dell'Unione Europea.

Ritornando al sistema fiscale italiano, è verosimile che, in ragione della complessità del sistema fiscale e della “ermeneuticità” delle norme innanzi evidenziata, molto spesso il contribuente non intenda frodare il Fisco ma comprensibilmente evitare la complessità degli adempimenti richiesti attraverso interpretazioni “forzate” della normativa vigente. Tale prassi è stata definita dal Professor Lupi “Evasione interpretativa” e pone in essere una questione, per così dire, “morale” rispetto ad un Istituto introdotto dal legislatore in materia tributaria che consente al contribuente di rimediare a propri errori e/o omissioni, il cosiddetto “ravvedimento operoso”, sanando l'omesso o insufficiente pagamento delle imposte entro i termini attraverso il pagamento di una sanzione inferiore rispetto a quella che spetterebbe nel caso in cui fosse l'Agenzia delle Entrate ad irrogarla in proporzione alla tempestività della regolarizzazione. Un regime premiale che, nella pratica, finisce però per premiare prevalentemente coloro che hanno volutamente commesso errori ed omissioni. Al contrario, chi gli errori li ha commessi del tutto “involontariamente” sarà costretto a pagare per evitare che, al termine di un contenzioso lungo ed oneroso, gli venga irrogata una sanzione finale di gran lunga superiore a quella prevista dal ravvedimento operoso.

### **1.3 La Tax Morale**

Nella letteratura economica la lealtà fiscale, detta anche *Tax Morale*, è definita come la disponibilità dei cittadini ad assolvere l'obbligo del pagamento delle imposte: in altre parole, la *tax morale* indica l'attitudine dei contribuenti a pagare quanto dovuto al fisco per una piena e convinta adesione alle regole della società civile.

Le ricerche condotte sul tema *Tax Morale* nel corso degli anni dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) hanno individuato alcuni fattori percepiti come rilevanti nell'influenzare la disponibilità o l'inclinazione delle persone a pagare spontaneamente i tributi. Si tratta per lo più di variabili socioeconomiche e istituzionali, che spesso interagiscono anche con modelli culturali prevalenti e differenziati a seconda del Paese o delle aree del mondo prese in

esame. Cinque sono le variabili che condizionano il contribuente nell'assolvimento dell'obbligo del pagamento delle imposte<sup>19</sup>:

- **la motivazione intrinseca:** questo fattore attiene la finalità del versamento dei tributi che trova giustificazione nel rapporto sinallagmatico che costituisce il fondamento dello Stato Sociale ovvero l'utilità che potrebbe ricavare il cittadino in termini di benefici concessi dallo Stato. I contribuenti sarebbero inoltre spinti ad adempiere correttamente alle proprie obbligazioni al fine di trasmettere un'immagine positiva di sé e non provare sensi di colpa o vergogna;

- **la reciprocità:** strettamente collegato al primo, si riferisce nello specifico alla disponibilità da parte del contribuente al pagamento dei tributi non perché costretto, ma perché le considera parte integrante ed ineludibile del contratto sociale in base al quale il prelievo fiscale trova giustificazione nei servizi resi dallo Stato alla collettività sottintendendo, con tale convincimento, l'esistenza di un rapporto fiduciario nei confronti delle istituzioni. Diversi studi hanno documentato importanti correlazioni tra fiducia nel governo e soddisfazione per i servizi pubblici resi alla collettività, da un lato, e lealtà fiscale dei contribuenti, dall'altro;<sup>20</sup>

- **le influenze sociali:** gli individui sarebbero spinti ad adempiere correttamente agli obblighi fiscali dalla volontà di conformarsi ai propri pari, il cui comportamento potrebbe inoltre influenzare le loro convinzioni riguardanti le conseguenze dell'evasione fiscale. Le autorità fiscali di tutto il mondo hanno, nel corso del tempo, adottato politiche volte ad influenzare positivamente le norme sociali di compliance, fornendo, ad esempio, informazioni sul comportamento dei pari pubblicamente. Secondo un interessante esperimento, un altro modo con cui i governi potrebbero far leva sulle influenze sociali è quello di garantire il riconoscimento dei contribuenti adempienti. Si pensi, ad esempio, all'istituzione di un registro digitale in cui compaiono i nomi di tutti coloro che hanno pagato le tasse: la stigmatizzazione sociale si ritorcerebbe contro coloro che non hanno invece adempiuto ai propri obblighi tributari;

- **la cultura:** tale fattore fa riferimento a norme sociali che vigendo per lunghi periodi di tempo influenzano le generazioni. Esaminando il comportamento di individui provenienti da contesti culturali diversi collocati nel medesimo ambiente sociale è stato

---

<sup>19</sup> ERZO, LUTTMER, SINGHAL, *Tax Morale*, in *Journal of Economic Perspectives*, Volume 28, Number 4, 2014, Pages 149–168.

<sup>20</sup> Rapporto OCSE 2013.

osservato che chi è nato in un ambiente ad elevata lealtà fiscale tende a mantenere un comportamento virtuoso;

- **imperfezioni normative:** potrebbero influenzare la compliance fiscale in diversi modi. Si pensi, ad esempio, alla mancanza di informazioni riguardanti le procedure di verifica e di applicazione delle sanzioni - tenuto conto che la maggior parte delle autorità fiscali le limita deliberatamente – che potrebbe indurre nei contribuenti una percezione errata del rischio di incorrere in controlli e di risultare inadempienti (ad esempio, come conseguenza di un audit) oppure alla complessità delle procedure e al tempo necessari per adempiere gli obblighi fiscali o, infine, alle procedure di accertamento, per così dire, “aggressive” perché condizionate da pregiudizi “sistemici” delle amministrazioni fiscali nei confronti dei contribuenti insiti nelle politiche fiscali finalizzate alla deterrenza.

#### 1.4 “What drives the tax morale?”

Nel 2013 l’OCSE ha pubblicato un Report dal titolo “*What drives the tax morale?*”, e nel 2019 ha dato inizio ad un pubblico dibattito, attraverso tavole rotonde, sul medesimo tema individuando, come determinanti della *tax morale*, elementi ascrivibili a due macro-categorie: la prima fondata su variabili socio-economiche, quali, ad esempio, l’età, il sesso, l’educazione, la qualifica lavorativa, ecc.; la seconda, di maggiore portata a livello giuridico, rappresentata dalla percezione che i singoli hanno delle istituzioni.

Il libero dibattito ha messo in luce che la volontà da parte del contribuente di versare le imposte dipende dal livello di fiducia nei confronti delle istituzioni competenti del proprio Paese. In altre parole, maggiore è la fiducia, maggiore è il livello di *tax compliance*. Il rafforzamento dei poteri dell’amministrazione finanziaria non costituisce pertanto l’unico elemento idoneo a garantire l’efficienza del sistema fiscale perché la maggior parte dei sistemi fiscali si basano sulla *compliance* volontaria del contribuente per la determinazione dei tributi dovuti. Come sostiene l’OCSE è quindi indispensabile motivare i cittadini alla lealtà fiscale attraverso l’educazione, ma occorre anche che l’amministrazione sappia concorrere alla creazione di un rapporto fiduciario con il contribuente basato sulla certezza del diritto. È pertanto indispensabile, piuttosto che il rafforzamento dei poteri di controllo dell’amministrazione finanziaria, garantire, ad esempio, la celerità dei procedimenti dinanzi alle autorità competenti, la riduzione delle

incombenze burocratiche, la vincolatività delle decisioni prese dall'amministrazione ed ancora la “*penalty protection*” del contribuente leale.

#### **1.4.1 La Tax Morale delle persone fisiche**

Da molto tempo accademici e studiosi mostrano grande interesse per i comportamenti del contribuente. L'obiettivo è quello di capire cosa “motivi” il contribuente alla compliance fiscale o *Tax compliance*.

Gli esiti delle ricerche sottolineano una correlazione significativa tra la *tax morale* e la *tax compliance* sia nei Paesi sviluppati che in quelli in via di sviluppo evidenziando anche come il comportamento del contribuente – persona fisica o giuridica che sia - venga influenzato da diversi fattori. Ad esempio, dalle risposte fornite dai contribuenti di novanta Paesi alla domanda “Eviteresti di pagare le tasse se ne avessi la possibilità?” nell'ambito di uno studio condotto dall'OCSE nel 2019, è stato possibile delineare un quadro abbastanza rappresentativo dei fattori che sembrerebbero influenzare l'approccio del contribuente nei confronti del fisco. L'analisi ha infatti evidenziato che, per quanto attiene l'aspetto strettamente personale, ad esempio, i credenti tendono ad adempiere correttamente agli obblighi fiscali, le donne manifestano un maggior senso del dovere nei confronti del fisco, le persone anziane sono più restie all'evasione fiscale rispetto ai più giovani ed infine che le persone con un'istruzione superiore più elevata sono maggiormente propense al versamento delle imposte. Dal punto di vista prettamente giuridico, l'analisi ha dimostrato come il favore dei contribuenti nei confronti del governo e delle sue istituzioni rappresenti un fattore fondamentale per la compliance fiscale. In particolare, dallo studio è emerso come, ad esempio, chi considera la democrazia quale migliore forma di governo, ritiene ingiustificabile il mancato adempimento ai propri obblighi fiscali o, come, chi ritiene la redistribuzione fiscale quale elemento caratterizzante la democrazia (ossia ritiene che i ricchi debbano essere tassati in misura maggiore al fine di aiutare i meno abbienti), appare più incline ad adempiere agli obblighi fiscali.

#### **1.4.2 La tax morale delle persone giuridiche**

Premesso che l'OCSE nel 2013, attraverso la pubblicazione di linee guida, ha dato un primo significativo impulso agli Stati membri dell'Unione Europea nell'introduzione di strumenti di cooperazione tra fisco ed imprese, il cosiddetto "adempimento collaborativo", diventa indispensabile comprendere come il Fisco potrebbe assicurarsi la lealtà fiscale delle imprese studiando i fattori che, secondo la letteratura economica, la condizionano.

L'analisi condotta dall'OCSE nel 2022<sup>21</sup> che ha valutato persino la moralità, intesa come conformità dei comportamenti rispetto ai principi morali condivisi, delle persone giuridiche, sulle quali si concentra comprensibilmente l'attenzione della comunità internazionale, ha evidenziato come è la condotta, per così dire, tendenzialmente elusiva ed evasiva di queste ultime a generare repentini mutamenti delle basi legali del diritto tributario internazionale per evitare la continua erosione della base imponibile nei singoli Stati attraverso strategie di pianificazione fiscale delle imprese che sfruttano le lacune e discordanze nelle norme fiscali per spostare artificialmente i profitti in Paesi a bassa o nulla tassazione (*Base Erosion and Profit Shifting*). In linea di massima, la *tax morale* delle persone giuridiche, secondo l'OCSE, non sembra discostarsi molto da quella delle persone fisiche: le prime, infatti, non hanno di per sé una morale; le loro decisioni sono comunque assunte da individui ovvero da persone fisiche che, nel loro agire, sono profondamente influenzate dai propri sistemi di credenze e di valori.

Il rapporto "What Drives People and Businesses to Pay Tax?"<sup>22</sup> ha utilizzato i dati sulla percezione della "certezza del diritto" in materia di fisco da parte delle multinazionali per identificare alcune potenziali determinanti della morale fiscale in questo ambito: circa 1240 funzionari fiscali di 138 giurisdizioni hanno partecipato a un sondaggio online per fornire le loro percezioni sull'adesione delle multinazionali alla "Dichiarazione delle migliori pratiche fiscali per il coinvolgimento delle autorità fiscali nei Paesi in via di sviluppo". Questo rapporto rende conto non solo di come viene percepita l'adesione delle multinazionali alle "migliori pratiche" nelle diverse regioni, ma anche dei fattori che possono influenzare la morale fiscale e tra questi, in particolare, la fiducia tra le multinazionali e le amministrazioni fiscali. Confrontando le percezioni delle imprese e delle amministrazioni, questo rapporto ha cercato per l'appunto di comprendere come costruire un rapporto fiduciario concentrandosi sulle aree in cui le due parti – Fisco

---

<sup>21</sup> OECD, Tax Morale II, *Building trust between tax administrations and large businesses*, 2022.

<sup>22</sup> Rapporto OCSE 2019.

e imprese - hanno mostrato un interesse condiviso ed una volontà comune nell'adozione di nuovi approcci.

Il rapporto conferma che nei Paesi dove le multinazionali e le amministrazioni fiscali cooperano sulla base della reciproca fiducia e della trasparenza delle informazioni - Paesi OCSE e Asia – la compliance fiscale è più elevata. Nel complesso, tuttavia, i risultati evidenziano una comunicazione inadeguata tra amministrazioni fiscali e imprese causa, a sua volta, di inefficienza del sistema tributario e di aggravii fiscali a danno delle imprese. Ne consegue che è interesse di entrambe le parti investire per la reciproca dotazione di strumenti di cooperazione, in modo tale che le amministrazioni fiscali possano poi ridefinire le priorità nell'utilizzo delle loro limitate risorse indirizzando le azioni di contrasto in modo più accurato verso i soggetti maggiormente inadempienti, mentre le imprese adempienti possano beneficiare di una maggiore certezza del diritto e, per questa via, di una cospicua riduzione degli oneri burocratici e tributari.

Volgendo lo sguardo all'ordinamento tributario italiano, va detto che in Italia con l'introduzione della legge di delega fiscale n. 23, dell'11 marzo 2014 e il Titolo III del d.lgs. n. 128 del 2015 che ne è conseguito, rubricato "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23", è stato adottato un regime di prevenzione del "rischio fiscale" delle grandi imprese. Solo a partire dal mese di maggio del 2017, mese di pubblicazione del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate<sup>23</sup>, sono state emanate le disposizioni attuative. Tuttavia, sebbene l'adempimento collaborativo<sup>24</sup> venga considerato soprattutto dalle multinazionali come la forma di rapporto auspicabile tra le amministrazioni fiscali e le imprese, non appare, allo stato dei fatti, un obiettivo di rapida e facile attuazione per i motivi che saranno qui di seguito discussi attraverso una disamina, per gli aspetti di pertinenza, dello studio condotto dall'OCSE nel 2021, intervistando oltre 1.200 funzionari del Fisco appartenenti a 138 giurisdizioni sul tema dei comportamenti fiscali da parte delle grandi aziende dal titolo "*Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses*", pubblicato nel 2022. Il report contiene anche dati emersi a seguito del libero dibattito nel corso di quattro tavole rotonde regionali organizzate in collaborazione con l'*African Tax Administration Forum*, l'*Asian Development Bank*, l'Organizzazione intraeuropea delle amministrazioni fiscali e

---

<sup>23</sup> Provvedimento del 26 Maggio 2017, n. 101573.

<sup>24</sup> Rapporto OCSE 2016.

l'Interamericana Centro delle Amministrazioni Fiscali. Analizzando il suddetto report emerge con evidenza che comunicazione, cooperazione e trasparenza rappresentano elementi cruciali per la creazione di un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente.

### **1.4.3 La comunicazione**

La comunicazione, in molti Paesi, come appena anticipato, rappresenta, stando al suddetto report, uno dei fattori cruciali per l'instaurazione di un proficuo rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente che consenta di contrastare l'evasione fiscale e ridurre, al contempo, il carico del contenzioso tributario su fattispecie giuridicamente incerte. Attraverso il pubblico dibattito, sono state individuate alcune azioni di relativamente semplice attuazione come, ad esempio, l'utilizzo abituale delle lingue locali per la compilazione dei documenti e la comunicazione con l'amministrazione fiscale, insieme ad altre più complesse, come l'istituzione di difensori civici fiscali.

Le questioni discusse assumono rilevanza a livello globale. Tuttavia, sono principalmente i Paesi in via di sviluppo che potrebbero “soffrire” per una maggiore evasione fiscale in quanto il gettito fiscale alimentato dalle grandi imprese costituisce una parte significativa del bilancio di tali Stati. I dati dell'*International Survey on Revenue Administration* (ISORA) mostrano, ad esempio, che i “grandi contribuenti” in Africa hanno concorso al 64% delle entrate totali nel 2019 (oltre il doppio della percentuale dei Paesi dell'OCSE, pari al 31%). Tuttavia, non va trascurata nei Paesi in via di sviluppo l'incidenza dell'elusione fiscale internazionale con un costo stimato dell'1,3%, rispetto all'1% dei Paesi OCSE.<sup>25</sup> Per questa ragione è di vitale importanza, secondo l'OCSE, continuare, soprattutto nei Paesi in via di sviluppo, a promuovere la “questione morale” incoraggiando il dialogo tra amministrazioni e grandi imprese al fine di creare i sistemi fiscali adatti a garantire il loro sviluppo sostenibile.

Sebbene la ricerca sulla morale fiscale nei Paesi in via di sviluppo sia in crescita, l'attenzione è stata relativamente scarsa sui problemi di morale fiscale delle multinazionali e sul loro ruolo nella costruzione di una “cultura” del contribuente; promuovere la morale fiscale e, di conseguenza, il rispetto delle norme da parte delle

---

<sup>25</sup> CRIVELLI, DE MOOIJ, KEEN, *Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries*, in FinanArchiv, 2015, pag. 268-301.

multinazionali che operano nei Paesi in via di sviluppo che, come già accennato, assicurerebbe un significativo aumento delle entrate.

Nel 2019, l'imposta sul reddito delle società ha concorso per il 20,1% al gettito fiscale totale nella regione Asia-Pacifico, al 19,2% in Africa e solo al 10% nei Paesi Ocse.<sup>26</sup> Si tenga conto, in proposito, che le multinazionali non solo hanno rappresentato la principale fonte di imposta sul reddito delle società che operano nei suddetti Paesi ma, in quanto spesso sostituti di imposta dei loro dipendenti, hanno versato anche importi significativi di imposte in via indiretta. In molti casi le multinazionali concorrono ampiamente alla formazione della base imponibile dei singoli Paesi. Ad esempio, recentemente è stato calcolato che le multinazionali, attraverso i loro adempimenti fiscali, abbiano concorso per il 70% alla base imponibile del Ruanda, e che una singola multinazionale abbia concorso per il 20% al gettito fiscale totale del Burundi. Aumentare la compliance fiscale delle multinazionali offrirebbe quindi ai governi la possibilità di realizzare maggiori entrate utilizzando le limitate risorse per il contrasto dell'evasione fiscale dei contribuenti, per così dire, con un basso livello di "moralità" fiscale.

Anche per le multinazionali, la fiducia è un fattore cruciale per la morale fiscale: in proposito, il rapporto *Tax Morale II*, evidenzia come le amministrazioni fiscali di tutti gli Stati siano fiduciose nel puntuale pagamento delle imposte da parte delle imprese multinazionali. I dati, del resto, confermano che le grandi imprese pagano i loro debiti fiscali entro la data di scadenza stabilita. Al contrario, le amministrazioni fiscali esprimono minore fiducia riguardo la correttezza delle informazioni trasmesse su richiesta delle imprese multinazionali ed il rispetto dei tempi. È stato stimato che nei Paesi OCSE i tempi siano rispettati dal 75% delle grandi imprese mentre in Asia e Africa la percentuale varia tra il 50% e il 65%. Per quanto attiene la correttezza delle informazioni, è stato dimostrato che in Africa la percentuale è pari al 50%, in Asia al 60% e che nei Paesi OCSE aumenta al 75%.

Sebbene le multinazionali e le amministrazioni fiscali concordino sul fatto che non si possono rifiutare richieste ragionevoli di informazioni, le indagini sulle multinazionali hanno tuttavia individuato delle difficoltà nel rispondere a tali richieste, specialmente quelle pervenute senza preavviso e/o con scadenze ravvicinate, o in periodi di intenso lavoro come, ad esempio, al termine del periodo d'imposta. Le imprese hanno

---

<sup>26</sup> Rapporto OCSE 2021.

motivato le loro difficoltà ad adempiere nei tempi richiesti indicando diversi impedimenti, quali, ad esempio, il formato in cui vengono richiesti i dati (spesso diverso da quello con cui l'azienda conserva i propri registri), l'impossibilità talora di accesso alle informazioni detenute da altre entità all'interno del gruppo o ancora l'utilizzo di una lingua diversa da quella utilizzata per la comunicazione interna. Le imprese hanno inoltre sollevato perplessità sullo scopo e sull'efficacia di alcune richieste suggerendo che una preliminare comprensione di ciò che l'amministrazione intende analizzare migliorerebbe la loro capacità di adempiere, e ridurrebbe gli oneri di conformità. Dal confronto dialettico fra le parti in causa è emerso che le amministrazioni concordano sul fatto che il livello di adesione da parte delle imprese aumenta quando i contribuenti sono messi in grado di capire la ragione per cui vengono richieste loro determinate informazioni.

#### **1.4.4 La cooperazione**

La cooperazione, intesa come un'azione svolta in comune, con fini mutualistici e non speculativi per il raggiungimento di un fine comune senza intermediazioni, richiama il tema della fiducia. La percezione da parte dei funzionari fiscali della disponibilità delle grandi imprese a collaborare con il fisco, secondo il report dell'OCSE *Tax Morale II*, non implica direttamente la fiducia nella veridicità delle informazioni fornite su richiesta. Quando infatti ai funzionari che hanno partecipato al sondaggio online per fornire le loro percezioni sull'adesione delle multinazionali alla "Dichiarazione delle migliori pratiche fiscali per il coinvolgimento delle autorità fiscali nei Paesi in via di sviluppo" è stato chiesto se ci si potesse fidare dei dati comunicati al fisco dalle grandi multinazionali, le loro risposte hanno evidenziato, per così dire, un sostanziale scetticismo specialmente per quelle che operano al di fuori dell'OCSE.

È verosimile, tuttavia, che anche una legislazione poco chiara e/o un peso eccessivo del carico burocratico connesso agli adempimenti fiscali possano influire sulla cooperazione e sulla fiducia. È stato evidenziato infatti come, ad esempio, le linee guida possano rappresentare uno strumento utile: la maggior parte dei funzionari fiscali ritiene che laddove esistano, le grandi imprese le applicano.

Anche la struttura organizzativa delle amministrazioni fiscali sembrerebbe influire sulla disponibilità dei contribuenti a collaborare: alcune imprese, infatti, hanno pubblicamente dichiarato di sentirsi riluttanti a condividere volontariamente le

informazioni all'interno delle trattative o delle consultazioni, qualora ritenessero di essere esposti al rischio di audit o di altre azioni di contrasto, a differenza delle imprese che si dimostravano meno trasparenti. A tal proposito, come indicato dal report *Tax Morale II*, diverse amministrazioni hanno espresso il convincimento che un'eventuale separazione delle funzioni di audit, negoziazione e risoluzione delle controversie in "agenzie" diverse possa efficacemente incrementare il livello di fiducia dei contribuenti e garantire loro imparzialità.

Allo stesso modo, anche la "governance" delle multinazionali, intesa come stile o sistema di conduzione e di direzione di un'impresa, influenza il rapporto fiduciario con il fisco: le amministrazioni, in proposito, hanno infatti riferito di una migliore cooperazione con i grandi contribuenti che dispongono di strutture di governance specifiche dotate, ad esempio, di sistemi di gestione del "rischio fiscale" (*risk management*).

#### **1.4.5 La trasparenza**

La percezione dell'apertura al dialogo e della trasparenza delle grandi imprese nei confronti delle autorità varia da regione a regione: secondo il suddetto sondaggio, i funzionari ritengono che il 64% delle multinazionali dei Paesi OCSE siano "trasparenti" e forniscano tutte le informazioni pertinenti richieste dal Fisco; questa percentuale, a loro dire, scende al 54% in Asia e al 44% in Africa. Anche la percezione della disponibilità delle grandi imprese a rendere note "pubblicamente" le loro pratiche fiscali varia in modo significativo tra le regioni. Seppur gli obblighi legali possano imporre il rispetto di un certo grado di trasparenza e i contribuenti debbano rispettare i requisiti legali di divulgazione, è improbabile che tali obblighi da soli siano persino sufficienti a garantire la divulgazione secondo i termini di legge.

L'aspetto documentale, in tutti i casi, assume un ruolo comprensibilmente rilevante all'interno dei sistemi di gestione del rischio fiscale, dovendo l'impianto complessivo della documentazione predisposta fornire un quadro trasparente all'Amministrazione fiscale, che può in tal modo valutare, sempre sulla base di un costante dialogo con gli organi di controllo, l'affidabilità del meccanismo di gestione del rischio e l'aderenza alla legislazione fiscale. A tale riguardo, tuttavia, le grandi imprese hanno unanimemente affermato di essere particolarmente preoccupate per la difficoltà riscontrata nell'adempiere alle richieste di informazioni da parte del Fisco a causa della

scarsa chiarezza dei quesiti, delle modalità pretese attraverso le quali fornire le informazioni richieste e soprattutto del tipo di informazioni richieste che, a loro dire, non sembrerebbe sempre corrispondere allo scopo dichiarato e che, nel complesso, finiscono per favorire la percezione del rischio di ulteriori richieste.

Forti preoccupazioni, sempre da parte delle grandi imprese, sono state rilevate anche nell'indagine sulla certezza del diritto nei rapporti con il fisco: le multinazionali hanno indicato nella mancanza di comprensione del business aziendale un problema rilevante, il settimo in un elenco di ventuno in Africa, l'undicesimo in Asia e il decimo nei Paesi membri dell'OCSE.

#### **1.4.6 Controversie, conflitti e risoluzione**

In tutte le regioni, le controversie fiscali sono piuttosto comuni. Benché queste appaiano quasi inevitabili, il loro ripetersi può compromettere la fiducia tra le multinazionali e le autorità fiscali e conseguentemente l'adempimento spontaneo. Va detto, in proposito, che sebbene alcune controversie siano inevitabili, gli approcci adottati dalle amministrazioni fiscali e dalle imprese possono ridurre o aumentare il rischio che queste si verifichino. La pianificazione fiscale aggressiva delle imprese, che consiste in attività finalizzate alla riduzione del loro debito d'imposta mediante operazioni che sfruttano le disparità transnazionali tra gli ordinamenti tributari, di fatto lecite ma in contrasto con lo scopo della norma, è sicuramente uno dei principali fattori che determinano l'insorgere di controversie. Del resto, come è emerso dal pubblico dibattito, il ricorso frequente al condono da parte delle amministrazioni fiscali in alcuni casi, condizionando la valutazione del "rischio fiscale" da parte delle imprese, può creare un incentivo all'evasione.

In tutti i casi, è interesse comune sia delle imprese che delle amministrazioni fiscali ridurre i contenziosi causati soprattutto da divergenze nell'interpretazione della normativa fiscale. I dati dell'indagine sulle imprese multinazionali hanno evidenziato diverse cause di controversie e hanno dato voce, al contempo, alla forte richiesta delle multinazionali di disporre di strumenti e pratiche adeguate per la loro risoluzione. Ad esempio, fra le cause di controversie da divergenze nell'interpretazione della normativa fiscale è stata individuata una "legislazione fiscale poco chiara e mal redatta" che è stata

classificata come la prima causa di incertezza del diritto in Africa, la seconda nell'OCSE e l'ottava in Asia e America Latina.

Il pubblico dibattito ha suggerito l'opportunità di elaborare dei processi utili ad evitare che questioni minori si trasformino in controversie legali. I partecipanti hanno sottolineato, infatti, che un'estrema rigidità del sistema fiscale potrebbe generare controversie inutili sollecitando pertanto un'adeguata flessibilità. È stato suggerito, in proposito, che, ad esempio, errori involontari da parte delle imprese, potrebbero essere sanati per via extra-giudiziaria, evitando controversie.

Il pubblico dibattito ha inoltre evidenziato che ulteriori problemi potrebbero sorgere in mancanza di sistemi di prevenzione delle controversie come, ad esempio, degli uffici creati ad hoc per discutere i disaccordi e le sanzioni, senza istruire ricorsi giudiziari e riducendo, per questa via, inutili contenziosi legali. È evidente che la mancanza di sistemi di prevenzione del contenzioso potrebbe alimentare preoccupazioni riguardo la certezza del diritto, soprattutto in assenza di trasparenza riguardo il modo in cui vengono decise e applicate le sanzioni, e può dare l'impressione che le amministrazioni fiscali siano troppo aggressive o ingiuste. Alcune imprese hanno anche espresso lamentele riguardo i condoni fiscali: tale approccio non solo crea incertezza, ma impone costi ai contribuenti che rispettano le regole e premia quelli che non le rispettano, creando una struttura di incentivi perversi.

#### **1.4.7 Uso del potere e degli incentivi**

Premesso che la maggior parte dei funzionari che ha partecipato allo studio OCSE ha sostenuto di ritenere che le imprese esercitano il loro potere nel rispetto delle leggi, essi hanno tuttavia dichiarato che il rischio di un potenziale abuso in ambito economico e politico da parte delle grandi imprese è una preoccupazione diffusa, oltre che legittima. In proposito, i risultati dell'indagine hanno fornito indicazioni di massima relative alle diverse aree in cui potrebbero essere perpetrati abusi: azioni di negoziazione, attività di lobby e uso di incentivi e assunzione di personale. In particolare, per quanto concerne gli incentivi, molti dei funzionari partecipanti al sondaggio hanno sostenuto di ritenere che quelli concessi dalla classe dirigente politica costituiscano il principale fattore di rischio di abuso di potere da parte delle imprese. In tutte le regioni, la maggioranza dei funzionari

fiscali ritiene che le grandi imprese agiscano legalmente e in buona fede durante la maggior parte delle negoziazioni finalizzate alla risoluzione delle controversie.

Appare evidente che la definizione di migliori procedure di risoluzione delle controversie potrebbe favorire il corretto adempimento fiscale da parte del contribuente e fornire, al contempo, certezza del diritto in relazione ai rischi fiscali dell'impresa, riducendo *ab origine* le possibili cause di contenzioso con l'Amministrazione finanziaria. Secondo il report OCSE, la definizione di simili procedure di risoluzione delle controversie rappresenta uno degli strumenti più richiesti dalle multinazionali in tutte le regioni.

In tutti i casi, i risultati delle indagini, condotte attraverso le interviste ai funzionari fiscali, indicano chiaramente la necessità di costruire un rapporto di fiducia tra le amministrazioni fiscali e le imprese; nondimeno, attraverso il libero e pubblico dibattito nelle tavole rotonde, è emersa la volontà comune delle amministrazioni fiscali e delle imprese di concorrere a costruire una solida relazione fiduciaria.

La fiducia è stata al centro di molte discussioni durante le tavole rotonde ed è stata indicata come una condizione imprescindibile nella comunicazione tra imprese e Fisco e basilare quanto irrinunciabile nella trasparenza delle informazioni rese e ancor più nelle inevitabili controversie.

Tuttavia, se tutti concordano sulla necessità di un rapporto di fiducia tra Fisco ed imprese ritenendo la fiducia di per sé capace di condizionare la morale fiscale delle persone giuridiche ed, in generale, dei contribuenti, il vero problema è comprendere come tutti gli “attori” coinvolti in questo delicato rapporto - dagli investitori, ai media, alle organizzazioni della società civile e all’opinione pubblica in generale - possano, ciascuno per la propria parte, concorrere. In proposito, come si evince dal report OCSE, attraverso le tavole rotonde regionali, nel corso del libero e pubblico dibattito, sono state formulate raccomandazioni che consentono di individuare almeno tre diverse “dimensioni” che devono essere tenute in conto per creare fiducia tra le amministrazioni fiscali e le imprese, qui di seguito riportate, che saranno discusse, in dettaglio, nei paragrafi successivi:

- strategie per il miglioramento della compliance e audit sul rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell’ordinamento tributario;

- reciproca chiarezza delle aspettative e consapevolezza della responsabilità dei comportamenti;
- trasparenza e comunicazione.

Alcune misure sono relativamente facili da attuare; altre, più complesse, potrebbero richiedere grandi risorse. Soprattutto quando le risorse, sia umane che finanziarie, sono limitate, come in molte amministrazioni fiscali ed imprese, ottenere l'impegno reciproco può essere difficoltoso. Tuttavia, sebbene nel complesso, all'inizio, queste misure possano comportare un maggiore impegno di risorse, soprattutto per le Amministrazioni fiscali, i risparmi sui costi potrebbero essere realizzati nel medio e lungo termine, proprio grazie ad una comunicazione e ad una trasparenza basata sulla fiducia reciproca. Per le imprese, i potenziali vantaggi in termini di certezza del diritto in ambito fiscale appaiono evidenti. Probabilmente, l'unico ostacolo all'impegno in approcci incentrati sulla costruzione della fiducia, sul miglioramento della comunicazione e sull'aumento della trasparenza, può essere il pregiudizio vicendevole riguardo l'incertezza della reciprocità degli sforzi. In tutti i casi, il cambiamento potrebbe richiedere tempo. I nuovi approcci non dovrebbero essere considerati come un progetto a breve termine.

#### **1.4.8 Strategie di compliance e di audit**

Per favorire la compliance dei contribuenti, intesa come conformità alla normativa fiscale, è importante elaborare giuste strategie. In caso contrario, si rischierebbe di compromettere la fiducia delle parti e disincentivarne l'impegno. Nell'ambito delle tavole rotonde sono stati identificati alcuni strumenti volti ad incoraggiare il dialogo:

- ***cooperative compliance***: in italiano "adempimento collaborativo", questa locuzione definisce una forma di adempimento, per così dire, "consapevole" da parte delle imprese perché fondato sulla certezza del diritto a fronte dei rischi fiscali, realizzabile attraverso un rapporto di reciproco affidamento e di fiducia tra fisco e contribuente. Nei rapporti con i contribuenti, la *cooperative compliance* impone all'amministrazione finanziaria l'impegno a promuovere e a mantenere con il contribuente relazioni basate sui principi di collaborazione, correttezza, trasparenza e imparzialità, soprattutto per quanto concerne l'utilizzo delle informazioni e degli elementi acquisiti, garantendo, altresì, la riservatezza dei dati,

e fornendo risposte rapide e chiare, in costante contraddittorio con il contribuente, secondo i principi di oggettività, ragionevolezza e proporzionalità. In cambio, i contribuenti devono assicurare un atteggiamento improntato alla collaborazione e alla trasparenza, comunicando, ad esempio, in modo tempestivo ed esauriente, tutte le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi fiscali stimati attraverso un efficace sistema di controllo interno di prevenzione e controllo.

- **approcci all'audit basati sul rischio (“*audit risk based*”)**: la funzione di audit, in generale, consiste in una valutazione delle performance reddituali, patrimoniali e finanziarie di un'impresa o della adeguatezza delle pratiche metodologiche applicate nelle varie aree di business. Orbene, sia le imprese che le autorità fiscali che hanno partecipato alle tavole rotonde dello studio OCSE hanno evidenziato i vantaggi derivanti dall'adozione e dal miglioramento di procedure di audit basate sul rischio. Le Amministrazioni fiscali hanno sostenuto che l'adozione di tale metodo aumenterebbe l'efficacia della verifica, consentendo loro un uso più efficace delle limitate risorse di cui dispongono; così facendo, sia i contribuenti che le imprese potranno sentirsi incentivati a ridurre i comportamenti rischiosi e a migliorare le procedure di controllo interno. Lo sviluppo di approcci basati sul rischio può aiutare ad affrontare altri problemi identificati nelle tavole rotonde, in particolare, quelli relativi al volume di informazioni richieste: concentrandosi sui “grandi” rischi, sia nelle richieste iniziali che in quelle successive di informazioni aggiuntive, nel complesso, il numero dovrebbe ridursi ed infine, essendo più mirate, faciliterebbero l'analisi da parte delle amministrazioni fiscali e l'adempimento da parte dei contribuenti. Sebbene gli approcci basati sul rischio possano aiutare le amministrazioni a fare un uso più efficace dei dati, non eliminano la necessità del dialogo fattivo: divergenze su differenze di interpretazioni fra amministrazioni e contribuenti che possono essere affrontate soltanto attraverso il dialogo.

#### **1.4.9 Aspettative e responsabilità del comportamento**

I partecipanti alle tavole rotonde del report *Tax Morale II* hanno sostenuto che è più facile costruire relazioni durature fra amministrazioni fiscali e contribuenti quando entrambe le parti dichiarano le reciproche aspettative di comportamento e soprattutto

quando queste hanno consapevolezza delle responsabilità conseguenti ai propri comportamenti. In proposito, il suddetto report indica alcuni “strumenti”, qui di seguito descritti, il cui utilizzo potrebbe favorire chiarezza di intenti ed assunzione consapevole di reciproche responsabilità.

- **Linee guida:** l’esistenza di linee guida per le grandi imprese è correlata ad una percezione di fiducia dei grandi contribuenti nei confronti delle amministrazioni fiscali. Infatti, laddove esistono linee guida, i contribuenti sono generalmente disposti a seguirle. È quindi opportuno che nella preparazione di linee guida ci si sforzi di essere sufficientemente chiari e dettagliati per evitare vizi di interpretazione e/o di condotta.
- **Le carte dei diritti dei contribuenti:** descrivono i diritti e i doveri dei contribuenti e le imprese concordano unanimemente sul fatto che contribuiscano al miglioramento della formazione e della *governance* interna delle amministrazioni fiscali. Per giunta, concorrono alla definizione di aspettative chiare da parte dei contribuenti riguardo i servizi erogati. È appena il caso di ricordare, in proposito, che, in Italia, con la promulgazione della legge del 27 luglio 2000, n. 212, è stato introdotto nell’ordinamento giuridico “Lo Statuto dei diritti del contribuente”, in attuazione dei principi di democraticità e trasparenza del sistema impositivo. In particolare, ai contribuenti lo Statuto attribuisce strumenti di tutela e di garanzia nei confronti dell’amministrazione finanziaria, sia in materia di conoscibilità del sistema normativo tributario, sia nell’ambito delle attività di accertamento e riscossione esercitate dagli uffici fiscali.
- **Tax control frameworks:** in italiano “sistema di gestione e controllo del rischio fiscale”, rappresenta la parte del sistema di controllo interno di un’impresa che assicura l’accuratezza e la completezza delle dichiarazioni fiscali e delle informazioni fornite all’amministrazione fiscale e svolge un’importante funzione di garanzia nei confronti del Fisco. Questi sistemi si sono evoluti parallelamente all’adempimento collaborativo - *cooperative compliance* - e in molti Paesi, tra i quali l’Italia, i contribuenti sono tenuti a dotarsi di un TCF per l’adesione al regime di *compliance*. La diffusione e l’evoluzione nel tempo dei sistemi di gestione e controllo del rischio fiscale mettono in luce l’importanza nel processo di costruzione del rapporto di fiducia tra Fisco e contribuente della divulgazione, intesa come volontà del contribuente di rendere nota all’Amministrazione

finanziaria qualsiasi posizione fiscale, assunta nella dichiarazione, che possa essere incerta o controversa, e della trasparenza intesa come condivisione delle informazioni sul sistema di controllo interno del contribuente, per consentire all'amministrazione di "giustificare" il suo rapporto di fiducia.

- **Principi aziendali:** I principi volontari in materia fiscale sono uno sviluppo relativamente recente e rappresentano un modo, per le imprese, per chiarire cosa il Fisco dovrebbe aspettarsi dal loro comportamento in ambito fiscale, nonché un'opportunità per introdurre un certo grado di responsabilità. Per quanto riguarda l'attuazione di tali principi, mentre taluni hanno proposto di sviluppare un meccanismo sanzionatorio, altri si sono espressi a favore della promozione di comportamenti corretti, sviluppando un sistema di riconoscimento di per imprese/multinazionali che agiscono in modo conforme ai principi. Un modo utile per aumentare il livello di responsabilità è che i Paesi integrino tali principi aziendali all'interno delle carte del contribuente e/o in altre dichiarazioni di aspettative di comportamento.
- **Comunicazione e trasparenza:** rappresentano un binomio inscindibile. Sono state formulate in merito diverse raccomandazioni volte a promuovere sia la comunicazione diretta tra i contribuenti e le amministrazioni fiscali che a garantire la necessaria trasparenza, intesa come condivisione reciproca delle informazioni, per la costruzione di una relazione basata sulla reciproca fiducia. Le tavole rotonde hanno evidenziato la volontà delle multinazionali e delle Amministrazioni finanziarie di garantire un dialogo più aperto e continuo tra i contribuenti e le autorità fiscali anche al di fuori delle attività di verifica ed accertamento da parte di queste ultime.
- **Dialogo multilaterale.** Diverse imprese che hanno avuto esperienza con l'*International Compliance Assurance Program (ICAP)* ne hanno sottolineato i vantaggi nel facilitare un dialogo multilaterale aperto e cooperativo tra le multinazionali e le Amministrazioni fiscali. Fornire una via per facilitare il dialogo multilaterale tra le multinazionali e le amministrazioni fiscali dei Paesi in via di sviluppo al di fuori dell'ICAP potrebbe portare benefici a entrambe le parti. Poiché molte multinazionali hanno segnalato problemi di comprensione delle loro strutture da parte delle amministrazioni fiscali, potrebbe essere preziosa

l'opportunità di discutere e spiegare questi aspetti con diverse giurisdizioni contemporaneamente.

- **Strutture di governance:** come già accennato, la *governance*, intesa come stile o sistema di conduzione e di direzione di un'impresa, influenza significativamente il rapporto fiduciario con il fisco. In particolare, le amministrazioni, in proposito, hanno infatti riferito di una migliore cooperazione con i grandi contribuenti che dispongono di strutture di *governance* specifiche dotate, ad esempio, di sistemi di gestione del "rischio fiscale" (*risk management*). D'altro canto, non si può trascurare l'importanza per le imprese di strutture di *governance* all'interno dell'Amministrazione fiscale solide ed efficienti: diverse imprese, come si legge nel report OCSE, hanno infatti espresso preoccupazione riguardo la mancanza di informazioni in merito alle funzioni svolte dai funzionari dell'amministrazione e hanno sottolineato l'importanza di chiarire come saranno utilizzate le informazioni divulgate oltre a rassicurare che le controversie saranno trattate in modo imparziale.

## 1.5 L'incertezza del diritto

Non si possono trascurare, in ultimo, due fattori che concorrono enormemente ad incentivare il volontario adempimento da parte del contribuente: la certezza del diritto e la relativa stabilità dell'ordinamento. Con l'espressione "certezza del diritto" si fa principalmente riferimento alla dimensione temporale e spaziale della norma; si parla in questo caso di "certezza diacronica e sincronica del diritto".<sup>27</sup>

Per "certezza diacronica" si intende la coerenza nel tempo della previsione normativa: meno frequente è l'intervento del legislatore e il mutamento di interpretazioni, maggiore è la certezza del diritto.

La "certezza sincronica" indica invece la conoscibilità e la chiarezza dei precetti giuridici in un determinato periodo di tempo. Certezza che l'ordinamento tributario italiano sembra incapace di garantire anche a causa del rapido susseguirsi di norme frequentemente con valore retroattivo, spesso non coordinate le une con le altre, che abrogano le precedenti generando mancanza di chiarezza e di prevedibilità delle

---

<sup>27</sup> ROSELLI., *Sull'affidamento del cittadino nella coerenza del legislatore e dei giudici*, in *Giurisprudenza italiana*, 1994, n. 4, pag. 1-2.

conseguenze giuridiche delle azioni del contribuente. L'incertezza del diritto tributario costituisce *“un terreno fertile per evasioni ed elusioni, creando inoltre gravissime difficoltà interpretative, tali da pregiudicare l'esatta osservanza del precetto legislativo”*<sup>28</sup>.

Non va taciuto che la mancanza di chiarezza è in alcuni casi accentuata dai numerosi documenti di prassi emanati dall'Agenzia delle Entrate, i quali in diverse occasioni smentiscono precedenti interpretazioni della stessa Amministrazione e non sempre vengono emanati tempestivamente rispetto all'entrata in vigore della normativa primaria. La Suprema Corte di Cassazione ha ricordato in numerose sentenze che le circolari non costituiscono fonte di diritto e – pertanto – non vincolano né i contribuenti né i giudici.<sup>29</sup>

Quello della vincolatività delle circolari dell'Agenzia delle Entrate è un tema molto discusso in questi anni, soprattutto avendo riguardo ai rapporti orizzontali: inizialmente, infatti, è stata riconosciuta la possibilità agli uffici dell'Agenzia delle Entrate, diversi da quelli che avevano emanato la circolare, di discostarsi dall'interpretazione contenuta all'interno del provvedimento, delegittimando, in tal modo, l'amministrazione pubblica medesima, inasprendo insensatamente il rapporto tra Fisco e contribuente e danneggiando quest'ultimo nel suo *“legittimo affidamento”* ovvero ledendo il suo diritto a non subire l'arbitrio del potere dello Stato. Detta violazione sussiste sia qualora il privato abbia concluso un accordo con l'Amministrazione, sia nel caso in cui questa agisce esercitando, *sic et simpliciter*, i suoi poteri autoritativi.<sup>30</sup>

Nel corso degli ultimi anni, grazie all'intervento giurisprudenziale, si sta giungendo al risultato sperato: riconoscere alle circolari una forza vincolante, facendo leva sul principio di buona fede nel diritto tributario, in forza del quale dovrebbe essere escluso al soggetto pubblico, una volta assunto un dato comportamento, di discostarsi rispetto ai rapporti in essere e conformati a quel comportamento.

Nonostante parte della Giurisprudenza sia rimasta contraria al *revirement*, la tutela del contribuente dinanzi alla contraddittorietà dell'Amministrazione finanziaria è stata ampliata grazie ad un grande lavoro svolto dalla dottrina che ha ritenuto *“che l'obbligo di “non contraddizione” prescinde dal carattere discrezionale o vincolato dell'attività*

---

<sup>28</sup> SAJA., *La giustizia costituzionale nel 1989*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1990, pag. 10.

<sup>29</sup> Cfr. ex plurimis, Cass. sez. 5 sent. n. 22486/2013, ord. n. 25905/2017.

<sup>30</sup> BONETTA. *L'affidamento nel diritto amministrativo dei tributi*, CEDAM, 2021, pag. 146 e ss.

*dell'Amministrazione finanziaria, che l'affidamento riceve una tutela anche in rapporti non paritari; che anche il principio della buona fede dispone di solidi riferimenti costituzionali negli artt. 2, 41, 97 Cost. e in quello della certezza del diritto, che la disciplina positiva mostra ormai ampi cedimenti del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria; che il principio di riserva di legge non impedisce che, nell'ambito delle varie opzioni interpretative offerte dalla disposizione interpretanda, l'Amministrazione finanziaria ne scelga una, la comunichi ai contribuenti e ne resti vincolata quanto alle modalità di esercizio della propria attività”<sup>31</sup>.*

Il tema del legittimo affidamento è strettamente collegato a quello della certezza del diritto: se le norme sono tra loro coordinate, il rapporto di fiducia tra Fisco e contribuente tende infatti ad accrescere aumentando, al contempo, la “*Tax Morale*” cui corrisponde un incremento proporzionale della “*Tax Compliance*”.

Nonostante la Corte di Giustizia abbia affermato che, in caso di legittimo affidamento ingenerato da un atto emanato dall'autorità competente in merito alla non debenza di un tributo, anche se successivamente modificato, il tributo non sia dovuto,<sup>32</sup> la Cassazione (ord. n. 7626/2022) continua a ribadire che, in virtù del carattere non vincolante delle circolari, poiché queste non costituiscono fonte di diritti e di obblighi, qualora il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, senza alcun esonero dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'art. 10, comma 2, della l. n. 212 del 2000, secondo cui: “*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*

---

<sup>31</sup> MELIS, *Manuale di Diritto tributario*, Giappichelli, Quarta Edizione, 2022, pag. 156 e ss.

<sup>32</sup> Nella sentenza *Elmeka* (Corte di Giustizia CE, 14 settembre 2006, cause riunite da C 181/04 a C 183/04, riguardante il caso dell'operatore economico che non ha applicato l'IVA basandosi su un'interpretazione delle Autorità fiscali successivamente modificata, la Corte ha affermato che, in questo caso, poiché l'atto è stato emanato dall'Autorità competente, si è prodotto legittimamente l'affidamento del suo destinatario. La Corte di Giustizia ha confermato la proposta dell'Avvocato Generale circa l'illegittimità della pretesa dell'imposta, in caso di affidamento ingenerato dall'Autorità competente. Tale conclusione è stata confermata dalla stessa Corte anche in casi successivi, quali le sentenze nei casi *Salomie e Oltean* (9 luglio 2015, causa C 183/14) e *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiaga Andrei* (9 luglio 2015, causa C 144/14): nella prima si afferma che l'imposta non può essere richiesta ove la prassi dell'Amministrazione finanziaria sia stata idonea a ingenerare, in capo ad un operatore economico prudente e accorto, un ragionevole affidamento sulla non applicazione di tale imposta; principio ribadito nella seconda di tali sentenze.

*posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa*". Quella offerta dalla Giurisprudenza è una tutela pressoché parziale, sostanzialmente minima. E mentre la dottrina si sforza di ampliare la tutela del contribuente dinanzi alla contraddittorietà dell'Amministrazione finanziaria, ribadendo come il principio di buona fede disponga di solidi riferimenti costituzionali all'interno degli artt. 2, 41 e 97 della Costituzione, il legislatore sta piano piano intervenendo per colmare questa lacuna (si pensi all'Interpello "nuovi investimenti", in cui il *revirement* dell'Amministrazione finanziaria è consentito solo qualora mutino le condizioni di diritto).

La certezza del diritto – unitamente al consolidamento dei diritti del contribuente – costituisce un fattore determinante per l'incremento della *tax morale*. In proposito, va evidenziato che negli ultimi anni sono stati elaborati diversi modelli di Statuto del contribuente<sup>33</sup>, atti a migliorare i rapporti tra i singoli ed il Fisco. In ambito europeo, nel 2016, la Commissione europea ha predisposto una serie di indicazioni per l'elaborazione di uno Statuto europeo del contribuente con l'intento di formalizzare un unico modello normativo valevole per tutti i Paesi dell'Unione, definendo i diritti e i doveri del singolo contribuente ed evitando asimmetrie nel trattamento dei singoli.<sup>34</sup> Nel documento della Commissione europea viene dato atto che la maggior parte degli ordinamenti UE contiene un elenco dei diritti dei contribuenti, quali ad esempio quello di essere informati, assistiti, il diritto al contraddittorio, il diritto di proporre ricorso, il diritto di pagare imposte di importo non superiore a quello esattamente dovuto, il diritto alla parità di trattamento, il diritto al rispetto della vita privata e il diritto alla riservatezza e segretezza.

Dagli studi condotti a livello internazionale sul tema dei diritti del contribuente emerge che uno dei motivi che ne determina il mancato riconoscimento è legato al fatto che gli statuti, nella maggior parte degli Stati, mantengono il loro valore di "*soft law*", non risultando legalmente vincolanti; le norme presentano contorni troppo ampi e vaghi, tali da suscitare dubbi in capo al contribuente e finendo per essere ignorate sia dai contribuenti stessi che dalle amministrazioni finanziarie. Sino ad ora, purtroppo, la comunità internazionale ha relegato il contribuente ad una posizione secondaria, preferendo intervenire per favorire le amministrazioni finanziarie – attraverso

---

<sup>33</sup> In Italia lo Statuto dei Diritti del contribuente è disciplinato dalla legge n. 212 del 2000.

<sup>34</sup> Commissione Europea, *Orientamenti per un modello di codice europeo del contribuente*, Bruxelles, 2016.

l'attribuzione di nuovi e più incisivi poteri – per combattere i fenomeni di evasione ed elusione fiscale.

## CAPITOLO II

### L'adempimento collaborativo in Italia

#### 2. Normativa di riferimento: rapporto tra Fisco e Contribuente in Costituzione

Il rapporto tra Fisco e contribuente si è modificato in modo rilevante nel tempo. Dall'unità d'Italia fino agli anni Cinquanta dello scorso secolo, infatti, i cittadini italiani hanno avuto il solo obbligo della presentazione “*una tantum*” della dichiarazione dei redditi per il calcolo ed il pagamento della cosiddetta “imposta sui redditi della ricchezza mobile” che, come espressamente prescritto dalla legge del 14 luglio 1864, n. 1830, non doveva superare il 10% del reddito netto del contribuente. Il suddetto obbligo, vigente già dal 1864, veniva dunque assolto dal contribuente una sola volta, intendendosi quell'unica dichiarazione resa come confermata, nei successivi anni d'imposta, attraverso il suo silenzio assenso, mentre tutti gli oneri relativi al rapporto tra contribuente e Fisco incombevano, invece, sull'Amministrazione.<sup>35</sup>

Confrontando la struttura e le dinamiche di relazione che sostanziano l'attuale rapporto tra contribuente e Fisco con quelle innanzi descritte non si può negare che l'essenza del cambiamento è, di fatto, costituita dalla creazione, dal mantenimento e dal consolidamento nel tempo di un rapporto, per così dire, “collaborativo” tra le parti – Fisco e contribuente - che trova fondamento negli articoli 23 e 53 della Carta Costituzionale che, rispettivamente, definiscono il principio di legalità ed il principio di capacità contributiva. Premesso che l'articolo 23 della Costituzione prevede che: “*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla Legge*”, la legge tributaria<sup>36</sup> deve individuare gli elementi strutturali o essenziali del tributo, lasciando alla fonte secondaria (regolamento) l'individuazione di elementi secondari o di dettaglio. Il contribuente può mettere in discussione la pretesa erariale sia in relazione ai vizi dell'attività posta in essere dall'Amministrazione Finanziaria, che richiedendo, nell'ambito di un contenzioso, il rinvio della questione alla Corte Costituzionale o alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nel caso in cui intenda invece contestare

---

<sup>35</sup> GLENDI, CORASANITI, CORRADO OLIVA, DE CAPITANI DI VIMERCATE, *Per un nuovo ordinamento tributario – Tomo II*, CEDAM, 2019.

<sup>36</sup> Con l'espressione legge ci si riferisce non soltanto alle leggi in senso formale, ma anche agli atti che, pur non essendo leggi in senso formale, sono dotati della stessa forza della legge. Sono leggi in senso formale le leggi parlamentari. Sono leggi in senso sostanziale, invece, i decreti-legge e i decreti legislativi (delegati).

un'eventuale illegittimità della norma impositiva rispetto alla Costituzione o al diritto dell'Unione Europea.

L'Articolo 53, d'altro canto, sancendo il principio della capacità contributiva, dispone che *“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*. Ne discende – *ope legis* - che ciascun soggetto ha l'obbligo di concorrere, secondo la propria disponibilità economica e mediante il versamento dei tributi, alla formazione delle risorse necessarie di cui dispone lo Stato per l'erogazione di servizi pubblici.

Il principio di progressività ha come obiettivo quello di far sì che siano i cittadini abbienti a concorrere massimamente, in ragione delle maggiori disponibilità economiche, a finanziare le entrate pubbliche, garantendo a quelli meno abbienti - o non abbienti - diritti e servizi fondamentali quali, ad esempio, la pubblica istruzione e l'assistenza sanitaria, che costituiscono il fondamento dello stato sociale italiano. Il dovere di concorrere a sostenere la spesa statale è, in sostanza, espressione di un dovere di solidarietà, imposto dall'articolo 2 della Costituzione, secondo il quale ciascun contribuente deve adempiere all'obbligo giuridico di contribuire a creare un sistema sociale in grado di garantire servizi a tutti, anche ai soggetti meno abbienti. Dalla stessa previsione normativa, ne discende che lo Stato ha l'obbligo di permettere ad ogni cittadino di condurre un'esistenza libera e dignitosa<sup>37</sup> disponendo di “adeguate” finanze. È da qui, quindi, che si ricava il concetto di “minimo vitale”. In proposito, a titolo di esempio, si pensi alla somma che la legge considera impignorabile per assicurare al pensionato un'esistenza dignitosa, garantito dall'art. 545, 7° comma, del codice di procedura civile. Il rapporto collaborativo tra Fisco e contribuente, in definitiva, trova la sua ragion d'essere nel perseguimento di un interesse generale a tutela dell'intera collettività.

## **2.1 Buon andamento ed imparzialità della PA**

Dalla seconda metà degli anni Settanta del secolo scorso, l'aumento del numero dei contribuenti e il moltiplicarsi dei tributi imposti rese necessaria l'elaborazione da parte dello Stato di un sistema di tassazione che, favorendo l'autonomia del contribuente

---

<sup>37</sup> MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6/2014, p. 954 e ss.

nell'assolvimento dei suoi obblighi tributari - cosiddetta autotassazione - consentisse un consistente abbattimento dei costi connessi all'esazione delle imposte. La "collaborazione" dei contribuenti si rivelò uno strumento efficace garantendo, in aggiunta, "un effetto di anticipazione finanziaria del gettito, rispetto a quello ottenibile a seguito del perfezionamento delle diverse procedure amministrative di imposizione".<sup>38</sup>

Ben presto, però, si rese necessario, per sostenere il contribuente nell'impegno richiesto dal nuovo sistema di tassazione, che imponeva precisione e conoscenza delle leggi, ed evitare che l'autonomia nell'assolvimento dei suoi obblighi tributari si trasformasse in libero arbitrio, introdurre nuovi istituti giuridici volti a favorire un rapporto di fattiva collaborazione tra l'Amministrazione Finanziaria ed il contribuente quali il contraddittorio, la partecipazione e la collaborazione. Il contraddittorio è un principio basilare del diritto (civile, tributario, penale e amministrativo) che trova fondamento nell'articolo 111 della Costituzione Italiana, che così recita: "[...] ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti [...]".

Nel nostro ordinamento – ed in particolare quello tributario -, tuttavia, il processo costituisce una fase solo successiva – ed eventuale – cui si addiende in caso di contestazione dell'atto emanato dalla pubblica autorità. Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale, invece, risulta privo di un'applicazione uniforme, a causa dell'assenza di una disposizione generalizzata. Si ricordi che l'importante riforma tributaria degli anni '70 del secolo scorso non prese in considerazione il ruolo del contribuente in una potenziale fase di contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria. Fino all'introduzione dello Statuto del contribuente, ad opera della legge n. 212 del 2000, parte della dottrina tentava di ricavare il principio del contraddittorio dalla legge n. 241 del 1990 sul procedimento amministrativo, accostando quest'ultimo a quello tributario, finendo per scontrarsi, però, con la disposizione di cui all'articolo 13 della medesima legge - la cui analisi si rimanda ai prossimi paragrafi - che esclude tutt'ora in maniera espressa la possibilità di applicare in materia tributaria l'istituto della partecipazione difensiva previsto nel procedimento amministrativo.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> MARCHETTO, *Tendenze moderne nel rapporto tra Contribuente e Fisco*, all'interno di Dialoghi di diritto tributario tra attualità e prospettive, 2015.

<sup>39</sup> PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in Rass. Trib., 2011, pag. 563-576. Per la possibilità di superare la espressa esclusione della materia tributaria da parte dell'art. 13, L. n. 241/1990, VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili sanciti dalla Costituzione*, Giuffrè Editore, Milano, 2002, p. 314 ss.

Anche con riferimento alle norme costituzionali, non è stato possibile, nel corso dei decenni successivi all'entrata in vigore della Costituzione, individuare un valido parametro normativo da cui ricavare la previsione del contraddittorio nella fase procedimentale. Come anticipato, il primo riconoscimento normativo del principio in questione risale all'introduzione della l. n. 212/2000 ove, all'articolo 12, nel disciplinare i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifica, il legislatore prevede al comma 7 che “... dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”.

Una parte della dottrina ha ritenuto che l'articolo 12 appena menzionato avesse fatto assurgere a principio generale nella materia tributaria il contraddittorio procedimentale<sup>40</sup>, valorizzando la centralità del rapporto di collaborazione tra Amministrazione e contribuenti nell'intento di facilitare il dialogo tra le parti con l'obiettivo di addivenire ad una constatazione, per così dire, “amichevole” di incongruenze o inadempienze del contribuente, favorendo celermente la formazione e l'emanazione del provvedimento finale che costituisce l'atto conclusivo del procedimento di accertamento fiscale.

Di recente, la stessa Corte di Cassazione ha confermato l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale di cui all'articolo 12, comma 7, richiamato, ritenendo irrilevante, ai fini del suo “sacrificio”, sia lo svolgimento di un contraddittorio preventivo in sede amministrativa (e quindi prima della confezione dell'atto), sia l'imminente scadenza *sic et simpliciter* del termine di accertamento, sia il rilevante ammontare della pretesa fiscale contenuta nell'atto stesso.<sup>41</sup>Come può essere desunto dalla stessa Carta costituzionale che, all'articolo 97 prescrive il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione, il procedimento si fonda massimamente sui principi della buona fede e della correttezza nel rapporto tra le parti. Quello del buon andamento è, a sua volta, un principio cardine del nostro ordinamento e costituisce, secondo l'interpretazione tradizionale, la garanzia per il contribuente del rispetto delle previsioni normative da parte

---

<sup>40</sup> MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in Dir. prat. trib., n. 4/2012, p. 614 ss.; MULEO, *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Giappichelli, 2012, p. 406 ss.

<sup>41</sup> Cass., sent. 21 aprile 2022, n. 12713.

dell'Amministrazione. Questa tradizionale interpretazione di tale principio, tuttavia, appare riduttiva e sostanzialmente inesatta perché, di fatto, lo equipara al principio di imparzialità, enunciato nella medesima norma, che, in sostanza, obbliga ogni autorità pubblica, nell'esercizio delle attività amministrative, a considerare in modo oggettivo i vari interessi pubblici e privati che è chiamata a valutare, senza discriminare la posizione dei soggetti coinvolti. Il superamento di questa erronea equivalenza dei due principi è stato reso possibile dalla promulgazione della legge n. 241 del 1990 che, all'articolo 1, prevede che: *“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”*.

In altre parole, se in passato nella valutazione della “buona amministrazione” prevalevano gli aspetti formali della gestione, ora vengono considerati e valorizzati anche tratti sostanziali correlati ai criteri di economicità, in riferimento all'utilizzo dei mezzi meno onerosi per il raggiungimento degli obiettivi finali, ed efficacia, intesa come idoneità dell'attività amministrativa a conseguire gli obiettivi prefissati. In estrema sintesi, dunque, il principio del buon andamento valorizza l'efficienza e l'economicità dell'operato della pubblica amministrazione mettendone in risalto non solo l'efficacia, intesa come la capacità del soggetto pubblico di perseguire i fini ad esso assegnati dall'ordinamento, ma anche l'efficienza e l'economicità dell'azione. Al contempo, garantisce i contribuenti da danni derivanti da condotte inappropriate della Pubblica Amministrazione.<sup>42</sup>

Inoltre, in forza dello stesso principio, l'Amministrazione finanziaria, che ha il delicato compito di facilitare, attraverso l'emanazione di circolari chiare e tempestive, gli adempimenti fiscali in maniera corretta, e di valutare, in una fase successiva a quella della dichiarazione resa dal contribuente, l'esistenza di incongruità e la sussistenza di condizioni per emettere un avviso di accertamento, deve garantire che il provvedimento emesso sia proporzionale all'illegittimo comportamento tenuto dal contribuente che abbia in qualche modo cagionato un danno alla collettività.<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> Sentenza 16 Aprile 2006, n. 2087 del Consiglio di Stato: nel caso in questione, il Collegio rileva che le prescrizioni del provvedimento emanato nei confronti della ricorrente risultano eccessivamente onerose ed afflittive, violando il principio di proporzionalità di matrice comunitaria. Va osservato che il principio di proporzionalità implica che la pubblica amministrazione debba adottare la soluzione idonea ed adeguata, comportante il minor sacrificio possibile per gli interessi compresenti.

<sup>43</sup> PROCOPIO, *Il Sistema Tributario Italiano – Tomo I*, CEDAM, 2008, pag. 220.

D'altro canto, il principio d'imparzialità può essere inteso come condizione del principio di uguaglianza, sancito nell'articolo. 3 della Costituzione.<sup>44</sup> Il rispetto di tale principio è di primaria importanza soprattutto nei casi in cui alla Pubblica Amministrazione siano lasciati margini di discrezionalità nell'esercizio delle sue funzioni; ciò accade specialmente quando la norma appaia poco chiara.<sup>45</sup> In proposito, la Cassazione si è pronunciata affermando che il principio di imparzialità debba essere considerato in concorso con quello di legalità, escludendo ipotesi di disparità di trattamento nei casi in cui sussista discrezionalità. In particolare, viene sancito il divieto di esercizio del potere da parte di chi abbia un interesse nella fattispecie.<sup>46</sup>

Riguardo, infine, l'istituto della partecipazione, è bene precisare che esso può avere una funzione collaborativa - vale a dire che il contribuente fornisce alla Pubblica Amministrazione, nell'oggettivo interesse pubblico, gli elementi per un'esaustiva valutazione del caso - o difensiva, ovvero di tutela del proprio interesse.

L'adempimento collaborativo rappresenta l'evoluzione degli anzidetti istituti giuridici in tema di fiscalità. Come già anticipato nel primo capitolo del presente elaborato e di cui si tratterà nel dettaglio nei prossimi, definisce una forma di adempimento, per così dire, "consapevole" da parte delle imprese perché fondato sulla certezza del diritto a fronte dei rischi fiscali, realizzabile attraverso un rapporto di reciproco affidamento e di fiducia tra Fisco e contribuente. Nei rapporti con i contribuenti, la *cooperative compliance* impone all'Amministrazione finanziaria l'impegno a promuovere e a mantenere con il contribuente relazioni basate sui principi di collaborazione, correttezza, trasparenza e imparzialità, soprattutto per quanto concerne l'utilizzo delle informazioni e degli elementi acquisiti, garantendo, altresì, la riservatezza dei dati, e fornendo risposte rapide e chiare, in costante contraddittorio con il contribuente, secondo i principi di oggettività, ragionevolezza e proporzionalità. In cambio, i contribuenti devono assicurare un atteggiamento improntato alla collaborazione e alla trasparenza, comunicando, ad esempio, in modo tempestivo ed esauriente, tutte le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi, stimati attraverso un efficace sistema di controllo interno di prevenzione.

---

<sup>44</sup> TRUJILLO, *Imparzialità*, Giappichelli Editore, 2003.

<sup>45</sup> PROCOPIO, *Il Sistema Tributario Italiano – Tomo I*, cit.

<sup>46</sup> Cass. Sezione Penale, 23 settembre 1998, n. 2662.

## 2.2 Principi di collaborazione e buona fede

La situazione di incertezza del diritto tributario, cui si è innanzi accennato, impone l'obbligo della tutela dei contribuenti attraverso la garanzia della certezza del diritto. Nel nostro ordinamento, i procedimenti in materia fiscale si fondano su solidi principi volti a tutelare e garantire i cittadini, fra cui quelli della buona fede e della correttezza nel rapporto tra le parti di cui si è già discusso.

Nel diritto tributario, prima dell'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente, approvato dalla legge del 27 luglio 2000, n. 212, che ha dato attuazione ai principi di democraticità e trasparenza del sistema impositivo, contribuendo a migliorare il rapporto tra Fisco e cittadini, l'obbligo delle parti in contraddittorio di comportarsi nel rispetto delle regole della correttezza ovvero con lealtà ed onestà, ispirata ai principi della buona fede e della collaborazione, si ricavava dall'interpretazione estensiva dell'articolo 1175 del Codice Civile.

L'applicabilità di tali principi in ambito tributario è indiscussa anche in giurisprudenza, laddove nelle pronunce della Cassazione conseguenti all'introduzione dello Statuto, se ne riconosce la sua previgenza: *“Non può esservi dubbio che anche i principi della “collaborazione”, della “buona fede” e dell’“affidamento” nei rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, sanciti dai primi due commi dell'art. 10 della legge n. 212 del 2000, [...] - anche perché immediatamente deducibili, rispettivamente, dai principi di “buon andamento” e di “imparzialità” dell’Amministrazione, di “capacità contributiva” e di eguaglianza (sub specie del rispetto del canone della ragionevolezza), garantiti dagli artt. 97 comma 1, 53 comma 1 e 3 comma 1 Cost. - debbono essere annoverati tra quelli “immanenti” nel diritto e nell’ordinamento tributario già prima dell’entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente”*.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> Cassazione, sezione V, 10 dicembre 2022, n. 17576.

La buona fede e la collaborazione sono due concetti di primaria importanza che non vanno confusi. Il primo, inteso come criterio guida nella tenuta di una determinata condotta, possiede due accezioni: in primo luogo, si può definire in buona fede colui che è convinto di comportarsi secondo diritto o di non stare ledendo un diritto altrui e tale stato si concretizza in quella che viene definita “credenza” sulla legalità di un certo comportamento, la quale viene a ricevere una forma di tutela da parte del legislatore; in secondo luogo, si può definire in buona fede colui che si comporta in modo leale e corretto nei confronti di terzi, impedendo che vengano lese le legittime aspettative di questi, con un conseguente danno per le scelte operate.<sup>48</sup>

Nel primo caso si parla di buona fede in senso soggettivo mentre, nel secondo caso, ci si riferisce ad una buona fede intesa in senso oggettivo. Lo stretto collegamento tra i due concetti diventa molto rilevante in questa seconda accezione, cioè quando l’idea di agire secondo buona fede nel senso oggettivo si configura anche nell’obbligo di non contravvenire alle legittime aspettative altrui e di non tradire la fiducia accordata.

Nello specifico, analizzando il rapporto tra soggetti pubblici e privati, l’affidamento può essere definito come l’espressione di un atto di fiducia nella lealtà della condotta dell’Amministrazione pubblica, ovvero del legislatore, e come il rispetto del principio di non contraddizione nella formulazione dei provvedimenti amministrativi.

In conclusione, ne discende che il buon andamento dell’Amministrazione, quindi, non si esaurirebbe nella sola economicità dell’attività svolta, ma si sostanzierebbe soprattutto nell’agire leale e prevedibile, secondo i canoni della ragionevolezza, espressivi del dovere della collaborazione e buona fede.

L’introduzione dello Statuto ha cambiato radicalmente il rapporto tra Amministrazione e contribuente. Se prima questo era permeato da sfiducia e disinteresse da parte del contribuente e da un atteggiamento di ostilità da parte dell’Amministrazione, intenzionata unicamente ad assicurare una riscossione corretta e tempestiva, con l’introduzione dello Statuto si è voluto “*garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente, e perciò idonea ad agevolare, nell’interpretazione, sia il contribuente sia l’amministrazione finanziaria e a diminuire gli alibi del primo nel tentare a realizzare un comportamento evasivo*”<sup>49</sup>.

---

<sup>48</sup> MELONCELLI, *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario, in Statuto dei diritti del contribuente*, Giuffrè Editore, Milano, 2005.

<sup>49</sup> Relazione VI Commissione permanente alla Camera, 20 settembre 1999.

### 2.2.1 La partecipazione del contribuente: il contraddittorio

Inizialmente e per lungo tempo, l'attività dell'Amministrazione finanziaria si è incentrata sulla verifica del corretto adempimento del contribuente agli obblighi imposti dalla legge. In passato, fino alla promulgazione della Legge n. 241 del 1990, improntata al principio di trasparenza, infatti, il legislatore aveva relegato il contribuente ad un ruolo di soggetto passivo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Solo successivamente, grazie soprattutto all'impulso dato dalla dottrina giuridica con l'evoluzione del diritto amministrativo e tributario nonché all'emanazione delle norme sul procedimento amministrativo, il processo tributario si è aperto a forme più tipicamente partecipative.<sup>50</sup>

Tuttavia è bene ribadire quanto detto nei paragrafi precedenti, ossia che le norme che regolamentano la partecipazione del privato all'attività amministrativa, di cui al capo III della l. n. 241/1990, non si applicano, per espressa previsione del relativo art. 13, co. 2, ai procedimenti tributari, per i quali *“restano ferme le particolari norme che li regolano”*: è pertanto esclusa dal nostro ordinamento la possibilità per qualunque soggetto, portatore di interessi pubblici o privati, nonché per i portatori di interessi diffusi costituiti in associazioni o comitati, cui possa derivare un pregiudizio dal provvedimento, di intervenire nel procedimento. Di conseguenza tali soggetti, non potendo intervenire, non hanno, ad esempio, la possibilità di presentare memorie scritte e/o documenti e non possono, in caso di preventiva comunicazione da parte dell'autorità competente riguardo ai motivi che ostano all'accoglimento di una ipotetica domanda, presentare per iscritto osservazioni eventualmente corredate da documenti.

Ciò nondimeno, il legislatore ha previsto peculiari forme di partecipazione del contribuente al procedimento tributario riconducibili ad almeno due diverse tipologie: serventi e difensive. Le prime vengono definite “serventi” perché l'intervento del contribuente nel corso dell'attività istruttoria ha come unico fine quello di fornire elementi conoscitivi all'Amministrazione “per consentire all'ufficio procedente un più agevole e completo reperimento di elementi utili al controllo e, eventualmente,

---

<sup>50</sup> MELIS, *Manuale di Diritto Tributario*, Giappichelli Editore, Quarta Edizione, 2022, pag. 262.

all'accertamento".<sup>51</sup> Più esattamente, a norma dell'art. 32 del d.p.r. n. 600/1973, gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria possono invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti o ad esibire o trasmettere atti o documenti rilevanti ai fini dell'accertamento, anche bancario, nei loro confronti; ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili può essere richiesta anche l'esibizione di bilanci, rendiconti, libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie. Ai contribuenti può essere altresì richiesto di compilare questionari per venire a conoscenza di dati e notizie di carattere specifico rilevanti per l'accertamento nei loro confronti, con invito a restituirli compilati e firmati. Attraverso essi, l'Ufficio chiede al contribuente di rispondere a quesiti relativi ad elementi concernenti l'attività svolta oppure relativi a clienti e fornitori che hanno intrattenuto rapporti con il contribuente stesso.

La richiesta di informazioni è l'espressione di un potere istruttorio, per così dire, "gentile" ovvero poco invasivo il cui obbligo può essere adempiuto, entro un dato termine, negli stessi uffici dell'Amministrazione finanziaria. Per tale motivo, il legislatore non ha previsto particolari tutele per il contribuente. Tuttavia, nel novero dei poteri istruttori accordati agli Uffici competenti soprattutto per le azioni di contrasto dell'evasione fiscale, è contemplato anche quello di condurre indagini finanziarie in maniera autonoma. Infatti, gli uffici competenti dell'Amministrazione finanziaria (e la GdF) possono richiedere<sup>52</sup>:

- a) agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie;
- b) alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, dati e notizie attinenti alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo (comma 5);
- c) previa autorizzazione del Direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della Guardia di

---

<sup>51</sup> SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, in Riv. Dir. Trib., 2000, pag. 13 e ss..

<sup>52</sup> Articolo 32, decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600.

Finanza, del Comandante regionale, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta, intrattenuti con le banche, la società Poste Italiane S.p.A., gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, nazionali o stranieri (comma 6-bis);

d) previa autorizzazione del Direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate o del Direttore regionale della stessa - ovvero, per il Corpo della Guardia di Finanza, del comandante regionale - alle banche, alla società Poste Italiane S.p.A., alle società ed enti di assicurazione per le attività finanziarie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto (ivi comprese le c.d. operazioni fuori conto, ovverosia le operazioni compiute al di fuori di rapporti continuativi) con i loro clienti od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, nonché alle garanzie prestate da terzi o dagli operatori finanziari sopra indicati e le generalità dei soggetti per i quali gli stessi operatori finanziari abbiano effettuato le suddette operazioni e servizi o con i quali abbiano intrattenuto rapporti di natura finanziaria (comma 7);

e) previa autorizzazione del Direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate o del Direttore regionale della stessa - ovvero, per il Corpo della Guardia di Finanza, del Comandante regionale - alle società fiduciarie, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocabilmente individuati (comma 7).

La seconda tipologia di forme di partecipazione del contribuente al processo tributario ha una valenza "difensiva". Essa si colloca, di norma, nella fase procedimentale della decisione o, in talune ipotesi, dopo l'emanazione del provvedimento, ed è facoltativa. Tra gli strumenti riconducibili a questa seconda tipologia, vanno brevemente ricordati quelli qui di seguito descritti. Il primo previsto dal legislatore, in ordine cronologico, è probabilmente la richiesta di chiarimenti, originariamente contemplata dall'art. 2, co.29, d.l. n. 853/1984 (poi convertito in L. n. 17/1985), in materia di accertamento induttivo sulla base di coefficienti, e poi estesa ad altre fattispecie, tra cui,

attualmente, l'accertamento in applicazione della disposizione generale antielusiva<sup>53</sup> e l'iscrizione a ruolo a seguito di liquidazione della dichiarazione.<sup>54</sup> Dalla mancata richiesta di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria il legislatore fa discendere la nullità degli atti emanati in materia di abuso del diritto. Sempre in un'ottica difensiva, si collocano, infine, l'art. 12, comma 7 della legge n. 212/2000, che consente al contribuente di comunicare "osservazioni e richieste" entro sessanta giorni dal processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo e gli artt. 36-bis, co. 3 e 36-ter, co. 4, d.p.r. n. 600/1973, che consentono al contribuente di fornire i chiarimenti necessari a seguito della comunicazione dell'esito dei relativi controlli.

Lo Statuto dei diritti del contribuente, sebbene non contempli alcuna disposizione di carattere generale, ha introdotto nell'ordinamento alcuni importanti istituti partecipativi, in chiave difensiva. Va anche ascritto allo Statuto il merito di aver espresso principi di carattere generale - come quello che riconosce il diritto del contribuente ad una piena informazione ed i principi di buona fede e di collaborazione tra contribuente ed amministrazione - decisivi anche al fine di garantire l'effettività della partecipazione e del contraddittorio attraverso gli specifici istituti previsti dal legislatore. Una particolare attenzione alla partecipazione del contribuente in chiave difensiva è stata infine dimostrata dal legislatore nel procedimento di irrogazione delle sanzioni.<sup>55</sup>

Tutte le suddette fattispecie, come appare evidente, hanno la finalità di assicurare l'instaurazione del contraddittorio con il contribuente, in un momento del procedimento intermedio tra la fase istruttoria e quella della decisione, con l'evidente intento di consentirgli di fornire ulteriori informazioni necessarie per la formazione del giudizio di merito e la successiva emanazione del provvedimento, compresa la definizione concordata della pretesa.

In definitiva, dunque, la partecipazione del contribuente nell'ordinamento giuridico italiano attuale è consentita solo attraverso i suddetti strumenti partecipativi previsti da disposizioni fiscali di carattere specifico. In ambito europeo, al contrario, la giurisprudenza si è orientata verso la tutela del diritto del contribuente alla partecipazione al contraddittorio nell'ottica del "giusto procedimento". Tuttavia, è bene precisare che una volta che è stata riconosciuta e garantita per legge la partecipazione del contribuente al

---

<sup>53</sup> Articolo 10-bis, comma 6 della Legge n. 212/2000.

<sup>54</sup> Articolo 6, comma 5 della Legge n. 212/2000.

<sup>55</sup> Articolo 16 del decreto legislativo n. 472/1997.

contraddittorio, il rispetto di questo diritto deve essere sempre assicurato. Ne discende che l'Amministrazione finanziaria, prima di emanare l'avviso di accertamento (e mai "a posteriori", una volta cioè che il potere impositivo sia ormai stato esercitato in modo non "partecipato"<sup>56</sup>):

- dovrebbe specificare il contenuto delle contestazioni, non essendo sufficiente una mera richiesta di chiarimenti o di documenti;
- dovrebbe dare un congruo preavviso al contribuente per preparare le sue difese e un congruo tempo per esporle;<sup>57</sup>
- dovrebbe riservarsi un congruo tempo per esaminarle ed eventualmente disattenderle motivando esaustivamente le ragioni (c.d. "motivazione rafforzata", espressamente prevista dall'art. 10-bis, L. 212/2000 e dall'art. 5-ter, d.lgs. 218/1997).

In tale ottica, appare appropriato, pertanto, l'orientamento giurisprudenziale che considera nullo l'avviso di accertamento emesso il giorno dopo l'avvenuto deposito delle difese richieste dall'Amministrazione finanziaria<sup>58</sup>, mentre altrettanto non può affermarsi per quello della Suprema Corte<sup>59</sup>, secondo cui, ai fini dell'art. 12, co. 7, l. n. 212/2000, non sussisterebbe l'obbligo da parte dell'Amministrazione finanziaria di motivare sulle osservazioni del contribuente, riducendo così di fatto queste ultime ad un mero *flatus vocis* (sulla necessità di almeno "valutarle" e sulla nullità dell'atto che abbia espressamente affermato di non averle considerate si veda Cassazione nn. 17210/2018 e 29487/2018). Peraltro, uno specifico onere di motivazione, finalizzato a far conoscere all'interessato le ragioni del diniego alla sua domanda, è stato sancito dalla CGUE per i tributi armonizzati<sup>60</sup>, laddove la Corte ha previsto che l'Amministrazione competente debba prestare tutta l'attenzione necessaria alle osservazioni della persona coinvolta *“esaminando, in modo accurato e imparziale, tutti gli elementi rilevanti della fattispecie e motivando circostanziatamente la sua decisione”*. Infine, va ricordato che il diritto alla

---

<sup>56</sup> Cassazione, sez. V, sent. nn. 24003/2016 e 23812/2016, in cui viene sancito il concetto del “principio immanente”. La necessità di attuare il preventivo contraddittorio tra le parti, infine, è rilevato ancora più chiaramente da una recente affermazione della Cassazione (sentenza n.701/2019) per qualsiasi tipo di tributo, quindi anche per i tributi locali.

<sup>57</sup> Cass., sez. V, 21822/2016, in tema di studi di settore.

<sup>58</sup> CTP Emilia Romagna, 202/3/2013.

<sup>59</sup> Cassazione, sez. V, sent. nn. 15616/2016, 21408/2017, 1778/2019.

<sup>60</sup> CGUE, 5 novembre 2014, c. 166/13, Mukarubega, par. 48.

partecipazione al contraddittorio trova un indefettibile presupposto nel diritto di accesso e comunicazione preventiva di tutti gli atti sui quali si fonda la decisione dell'Amministrazione, compresi quelli acquisiti nei confronti di terzi.

In conclusione - e come emerge anche in riferimento ad altri istituti che si collocano nella fase attuativa del rapporto tributario (l'emendabilità della dichiarazione, la sanabilità della sua mancata sottoscrizione, la previsione del contraddittorio nel "nuovo" accertamento sintetico, l'estensione delle forme di interpello, gli strumenti deflativi del contenzioso tributario in cui si raggiunge un "accordo" tra Amministrazione finanziaria e contribuente, ecc.) - è possibile affermare che l'evoluzione legislativa ha contribuito al un rafforzamento della dialettica tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, nell'intento di garantire il diritto del contribuente alla giusta imposizione e di superare le risalenti ricostruzioni del diritto tributario in termini strettamente coercitivi.

Nonostante l'assenza di un generale obbligo di partecipazione del contribuente al contraddittorio rappresenti ancora un forte limite all'attuazione del "giusto procedimento tributario" nel nostro ordinamento, va dato atto che la sensibilità degli organi verificatori al riguardo parrebbe comunque mutata, come dimostra la posizione da ultimo assunta anche dalla GdF, che, superando il precedente orientamento, di cui alla Circolare n. 1/2008, ha ritenuto che nella propria attività la partecipazione del contribuente al contraddittorio sia non solo opportuna ma anche doverosa, sia per rendere la pretesa tributaria più credibile e sostenibile, sia per scongiurare l'effettuazione di recuperi non adeguatamente supportati e motivati.<sup>61</sup>

### **2.2.2 Dalla Basic Relationship alla Collaborazione “rafforzata”**

Tradizionalmente, il rapporto tra Fisco e Contribuente è sempre stato basato su una serie di obblighi formali posti in capo al secondo, cui corrispondevano poteri esercitati da parte dell'Amministrazione Finanziaria *ex post*. In altri termini, la “*basic relationship*” prevedeva un adempimento agli obblighi fiscali da parte del contribuente, sulla base di quanto previsto dal legislatore, ed un intervento solo successivo da parte dell'Amministrazione, nel caso in cui fossero emerse criticità, attraverso ispezioni e controlli. La procedura poteva infine concludersi con l'emissione di un avviso di accertamento. Come è facilmente intuibile, un rapporto come quello appena descritto,

---

<sup>61</sup> Circolare G.d.F., numero 1 del 2018.

risultava del tutto inadeguato soprattutto quando coinvolgeva soggetti caratterizzati da una “complessità e rilevanza in termini dimensionali e di business”<sup>62</sup>.

La “*basic relationship*”, in sostanza, non prevedeva alcuna forma di collaborazione tra i soggetti coinvolti, Fisco e contribuente, entrambi consapevolmente antagonisti ed inclini allo scontro piuttosto che al dialogo e alla mediazione. Un rapporto siffatto ha finito nel tempo per incoraggiare, ad esempio, le grandi aziende manifatturiere ad elaborare strategie di “pianificazione fiscale aggressiva”, definizione questa con cui sia l’OCSE che la Commissione Europea hanno descritto la tendenza delle imprese residenti nel nostro Paese a delocalizzare la propria attività all’estero sfruttando unicamente le disparità transnazionali tra gli ordinamenti tributari, al fine di conseguire vantaggi d’imposta che lo Stato italiano non avrebbe altrimenti concesso. In altre parole, le imprese trasferivano la materia imponibile da Paesi con fiscalità più alta verso Paesi caratterizzati da un’imposizione fiscale più bassa, sfruttando lacune e disallineamenti esistenti tra i differenti ordinamenti fiscali in assenza di una qualunque valida ragione economica. Quest’ultima – l’assenza di una motivazione economica extra-fiscale – rappresenta l’elemento distintivo della pianificazione fiscale aggressiva.

Gli elementi caratterizzanti la **pianificazione fiscale aggressiva** sono i seguenti:

- **lo sfruttamento delle disparità tra il sistema fiscale italiano e quello di un altro Paese a bassa imposizione fiscale**, al fine di trarre un indebito vantaggio fiscale,
- il **disallineamento** tra luogo di produzione e luogo di tassazione della ricchezza,
- la **doppia non imposizione** a livello internazionale che gli Stati interessati non hanno inteso concedere – cioè, nei casi in cui un reddito non è tassato né nello Stato della fonte, né nello Stato di residenza.

Della “*cooperative compliance*” si è ampiamente occupata l’OCSE. In particolare, in uno studio del 2008 – *Studies in Role of Tax Intermediaries* –, cui per brevità si rimanda, ha evidenziato l’importanza e i vantaggi di una cooperazione “rafforzata” tra le Amministrazioni finanziarie ed il contribuente, basata sul concetto di reciproca fiducia e

---

<sup>62</sup> LEONE, BONO, *Cooperative compliance: verso un nuovo rapporto fisco-contribuente*, in Amministrazione e Finanza, n. 8/2015, p.23.

mutuo rispetto, nei numerosi Paesi che l'avevano già adottata, nonché del coinvolgimento degli organi societari nella mitigazione del rischio fiscale.

L'obiettivo, sin da allora, era quello della garanzia del diritto per i contribuenti di grandi dimensioni, assicurando loro delle risposte tempestive e complete da parte dell'Amministrazione finanziaria, attraverso delle valutazioni del corretto ammontare di imposta che tenessero in considerazione lo scopo della normativa fiscale superando la mera interpretazione letterale della norma.

Dal 2008, dunque, gli Stati hanno cominciato a sviluppare ed implementare forme nuove di compliance fiscale con l'intento di assicurare un intervento preventivo da parte dell'autorità competente - anziché *ex post* - che miri a risolvere potenziali conflitti piuttosto che limitarsi a punire il contribuente. È innegabile infatti che la discussione e la risoluzione preventiva delle problematiche più complesse possa garantire la certezza del diritto *ex ante* per il contribuente riducendo di fatto le possibilità di contestazione in sede di verifica *ex post* e corrispondentemente il rischio di sanzioni.

### **2.3 Esiste una funzione rieducativa della sanzione tributaria?**

Ci si potrebbe domandare, in un ordinamento siffatto, che ruolo avrebbe la sanzione inflitta al contribuente e se sia possibile immaginare la sussistenza, nel diritto tributario, di una funzione rieducativa alla base delle sanzioni emanate dall'Amministrazione finanziaria, così come preteso dal diritto penale in virtù dell'articolo 27 della Costituzione. Secondo il parere di chi scrive, la risposta è negativa per le motivazioni qui di seguito riportate.

Con riferimento alla "*basic relationship*" tra Fisco e contribuente, quest'ultimo è tenuto ad adempiere ai suoi obblighi formali e, solo in una fase successiva alla presentazione della dichiarazione, l'Agenzia delle Entrate (AdE) può effettuare i necessari controlli. Nel caso in cui da questi controlli emergano degli errori da parte del contribuente, l'Amministrazione ha il compito di emanare un avviso di accertamento per stabilire la natura dell'errore, ovvero se compiuto intenzionalmente o involontariamente.

Orbene, se l'errore è stato intenzionalmente compiuto, si potrebbe supporre che l'atto emanato *ex post* dall'AdE, abbia non solo una funzione afflittiva, ma anche rieducativa, sconsigliando il contribuente infedele dal reiterare la condotta fraudolenta. Tuttavia, a questa tesi si potrebbe obiettare che in molti casi, nei confronti di coloro non

hanno dichiarato il reddito effettivo viene accertato un reddito di gran lunga inferiore ai reali proventi, o quantomeno, considerando i termini di decadenza dell'attività di accertamento, che le maggiori imposte, sanzioni ed interessi accertati con riferimento agli ultimi cinque periodi d'imposta accertabili siano inferiori rispetto, ad esempio, alle sole imposte non versate negli ultimi dieci periodi d'imposta, con la conseguenza che il contribuente infedele finisce comunque per ottenere un vantaggio in termini di "risparmio d'imposta". A ciò si aggiunga che la possibilità di far valere eventuali vizi dell'attività istruttoria in contenzioso potrebbe vanificare l'attività posta in essere dell'Agenzia delle Entrate, che secondo i dati del MEF, nel primo grado del giudizio tributario è soccombente in circa il 50% dei casi.<sup>63</sup>

Se, al contrario, l'errore è stato commesso involontariamente, la sanzione è persino paradossale e di nessun valore rieducativo. L'involontarietà dell'errore da parte del contribuente obbliga ad interrogarsi sulle possibili cause che lo inducano a commetterlo. Come accennato precedentemente, una delle cause più rilevanti del "*Tax Gap*" è quella relativa alla mancata chiarezza della legislazione, nonché agli errori interpretativi. Si pensi, ad esempio, agli obblighi di redazione delle dichiarazioni, imposti dal Governo, con valore retroattivo, con il Decreto Semplificazioni in materia Irap del 22 Giugno 2022 che hanno indotto in confusione contribuenti e commercialisti.

Ne discende, ancora una volta, la necessità, in ambito tributario, di incoraggiare e consolidare tra Fisco e contribuente un rapporto fiduciario volto alla collaborazione reciproca. In sostanza, anche in ambito penale vige questo rapporto, altrimenti non esisterebbe la presunzione di innocenza dell'indagato: in altre parole, lo Stato considera il cittadino innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata accertata "al di là di ogni ragionevole dubbio", prima di irrogare la pena prevista dall'ordinamento giuridico per quella fattispecie di reato che, come previsto dall'art. 27 della Costituzione dovrà avere una "funzione rieducativa", volta a reintegrare il condannato nella società.

Si potrebbe provare a traslare questo ragionamento anche in ambito tributario. A riguardo, prescindendo dal cd. "regime dell'adempimento collaborativo", introdotto dal d.lgs. n. 128/2015 - di cui si parlerà più avanti – applicabile solamente alle imprese che possiedono determinati requisiti, giova ricordare che nel nostro Paese, da una decina di anni circa, lo sviluppo crescente della compliance fiscale ha portato a forme di

---

<sup>63</sup> Cfr: <https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Contenzioso/Rapporto-trimestrale-IV-trimestre-2022.pdf>

collaborazione tra l'Amministrazione e il contribuente, basate su un rapporto di reciproca fiducia, sempre più numerose. È previsto attualmente, ad esempio, che, in talune fattispecie, nei confronti della generalità dei contribuenti, l'Agenzia delle Entrate possa comunicare preventivamente eventuali anomalie riscontrate nella fase del controllo incrociato dei dati presenti nell'anagrafe tributaria, anche prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione e richiedere al contribuente di fornire ulteriori chiarimenti ovvero di ravvedersi spontaneamente. Appare così evidente che, in un rapporto siffatto, la sinergia tra Fisco e Contribuente potrebbe essere assimilato ad una funzione pedagogica rieducativa del contribuente da parte dell'AdE volta a prevenire l'illecito e a tutela della collettività.

#### **2.4 I Sistemi di Dialogo Fisco – Contribuente**

Come anticipato, il principio del contraddittorio rappresenta l'espressione massima del rapporto di collaborazione tra Amministrazione e Contribuenti i cui vantaggi sono stati ripetutamente descritti: si è infatti più volte ricordato come grazie al rapporto dialettico è molto spesso possibile sanare irregolarità commesse dal contribuente nell'adempimento degli obblighi fiscali, negoziando, ad esempio, "accordi" relativi al provvedimento finale che l'amministrazione emanerà nei suoi confronti. Nella pratica, il legislatore ha predisposto numerosi strumenti il cui obiettivo è proprio quello di favorire la compliance fiscale attraverso la concessione di rilevanti – forse fin troppo – garanzie nei confronti dei contribuenti a fronte di una significativa limitazione dei poteri esercitati dall'Amministrazione. L'obiettivo è evidentemente quello di facilitare, attraverso la reciproca interlocuzione, la creazione di un rapporto di fiducia tra le parti, riducendo il contenzioso a tutto vantaggio dell'Amministrazione finanziaria e, in definitiva, della collettività, considerati i costi del procedimento tributario.

#### **2.5 Le comunicazioni preventive**

Tradizionalmente, il rapporto “base” tra il Fisco e il contribuente – cosiddetto “*basic relationship*” - è stato definito come “un rapporto basato su una serie di obblighi formali imposti al contribuente in termini di adempimenti di compliance fiscale, controbilanciati da specifici strumenti e modalità di ispezione e controllo forniti dall’Amministrazione per verificare *ex post* il corretto assolvimento dei predetti obblighi fiscali”.<sup>64</sup> Questo tipo di relazione non prevede particolari forme di interlocuzione tra i predetti attori: l’intervento dell’Amministrazione segue sempre gli adempimenti del contribuente ovvero esclude qualunque forma di partecipazione al contraddittorio di quest’ultimo. La complessità del sistema burocratico-amministrativo comporta, poi, il più delle volte, notevoli ritardi nel controllo esercitato dall’Amministrazione – a maggior ragione nei confronti di soggetti che operano al di fuori del territorio nazionale – dando origine a diverse diseconomie e finendo per arrecare danni alla reputazione del contribuente, a prescindere dall’esito del contenzioso, semplicemente a causa della sua ingiusta esposizione alla pubblica opinione in ragione dei controlli da parte del Fisco.

Lo strumento delle comunicazioni preventive, introdotto con la legge n.190 del 2014, ha contribuito a migliorare l’efficienza del sistema fiscale nella fase dell’accertamento in quanto, da un lato permette al contribuente di regolarizzare la propria posizione fiscale prima della notifica di un atto impositivo, e dall’altro consente all’Agenzia delle Entrate di utilizzare le proprie risorse solo nei confronti di coloro che non si adeguano a seguito della notifica della “lettera di invito alla compliance”. In tale contesto, il contribuente ha in buona sostanza tre alternative: i) può fornire ulteriori informazioni all’Agenzia delle Entrate, in merito ad eventuali anomalie risultanti dall’incrocio tra la sua posizione fiscale ed i dati presenti nelle banche dati; ii) può ravvedersi, anche solo parzialmente, pagando una frazione del minimo delle sanzioni previste; iii) non fare nulla, confidando sul fatto che l’Agenzia delle Entrate non notifichi l’atto impositivo entro il termine di decadenza previsto dalla legge.

Le comunicazioni preventive costituiscono uno strumento importante nel passaggio da un’ottica di repressione ad una di prevenzione. Al fine di incentivare ulteriormente l’adempimento spontaneo, considerato che il ravvedimento operoso concede al contribuente “la possibilità di essere *compliant ex post* rispetto ad una

---

<sup>64</sup> LEONE, BONO, *Cooperative compliance: verso un nuovo rapporto fisco-contribuente*, op. cit., pag. 2

precedente situazione di *non compliance*<sup>65</sup>, potrebbe essere opportuno prevedere un'ulteriore riduzione delle sanzioni nei confronti di coloro che si ravvedono prima della notifica delle lettere di compliance.

### **2.5.1 Le obiettive condizioni di incertezza**

Gli errori commessi dal contribuente nella compilazione della propria dichiarazione fiscale non sempre derivano da una volontà di violare la normativa tributaria. Il legislatore, conscio delle difficoltà interpretative legate all'ermeneuticità del nostro sistema fiscale, ha creato una "via di fuga" per il contribuente. In particolare, l'articolo 8 del d. lgs. n. 546/1992, rubricato "Errore sulla norma tributaria" prevede che *"La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce"*. Inoltre, l'articolo 6, comma 2, del d. lgs. n. 472/1997, rubricato "Cause di non punibilità", che esclude la punibilità del contribuente quando la *"violazione è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazioni delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento"*. Infine, il comma 3 dell'articolo 10 della legge n. 212/2000 (c.d. statuto dei diritti del contribuente) prevede che: *"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"*.

Se da un lato, come anticipato, il legislatore calcola un margine di errore cui potrebbe incorrere il contribuente, dall'altro però non fornisce una definizione concreta della "obiettiva condizione di incertezza". A riguardo, tuttavia, è intervenuta, a più riprese, la Suprema Corte di Cassazione. Con la sentenza n. 24670/2007, dopo aver esplicitamente riferito le condizioni di obiettiva incertezza al contenuto, all'oggetto o ai

---

<sup>65</sup> MELIS, *Tax Compliance e sanzioni amministrative*, in Corporate Tax Governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa, MARINO, Giuffrè Francis Lefebvre, 2022, pag. 321-322.

destinatari della norma tributaria, ha affermato come tale formula faccia riferimento alla “interpretazione normativa”, affermando come *“il fenomeno di cui si deve determinare la natura può essere più brevemente indicato come quello dell’incertezza normativa oggettiva tributaria”, dove per “oggettiva” si intende che “essa assuma come giuridicamente rilevante, non lo stato di conoscenza insufficiente e insicura di un soggetto, quale che sia, ma l’esistenza di un’incertezza in sé e per sé, oggettivamente considerata appunto. [...] essa si differenzia dalla conoscibilità, o conoscenza potenziale, che, pur collocandosi in un’altra posizione mediana tra ignoranza e conoscenza tout court, è strutturalmente diversa dall’incertezza oggettiva. L’incertezza oggettiva non è più ignoranza, perché è conoscenza insicura ed equivoca di qualcosa, ma chi si trova calato in essa non è in grado di addivenire ad una conoscenza effettiva, piena e sicura”*.

In sostanza, secondo la Cassazione è appropriato parlare di incertezza normativa oggettiva *“solo se si afferma che l’incertezza normativa è così generale da estendersi a tutti i soggetti dell’ordinamento giuridico”*. Con le sentenze nn. 7765/2008 e 19638/2009, la Suprema Corte ha inoltre individuato degli indici attraverso i quali è possibile rilevare situazioni di incertezza normativa oggettiva che giustificano la mancata applicazione delle sanzioni che vengono qui di seguito riportati:

- la difficoltà di individuazione di disposizioni normative dovute al difetto di previsioni di legge;
- la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa;
- la contraddittorietà delle informazioni ottenute dall’amministrazione;
- la mancanza di una prassi amministrativa o l’esistenza di prassi contrastanti;
- la mancanza di precedenti giurisprudenziali o l’esistenza di orientamenti contrastanti;
- il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;
- il contrasto tra opinioni dottrinali.

Mentre secondo parte della dottrina anche l’Amministrazione finanziaria detiene il potere di accertare la sussistenza di condizioni obiettive di incertezza che ostano all’applicabilità delle sanzioni in sede di emissione dell’avviso di accertamento, secondo la Corte di Cassazione, il giudice è l’unico soggetto che può legittimamente disporre la

disapplicazione delle sanzioni, vincolando quindi tale potere alla necessaria irrogazione della sanzione da parte dell'Ente impositore.<sup>66</sup>

In dottrina è stato osservato che non sarebbe congruo impedire all'Amministrazione finanziaria di disapplicare autonomamente le sanzioni irrogate – senza quindi richiedere una pronuncia giudiziale – in quanto essa, più del giudice e già in una fase precedente, conosce la situazione in cui versa l'autore del fatto, anche con riferimento alla sua colpevolezza e all'individuazione del grado e della misura della sua punibilità.<sup>67</sup>

L'interpretazione della Corte di Cassazione, oltre a non trovare una esplicita conferma nella normativa tributaria, può costituire un ostacolo in tutti quei casi in cui la pretesa tributaria potrebbe essere definita, ad esempio, nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione, evitando il contenzioso.

## 2.6 L'obiettivo di favorire la Compliance ex ante

Come già accennato nei paragrafi precedenti, la cosiddetta “*basic relationship*” tra Fisco e contribuente, basata su una serie di obblighi posti in capo al secondo cui corrispondevano poteri esercitati dal primo solo *ex post*, si è dimostrata inadeguata nei casi in cui le parte in causa fossero i c.d. “grandi contribuenti”. In questi casi, infatti, l'accertamento svolto dall'amministrazione, oltre a richiedere ingenti spese e quantità di tempo a causa della complessità connaturata nel contribuente, finiva con l'incoraggiare un'ostilità reciproca nell'ambito della quale il contribuente, attraverso una “pianificazione fiscale aggressiva”, delocalizzava la propria attività all'estero in Paesi a bassa imposizione fiscale.

---

<sup>66</sup> PELLEGRIN, *Irrogazione delle sanzioni e circostanze esimenti*, Approfondimento n.5 NeoPA, 30 Marzo 2022, in cui si afferma che: “I giudici sono i soli ad avere l'autorità di accertare la sussistenza delle condizioni di equivocità ai fini della disapplicazione delle sanzioni, escludendo quindi la possibilità che l'incertezza possa essere rapportata al contribuente (a prescindere dal fatto che sia capace di interpretazione normativa qualificata) né tantomeno all'Amministrazione finanziaria poiché in quest'ultimo caso “il titolare del potere d'imposizione tributaria deve svolgere continuamente un'attività di interpretazione normativa, del cui risultato si deve dichiarare certo a prescindere dalle difficoltà incontrate, con la conseguenza che l'ufficio tributario non disapplicherà mai, di sua iniziativa, le sanzioni amministrative tributarie” (Cass. 24670/2007)”.

<sup>67</sup> MONDINI, *L'obiettivo incertezza della norma tributaria e la disapplicazione delle sanzioni amministrative tra primato del giudice e prospettive comunitarie*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2009, p. 1641.

Per queste ragioni, il legislatore ha tentato di intervenire per favorire, per quanto possibile, una *compliance ex ante* del contribuente, ponendo in essere, da un lato, un'attività di semplificazione degli adempimenti richiesti – come le dichiarazioni – e della struttura dei tributi, rendendoli più facilmente “comprensibili”<sup>68</sup> e, dall'altro, fornendo maggiori garanzie al contribuente, come la limitazione delle ipotesi di *revirement* dell'amministrazione, il riconoscimento della vincolatività delle decisioni nei confronti dell'amministrazione stessa e la formazione di “procedimenti partecipati” con l'obiettivo, in talune ipotesi, di ottenere una certezza *ex ante* sulla correttezza dell'operazione che il contribuente intende porre in essere.<sup>69</sup> Il legislatore tributario ha, quindi, introdotto un nuovo modello di attuazione del prelievo volto a garantire la veritiera rappresentazione del presupposto d'imposta, anticipando l'intervento dell'Amministrazione rispetto all'atto del contribuente e disancorando tale intervento dal controllo della dichiarazione. Per questa svolta, è stata determinante la crisi del sistema dei metodi di accertamento tributario, considerato che l'impianto tecnico, ancor oggi esistente, deriva dalle leggi di riforma degli anni settanta, e risulta decisamente inadeguato rispetto all'attuale sviluppo economico e insufficiente a fronteggiare i nuovi scenari dell'evasione e dell'elusione. Si ritiene che la crisi riguardi tutto il sistema, coinvolgendo “tanto il diritto sostanziale quanto quello procedimentale, tanto il diritto sanzionatorio quanto quello delle tutele”.<sup>70</sup>

Nei paragrafi successivi saranno analizzati gli strumenti di comunicazione messi a disposizione dal legislatore, al fine di favorire una *compliance ex ante* del contribuente.

### 2.6.1 Sistemi di monitoraggio

Una caratteristica del nostro sistema tributario è la predisposizione, da parte del legislatore, di istituti che si sostanziano in forme di “monitoraggio” dell'attività del contribuente e si inscrivono nel novero delle attività preventive di controllo del rischio di non conformità, conosciute come *compliance ex ante*. Fra questi rientra, ad esempio, la cosiddetta “dichiarazione dei redditi precompilata” che è stata introdotta negli ultimi anni, limitatamente alle imposte sui redditi, per facilitare l'assolvimento degli obblighi tributari

---

<sup>68</sup> MELIS, *La Cooperative compliance: una visione di sistema*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/2023, pag. 3 e ss.

<sup>69</sup> TAMBURRO, *Nuove prospettive nel rapporto tra Fisco e contribuente: a proposito di una recente colletanea in tema di c.d. 'Tax Assurance*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2026.

<sup>70</sup> GIOVANNINI, *Crisi dei metodi di accertamento tributario e prospettive di riforma: Introduzione*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, n. 3/2015.

e favorire l'emersione spontanea di basi imponibili".<sup>71</sup> In sintesi, l'Agenzia delle Entrate predispone il modello 730 precompilato e la dichiarazione dei redditi utilizzando i dati presenti nell'Anagrafe tributaria che riceve da banche, assicurazioni enti previdenziali, sostituti d'imposta, operatori sanitari, etc. e li mette a disposizione del contribuente tramite un apposito servizio online. Quest'ultimo può accettare o modificare la dichiarazione precompilata, oppure tenere conto dei dati ivi contenuti al fine di predisporre in autonomia, o con il supporto di un professionista, la propria dichiarazione dei redditi.

Se il contribuente decide di accettare la dichiarazione senza modifiche oppure procede ad apportare modifiche che non incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta o, ancora, si avvale di un Caf o di un professionista abilitato che appongono il visto di conformità sulla dichiarazione, accederà ad un regime "premile" tale per cui non sarà soggetto ai controlli cosiddetti "formali" ex art. 36-ter, d.p.r. n. 600/1973. La previsione di un vantaggio costituisce dunque un incentivo per il contribuente nell'adempire correttamente ai suoi obblighi fiscali. Allo stesso tempo, l'Agenzia delle Entrate può preservare le sue risorse evitando di intervenire *ex post* per verificare la correttezza di ogni dichiarazione che le viene presentata.

## **2.6.2 Indici sintetici di affidabilità fiscale**

Un altro strumento predisposto dal legislatore per "favorire l'emersione spontanea di basi imponibili, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e a rafforzare la collaborazione tra i contribuenti e la Pubblica amministrazione", è rappresentato dagli Indici Sintetici di Affidabilità Fiscale ("ISA").<sup>72</sup>

Gli ISA sono indicatori che, misurando attraverso un metodo statistico-economico, dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta, forniscono una sintesi di valori tramite la quale è possibile verificare la correttezza e la coerenza della gestione professionale o aziendale dei contribuenti consentendo di graduare l'affidabilità del contribuente riguardo gli adempimenti fiscali secondo una scala di valori da 1 a 10, dove il valore 10 indica la massima affidabilità. Gli ISA, che hanno sostituito, per effetto di quanto disposto dal d.l. n. 193/2016, gli studi di settore, consentono all'Amministrazione

---

<sup>71</sup> MELIS, *La cooperative compliance: una visione di sistema*, cit, pag. 6.

<sup>72</sup> CREMONA, MONARCA, TARANTINO, *Redditi Società di Persone*, IPSOA, 2021, pag. 517 e ss..

finanziaria di “monitorare” nel tempo ogni singola impresa<sup>73</sup> premiando il contribuente fedele. Infatti, al raggiungimento di un livello di affidabilità fiscale elevato – misurato su un arco temporale di 8 anni – il contribuente usufruisce di benefici premiali: ad esempio, con un punteggio pari a 8, dell’esonero dall’apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all’IVA e per un importo non superiore a 20.000 euro annui relativamente alle imposte dirette e all’IRAP; con un punteggio di 8,5, dell’esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all’art. 39, comma 1, lett. d), secondo periodo, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, e all’art. 54, comma 2, secondo periodo, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633; con un punteggio di 9 o 10, infine, dell’esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all’art. 38 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato. È inoltre previsto che, a partire da un punteggio almeno pari a 8, i contribuenti possono beneficiare dell’anticipazione di almeno un anno dei termini di decadenza per l’attività di accertamento, sia con riferimento al reddito di impresa e di lavoro autonomo, sia con riferimento all’imposta sul valore aggiunto.<sup>74</sup>

L’introduzione degli ISA, come già accennato, rappresenta un ulteriore strumento pensato dal legislatore per incentivare e consolidare il rapporto fiduciario fra Amministrazione fiscale e contribuente che comporta, per così dire, obblighi reciproci. L’Agenzia delle Entrate, nel caso di specie, prima della contestazione dell’omissione dell’adempimento, vale a dire la mancata presentazione dei modelli ISA, o dell’incompletezza o della mendacità delle informazioni richieste, mette a disposizione del contribuente le informazioni in proprio possesso, invitandolo ad adempiere correttamente e compiutamente all’obbligo disatteso. A fronte del mancato ravvedimento del contribuente, l’AdE può sanzionarlo con una sanzione variabile da 250,00 a 2.000,00 euro. Nei casi di omissione della comunicazione, l’Agenzia delle Entrate può procedere, previo contraddittorio, ad accertamento induttivo.

Per completezza di trattazione nel decreto del 28 aprile scorso del Vice Ministro dell’Economia e delle Finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 113 del 16 maggio

---

<sup>73</sup> MELIS, *La Cooperative Compliance: una visione di sistema*, op. cit., pag. 7.

<sup>74</sup> L’articolo 9-bis del d.l. n. 50/2017, convertito con modificazioni dalla L. n. 96/2017, prevede tali benefici alle lettere da a) a f) del comma 11. Con il Provvedimento n. 143350/2022 del Direttore dell’Agenzia delle Entrate sono stati poi individuati i livelli di affidabilità fiscale ai quali sono collegati i benefici premiali citati.

2023, sono contenuti i correttivi ISA anticongiunturali, applicabili al periodo di imposta 2022, elaborati da Sose sulla base di quanto previsto dall'articolo 148 del d.l. n. 34/2020. Nel decreto è presente la nuova causa di esclusione straordinaria dagli ISA, decisa lo scorso 6 aprile dalla Commissione di esperti – così come previsto dall'articolo 9-bis, comma 8, del decreto legge n. 50/2017 - e la versione 1.0.0 del software di calcolo dell'ISA, denominata "Il tuo ISA 2023", elaborata dall'Agenzia delle Entrate, che consentirà, utilizzando un criterio statistico-economico, il computo "corretto" di tutti gli ISA già approvati. In altre parole, in forza del suddetto decreto, i valori degli ISA, valevoli per la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2023, saranno commisurati agli effetti di natura straordinaria della crisi economica e dei mercati conseguente al perdurare della diffusione del Covid-19, alle tensioni geopolitiche, all'aumento del prezzo dell'energia, degli alimentari e delle materie prime e all'andamento dei tassi di interesse, così come previsto dall'articolo 2. Le "correzioni" dei valori degli ISA, stabilite dal decreto in parola, tengono conto anche delle variabili territoriali e della concentrazione della domanda e dell'offerta per singola area territoriale. I correttivi ISA anticongiunturali e gli effetti degli stessi sulle modalità di determinazione dei singoli punteggi di affidabilità fiscale sono illustrati nelle note metodologiche allegate al decreto del Vice Ministro. A tale riguardo, l'articolo 5 del decreto dispone che le note tecniche e metodologiche degli indici sintetici di affidabilità fiscale, approvati con i decreti del Ministro dell'economia e delle finanze del 21 marzo 2022 e dell'8 febbraio 2023, vengano integrate, a partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2022, secondo quanto riportato nell'allegato 3 al decreto in commento. I punteggi sintetici determinati dall'applicativo potranno essere utilizzati anche per il conseguimento dei benefici premiali previsti dal provvedimento direttoriale del 27 aprile 2023 (n. 140005/2023). L'articolo 8 del decreto in oggetto, infine, stabilisce che per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, gli indici sintetici di affidabilità fiscale, in vigore per il medesimo periodo d'imposta, non si applicano nei confronti dei soggetti che hanno aperto la partita Iva a partire dal 1° gennaio 2021. Tale causa di esclusione appare coerente con l'impianto metodologico, sulla base del quale sono stati individuate le modifiche straordinarie, che utilizza quale misura per determinare la portata del correttivo la contrazione dei margini (individuali e settoriali) subita dagli operatori economici, nel periodo d'imposta 2022, rispetto al periodo di imposta 2021. Coloro che saranno esclusi dall'applicazione degli indici, sulla base della predetta causa di esclusione, saranno comunque tenuti alla comunicazione dei

dati economici, contabili e strutturali richiesti nella compilazione del relativo modello ISA.

Se il d.l. n. 50/2017, al comma 6, prevede la non applicabilità degli indici ISA nel primo anno di attività delle imprese, la nuova disciplina, valevole per il periodo di imposta 2022, alla sua entrata in vigore, ne ritarderà prevedibilmente di un anno l'ammissione ai benefici premiali, lasciando invariato, invece, come detto, l'obbligo di comunicazione dei dati economici, contabili e strutturali attraverso il modello ISA. A parere di chi scrive, anche se il contribuente che ha aperto la partita Iva il 1° gennaio 2021 potrebbe apparentemente non essere incentivato, non adempiendo a tale obbligo di comunicazione, oltre a commettere un illecito, eventualmente punibile, si esporrebbe inevitabilmente al pregiudizio di inaffidabilità da parte dell'Amministrazione fiscale nei periodi di imposta successivi, ritardando "colpevolmente" la possibilità di accesso al regime premiale. I benefici premiali previsti dal suddetto d.l. 50/2017 come pure i correttivi ISA approvati lo scorso anno, per il periodo di imposta 2021, rappresentano un sicuro incentivo per i lavoratori autonomi e per le imprese. Come ricordato dalla stessa Agenzia delle Entrate, infatti: *"i contribuenti che nel 2021 hanno ottenuto un punteggio di affidabilità fiscale uguale o maggiore a 8, infatti, rappresentano il 44,6% di coloro che hanno applicato gli Isa, mentre nell'anno precedente, la percentuale di tali contribuenti era del 43,5% e, nel 2019, addirittura il 38,3%."*<sup>75</sup>

### **2.6.3 Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale**

Nell'ambito della compliance fiscale, rientrano gli accordi preventivi fra l'Amministrazione fiscale e le imprese con attività internazionale in merito a trattamenti fiscali di alcune operazioni transazionali. La normativa, contenuta nell'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973, introdotta dal d.lgs. n. 147/2015, sostituisce il previgente istituto del ruling internazionale e si pone come obiettivo quello di potenziare gli strumenti di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente al fine di garantire maggior certezza agli investitori circa il regime tributario applicabile a una specifica operazione.<sup>76</sup> Possono accedere alla

---

<sup>75</sup> Cfr. MADIA, *Ok della Commissione degli esperti ai correttivi Isa 2023 anti crisi*, Fiscooggi, 6 aprile 2023.

<sup>76</sup> CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile*, CEDAM, 2018, pag. 125.

procedura di ruling internazionale le imprese residenti con attività internazionale e quelle non residenti che operano in Italia per mezzo di una stabile organizzazione. Non sono ammessi alla procedura le persone fisiche e, in genere, tutti i soggetti che non esercitano attività d'impresa.

Con riferimento alle imprese residenti, la normativa in parola precisa che ne possono beneficiare quelle che si trovano nelle condizioni di cui al co. 7 dell'articolo 110 del TUIR ovvero tutte le imprese che intrattengono rapporti con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. Sono inoltre incluse le società il cui patrimonio, fondo o capitale è partecipato da soggetti non residenti oppure che partecipano al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti, nonché le imprese che abbiano corrisposto a soggetti non residenti o percepito dagli stessi dividendi, interessi o royalties.

L'oggetto degli accordi preventivi può riguardare:

- a. la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale di determinate operazioni infragruppo (*transfer pricing*);
- b. l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti: l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi, royalties e altri componenti reddituali a oppure da soggetti non residenti;
- c. preventiva definizione in contraddittorio dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza;
- d. valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

Nella relazione illustrativa al d.lgs. n. 147/2015 si afferma che gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale rientrano tra i recenti "interventi attrattivi per nuovi investitori esteri, volti a creare un contesto di maggiore certezza per gli operatori". Il riferimento è al "ruling sui nuovi investimenti" introdotto dall'articolo 2 del d.lgs. n. 147/2015, che disciplina l'interpello sul regime tributario applicabile ai nuovi investimenti effettuati in Italia, di valore superiore a 20 milioni di euro (per le istanze presentate dal 1° gennaio 2023, anche se relative a investimenti precedenti a tale data,

l'ammontare minimo degli investimenti non dovrà essere inferiore a 15 milioni di euro, ex articolo 8, commi 6 e 7, legge n. 130/2022), che producono anche benefici occupazionali. L'obiettivo del legislatore è evidentemente quello di rendere maggiormente "attraente" il sistema fiscale italiano, considerato che la variabile fiscale rappresenta un disincentivo per gli investitori soprattutto quelli esteri.

Al pari dell'interpello, quello degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale è un istituto che tende a privilegiare il dialogo preventivo tra Fisco e contribuente, dando la possibilità a quest'ultimo di rivolgersi all'Amministrazione finanziaria illustrando la soluzione che intende adottare al caso concreto; si giunge quindi ad una fase di contraddittorio che si conclude con la stipula di un accordo - tra il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate e il contribuente - che regola aspetti che incidono sul regime tributario dell'operazione, quali, ad esempio: i metodi di calcolo, i valori fiscali, gli utili o le perdite attribuibili alla stabile organizzazione. L'accordo così stipulato ha la funzione di ridurre il rischio di contestazioni successive da parte dell'Amministrazione finanziaria, garantendo una maggior certezza al contribuente e, di conseguenza, maggior fiducia. L'accordo ha efficacia vincolante per entrambe le parti e rimane in vigore per il periodo di imposta nel corso del quale è stipulato e per i quattro successivi; l'effetto vincolante, come nel caso dell'interpello, vige sin quando non sopraggiungono mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto.

La peculiarità dell'istituto consiste, però, a differenza di quanto avviene nel caso dell'interpello, nella strutturazione di un rapporto tra Fisco e contribuente duraturo che non si esaurisce, quindi, con l'atto posto in essere dall'Amministrazione. Proprio in virtù di questo stabile rapporto, è richiesta al contribuente la piena disponibilità di tutta la documentazione ritenuta necessaria dai competenti uffici dell'Agenzia delle Entrate. Deve inoltre consentire l'accesso dei funzionari degli uffici dell'Agenzia delle Entrate presso la sede di svolgimento dell'attività.<sup>77</sup> La norma prevede che finché vige l'accordo, l'Agenzia delle Entrate non può disporre accertamenti (di cui agli articoli 32 e seguenti del d.p.r. n. 600/1973) se non per questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo. In altri termini, è preclusa la possibilità di rimettere in discussione, in sede di accertamento, i criteri e le valutazioni concordate con il contribuente nell'accordo.

---

<sup>77</sup> MELIS, *La cooperative compliance: una visione di sistema*, op. cit., pag. 12.

## 2.6.4 Interpello e Interpello “nuovi investimenti”

Nell’ottica della *compliance ex ante*, riveste, come già ampiamente discusso, un ruolo importante l’interpello, attraverso il quale il contribuente può richiedere all’Amministrazione finanziaria chiarimenti riguardanti un caso concreto e personale in merito all’interpretazione, all’applicazione o alla disapplicazione di norme di legge di varia natura relative a tributi erariali, in modo tale da evitare la possibilità di incorrere in errori nell’adempimento degli obblighi tributari.

L’istituto dell’interpello è stato profondamente rivisto e modificato in base alle linee guida dettate dalla legge n. 23 dell’11 marzo 2014, rubricata “Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”. Le esigenze che hanno portato a tali modifiche possono essere individuate nella “garanzia di una maggiore omogeneità nel contesto della disciplina, sia per quanto attiene alla classificazione delle diverse tipologie sia, principalmente, per quanto riguarda la regolamentazione degli effetti e della procedura applicabile; riduzione dei tempi complessivi di lavorazione delle istanze per assicurare una maggiore tempestività nella redazione dei pareri; razionalizzazione dell’istituto anche attraverso la tendenziale eliminazione delle forme di interpello obbligatorio, attraverso un bilanciamento del peso degli oneri posti a carico dei contribuenti rispetto ai benefici, valutabili essenzialmente in termini di monitoraggio preventivo, per l’Amministrazione finanziaria”.<sup>78</sup>

I principi suddetti sono stati recepiti e attuati tramite approvazione del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, il quale ha introdotto misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23. Esaminando la nuova disciplina, ai sensi dell’articolo 11 dello Statuto del contribuente, emerge l’istituzione di differenti tipologie di interpello, con le quali il contribuente può richiedere il parere dell’Amministrazione finanziaria relativamente a un caso concreto e personale con riferimento:

1. all’applicazione delle disposizioni tributarie, nell’ipotesi in cui ricorrano condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e sulla corretta qualificazione delle fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime;

---

<sup>78</sup> ROSSETTI, *La disciplina degli interpelli – Prima parte*, in *La circolare tributaria*, n. 30/2018.

2. alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti;
3. all'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto a una specifica fattispecie;
4. alla sussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo.

Il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 29 aprile 2016 ha disciplinato le modalità applicative dell'interpello sui nuovi investimenti. Per quanto attiene alla nozione di "imprese", è stato stabilito che possono essere considerate tali:

- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del TUIR e le persone fisiche diverse da quelle che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del TUIR, in questo ultimo caso a condizione che l'investimento comporti lo svolgimento di un'attività commerciale o si traduca nella partecipazione al patrimonio di soggetti svolgenti attività commerciale;
- i soggetti di cui all'art. 73, co. 1 lett. a) e b) del TUIR;
- i soggetti di cui all'art. 73, co. 1 lett. c) del TUIR, relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata e i soggetti di cui all'art. 73, co. 1 lett. c) in casi diversi da questo ultimo ma a condizione che l'investimento comporti lo svolgimento di un'attività commerciale o si traduca nella partecipazione al patrimonio di soggetti svolgenti attività commerciale;
- i soggetti di cui all'art. 5, co. 1 del TUIR, ad eccezione delle società semplici;
- i soggetti di cui all'art. 73, co. 1, lett. d) del TUIR, con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato;
- i gruppi di società o raggruppamenti di imprese.

Nella circolare n. 25/E del 2016, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che il decreto attuativo include nel novero dei soggetti ammessi a presentare l'istanza di interpello sui nuovi investimenti non solo quelli esercenti attività commerciali che promuovono l'attività di investimento nell'esercizio dell'attività commerciale svolta ma anche quei soggetti i quali, pur non svolgendo attività commerciale, effettuano un investimento che comporti la creazione di una nuova attività economica o si traduca nella partecipazione

al patrimonio di soggetti svolgenti attività commerciali. Il decreto attuativo citato si sofferma anche nella definizione del “piano di investimento”, precisando che per esso deve intendersi un progetto di investimento nel territorio dello Stato, come descritto all’art. 2, comma 1 del d. lgs. n. 147/2015, ossia qualsiasi progetto di realizzazione di un’iniziativa economica avente carattere duraturo, nonché di ristrutturazione, ottimizzazione od efficientamento di un complesso aziendale già esistente, e di iniziative dirette alla partecipazione al patrimonio dell’impresa. L’investimento deve avere ricadute occupazionali significative e durature in relazione all’attività in cui avviene e la relativa realizzazione può avere durata pluriennale.

Crea non poche perplessità, tuttavia, la formula scelta dal legislatore riguardo al requisito delle “ricadute occupazionali significative e durature”, non fornendo il decreto indicazioni di dettaglio. La carenza normativa finirebbe infatti per lasciare all’Amministrazione finanziaria un margine di apprezzamento discrezionale troppo ampio circa i livelli occupazionali generati dal progetto, con la conseguenza che, qualora essi non fossero valutati rilevanti o duraturi, ciò potrebbe comportare l’inammissibilità dell’istanza di interpello e dunque il suo rigetto. A tal proposito, la stessa Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 25/E del 2016 è intervenuta per precisare che, a causa della mancanza di parametri normativi di riferimento, in sede istruttoria gli uffici competenti per territorio sono tenuti ad operare un’analisi, caso per caso, sulla base del *business plan* allegato dall’istanza.

Analizzando l’istituto dell’interpello sui nuovi investimenti nell’ottica della compliance fiscale appare evidente che, come per gli accordi preventivi, l’obiettivo è quello di incentivare il contribuente al corretto adempimento degli obblighi fiscali. Tuttavia non va tralasciato che il contribuente, inoltrando l’istanza all’Amministrazione finanziaria per ottenere chiarimenti, espone inevitabilmente le sue criticità. Ne discende che se da un lato, attraverso tale istituto, il contribuente si assicura la conoscenza dei requisiti indispensabili per l’ammissibilità dell’interpello, dall’altro mostrando le sue vulnerabilità, attraverso una piena *disclosure* degli elementi di fatto rilevanti ai fini qualificatori, rischia di esporsi a successive verifiche da parte dell’Amministrazione finanziaria, in caso di rigetto.

Partendo da questa premessa, è lecito chiedersi se il parere espresso dall’AdE al contribuente interpellante possa o meno legittimamente precludere ad altri contribuenti di ottenere la medesima risposta a fronte di situazioni analoghe sotto il profilo giuridico

e fattuale.<sup>79</sup> In linea generale, se l'Amministrazione si è già pronunciata su una medesima fattispecie, appare logico che gli altri contribuenti possano fare legittimo affidamento su quello specifico pronunciamento. Tuttavia, non va trascurato che alla base della compliance fiscale vi è uno scambio reciproco: la trasparenza del contribuente in cambio della preventiva conoscenza dell'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria di norme tributarie riguardanti il caso concreto e personale, sul quale sussistono obiettive condizioni di incertezza che pone come presupposto indefettibile l'esposizione del contribuente interpellante al Fisco. Ne discende, pertanto, che il parere espresso dall'AdE al contribuente interpellante deve intendersi operante esclusivamente per quest'ultimo ovvero "limitatamente al richiedente" e non può estendersi anche ad altri proprio in ragione del rapporto fiduciario, per così dire, "individuale". Tuttavia, la creazione di un archivio delle risposte dell'AdE agli interpelli consultabile on line ha contribuito, almeno in parte, a colmare le "lacune" normative, facilitando le scelte degli altri contribuenti – non interpellanti o interpellanti "tardivi" – edotti del presumibile orientamento interpretativo che l'Amministrazione finanziaria adotterà in sede di accertamento attraverso l'accesso al suddetto archivio.

Altra questione è se l'espressione "limitatamente al richiedente" possa comunque consentire un'interpretazione estensiva che coinvolga, tra i destinatari degli effetti della risposta fornita dall'Amministrazione, anche soggetti che, pur non avendo presentato domanda d'interpello, sono strettamente collegati al soggetto interpellante e alla fattispecie prospettata.<sup>80</sup> A tal proposito, non si può prescindere dall'esistenza dei principi di buona fede, imparzialità e corretto andamento dell'operato dell'Amministrazione su cui si impernia il nostro sistema fiscale e che impongono, così come ribadito dalla Cassazione, che l'efficacia vincolante della risposta possa "*estendersi anche a soggetti diversi dall'interpellante, che, in relazione all'atteggiarsi e alla struttura della fattispecie impositiva, nonché all'allocatione dei rispettivi obblighi, sono indissolubilmente legati alla questione investita dall'interpello*".<sup>81</sup>

In tema di efficacia vincolante della risposta di interpello fornita dall'Amministrazione finanziaria, va precisato che il parere espresso dall'AdE non vincola il contribuente, che può decidere di non uniformarsi. Gli uffici dell'AdE, invece,

---

<sup>79</sup> MELIS, "Cooperative compliance: una visione di sistema", op. cit., pag. 15.

<sup>80</sup> PURPURA, *Alcuni appunti sulla prospettata portata ultrasoggettiva dell'interpello ordinario*, in *Diritto e Pratica tributaria*, n.2/2022, pag. 408 e ss.

<sup>81</sup> Cass., sez. V, sent. n. 8740/2021.

salva la possibilità di rettificare il parere, non possono emettere atti impositivi e/o sanzionatori difformi dal contenuto della risposta fornita in sede di interpello, nel presupposto che i fatti accertati coincidano con quelli rappresentati nell'istanza. Diverse sono le tesi che sono state formulate a sostegno dell'efficacia vincolante per il Fisco dell'interpello preventivo. Secondo una di queste, l'istituto dell'interpello rappresenta l'espressione dei principi costituzionali di buona fede e di affidamento. In virtù di tali principi, l'Amministrazione finanziaria non può evidentemente porre in essere comportamenti contraddittori volti ad alimentare la situazione di incertezza del contribuente interpellante. Tale divieto viene sancito non solo al fine di tutelare il legittimo affidamento del contribuente, ma anche per garantire la piena applicazione del principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione, che impone di operare in modo chiaro e lineare, tale da fornire ai cittadini regole di condotta certe e sicure, soprattutto quando da esse possano derivare conseguenze negative.<sup>82</sup>

Una seconda tesi fonda l'efficacia vincolante dell'interpello sul principio di certezza del diritto. Si tenga conto, in proposito, che in ambito tributario è molto sentita l'esigenza di prevenire possibili controversie tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, attraverso procedimenti idonei a definire *ex ante* la regola del caso concreto, vincolando l'Amministrazione.

Una terza tesi, infine, fa discendere l'efficacia vincolante della risposta all'interpello del Fisco dalla funzione di accertamento. In altre parole, i fautori di questa tesi sostengono che l'Amministrazione pronunciandosi "consuma in effetti una frazione del suo potere di accertamento".<sup>83</sup> Di conseguenza, quest'ultima potrà solo accertare, in una fase successiva, se il contribuente ha posto in essere un comportamento difforme.<sup>84</sup>

## 2.7 Il Revirement dell'Amministrazione finanziaria

Avendo le sentenze della Corte di Cassazione n. 21872/2016 e n. 25905/2017 statuito che il contenuto delle circolari e delle risoluzioni dell'AdE non vincoli né i contribuenti né i giudici, non costituendo fonte di diritto, ne discende che di fronte alle norme tributarie, l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente si trovano su un piano

---

<sup>82</sup> Cons. Stato sez. III, 2 settembre 2013, n. 4364

<sup>83</sup> MICCINESI, *L'interpello*, in MARIONGIU (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli Editore, 2004.

<sup>84</sup> MELIS, *La Cooperative compliance: una visione di sistema*, op. cit.

di sostanziale parità. Per quanto riguarda il contribuente, poiché il contenuto della circolare non costituisce un vincolo giuridico, egli è pienamente libero di non adottare il comportamento ad essa conforme, coerentemente con il principio di autotassazione su cui si fonda il nostro sistema tributario. La circolare non vincola, come detto, neanche gli Uffici gerarchicamente subordinati dell'Amministrazione: essi possono disattenderla (anche se, nella pratica, è raro che ciò si verifichi), senza che, per questo motivo, il provvedimento concreto adottato dall'ufficio possa essere ritenuto illegittimo “per violazione della circolare”.

Fatte queste premesse, la questione di rilievo da dirimere attiene gli effetti del provvedimento emanato dall'autorità competente, nei confronti dell'autorità stessa. Si potrebbe affermare, infatti, che la circolare non vincola nemmeno la stessa autorità che l'ha emanata, la quale resta libera di modificare, correggere e anche completamente disattendere l'interpretazione adottata – cosiddetto “*revirement*” - negli atti posti in essere in futuro. L'azione di *revirement* è espressione del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, in base al quale, genericamente, se ad esempio l'AdE ravvisasse un errore, potrebbe annullare una disposizione innanzi emanata e sostituirla, senza assoggettarsi alla decisione di un giudice. L'esercizio discrezionale di questo potere, come è evidente, pone in essere l'obbligo di tutelare il contribuente di fronte al mutamento di indirizzo (interpretativo) dell'amministrazione.

Negli ultimi anni, il dibattito dottrinale ha prospettato l'applicabilità del principio di buona fede nel diritto tributario<sup>85</sup>: in altre parole, una volta che l'amministrazione finanziaria ha adottato un determinato comportamento, non può discostarsi rispetto ai rapporti posti in essere e conformati a quel comportamento. Come ricordato all'inizio del capitolo, la dottrina si è prodigata nell'intento di garantire la tutela del contribuente dinanzi a comportamenti contraddittori dell'Amministrazione finanziaria, riconoscendo, ad esempio, che l'affidamento debba ricevere una tutela piena anche in rapporti non paritari, almeno formalmente, come quello in questione. Ne consegue che ogni atto impositivo emanato in violazione di precedenti indirizzi ermeneutici potrebbe, pertanto, essere suscettibile di annullamento.

Alla dottrina si aggiunge la giurisprudenza di Cassazione, secondo la quale “*il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia*

---

<sup>85</sup> G. Melis, Manuale di Diritto Tributario, Giappichelli Editore, Quarta Edizione, 2022, pag. 156.

*tributaria dall'art. 10, comma 1, della L. n. 212/2000, trovando origine nella Costituzione, e precisamente negli artt. 3, 23, 53, 97, espressamente richiamati dall'art. 1 del medesimo Statuto, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa. A differenza di altre norme dello Statuto, che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente, la previsione del citato art. 10 è dunque espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della L. n. 212/2000*<sup>86</sup>.

L'immanenza dei principi di tutela del legittimo affidamento e di quello di buona fede garantiscono il cittadino dal *revirement* da parte dell'Amministrazione finanziaria. A tal proposito, si richiama la disciplina degli accordi preventivi, in cui il legislatore prevede che, una volta sottoscritto l'accordo, salvo mutamenti delle condizioni di fatto e di diritto, l'Agenzia delle Entrate subisce una limitazione nella facoltà di autotutela, non potendo rimettere in discussione quanto concordato con il contribuente. All'orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione fa eco, in tema di interpelli, l'articolo 11 dello Statuto del Contribuente che espressamente sanziona con la nullità gli atti di accertamento emanati dall'Amministrazione finanziaria che dovessero risultare difformi dalla risposta fornita all'interpellante. La regola in esame trova un'attenuazione, nello stesso comma 3 dell'articolo 11, in caso di rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'amministrazione finanziaria riguardo a comportamenti "fiscali" successivi rispetto a quelli per cui è stato richiesto il parere attraverso l'interpello escludendo, quindi, un effetto retroattivo.

Se da una parte, quindi, il legislatore si propone di tutelare il legittimo affidamento del contribuente, dall'altra, attraverso la previsione di cui al comma 3 dell'articolo 11 dello stesso Statuto dei diritti del contribuente – "*salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante*" - di fatto, rischia di minare le fondamenta del rapporto di fiducia intercorrente con il Fisco: le garanzie del contribuente potrebbero, infatti, venir meno improvvisamente (anche se solo con effetti postumi), qualora l'Amministrazione finanziaria dovesse modificare la propria posizione interpretativa. Si pensi, ad esempio, agli esiti nefasti sul "piano d'impresa" di un successivo "*revirement*

---

<sup>86</sup> Cass., n. 21513/2006, n. 7080/2004, n. 17576/2002 e n. 10982/2009.

*interpretativo*” da parte dell’Amministrazione tributaria dopo che il contribuente si sia determinato a compiere una determinata operazione economica sulla base dell’indirizzo interpretativo precedentemente fornitogli, in risposta al suo interpello, dall’Amministrazione medesima.

In tema di garanzie *inter partes*, tuttavia, la nuova disciplina introdotta con il d.lgs. n. 147/2015, il cosiddetto “Interpello sui nuovi investimenti”, pur non sanando integralmente le incongruenze innanzi evidenziate, segna un decisivo avanzamento, seppur limitato al tema degli investimenti. A tal proposito, si ricordi che l’interpello nuovi investimenti rappresenta una forma di interpello anomala: con esso l’impresa non chiede l’interpretazione di una norma, bensì rappresenta l’investimento che vuole effettuare (di una certa rilevanza), che abbia ricadute occupazionali. L’articolo 2 del decreto in parola stabilisce, infatti, che il contenuto della risposta di interpello, resa dall’autorità competente, vincola la stessa autorità e resta valido finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali è stata resa o desunta la risposta, “*con conseguente nullità di ogni atto di qualsiasi genere, anche di carattere impositivo o sanzionatorio, emanato dall’Amministrazione finanziaria in difformità a detto contenuto*”.

Il percorso logico seguito per arrivare ad una soluzione tale è stato lungo e complesso in un ambito – come quello del diritto tributario – in cui è stato dapprima necessario ricavare l’esistenza di principi, come quello della buona fede e del legittimo affidamento, che non erano resi espliciti dal legislatore. Non si deve però dimenticare che questa soluzione, seppur fondamentale, è ancora limitata ad una circoscritta serie di ipotesi. Si auspica in tempi rapidi un intervento normativo che renda possibile blindare gli effetti di un rapporto fiduciario tra Fisco e Contribuente, magari attraverso una revisione normativa dell’istituto dell’adempimento collaborativo che renda possibile, in tempi brevi, l’ampliamento della platea dei contribuenti coinvolti

## CAPITOLO III

### La Cooperative Compliance

#### 3. Premessa

Se il fenomeno della “*non compliance*” ha segnato la storia della nostra Repubblica fino ai giorni nostri<sup>87</sup>, l’attenzione esplicita dello Stato verso la compliance fiscale – e quindi la necessità di costruire un rapporto di fiducia tra Fisco e contribuente – si può far risalire alla legge n. 241 del 1990, che consente l’accesso ai documenti detenuti dalla Pubblica Amministrazione riguardanti attività di pubblico interesse da parte del cittadino che abbia un interesse diretto, concreto ed attuale rispetto ai documenti medesimi e, al contempo, garantisce la trasparenza dell’azione dei poteri pubblici. Ad essa hanno fatto seguito le numerose “Carte dei servizi” che hanno posto al centro dell’azione amministrativa il tema della “*customer satisfaction*”, inteso come quell’articolato processo volto a rilevare il grado di soddisfazione di un cliente o di un utente riguardo le sue aspettative nell’ottica del miglioramento del prodotto o del servizio offerto. A tal proposito, con riferimento alla Pubblica Amministrazione, sarebbe più corretto fare riferimento alla “*citizen satisfaction*”, cioè alla soddisfazione del cittadino inteso non soltanto come cliente o utente di un determinato servizio, ma come destinatario attivo delle politiche della Pubblica Amministrazione.

Sempre nel 1990, l’OCSE, in uno dei più risalenti report<sup>88</sup> pubblicati, si è soffermata sull’analisi dei diritti e doveri fondamentali dei contribuenti, evidenziando la mancanza di disposizioni normative volte a fornire loro adeguata tutela all’interno dei vari ordinamenti. Al fine di superare tale lacuna, negli anni a seguire si è teorizzata la creazione di uno Statuto del contribuente Europeo, ovvero un insieme di disposizioni volte a garantire la realizzazione di una politica fiscale omogenea, equa ed orientata alla crescita economica di tutti gli Stati coinvolti anche attraverso l’eliminazione delle sterili - quanto inefficaci – norme agevolative, dannose per il sistema tributario, e l’introduzione di leggi volte alla promozione degli investimenti all’interno del mercato internazionale.<sup>89</sup>

Uno Statuto del contribuente “europeo” – si riteneva - avrebbe avuto un ruolo importante in qualsiasi strategia di lotta alla frode e all’evasione fiscale, garantendo al

---

<sup>87</sup> ANDREONI, ERARD, FEINSTEIN scrivono: “*Il problema della tax compliance è vecchio come le tasse stesse*”, in *Journal of Economic Literature*, 1998, pag. 816-860.

<sup>88</sup> OECD, *Taxpayers’ Rights and obligations – a survey of the legal situation in OECD countries*, 1990.

<sup>89</sup> CARACCIOLI, GHISELLI, MATTIA, RIZZARDI, VALENTE, *Proposte per una politica fiscale più equa, una riforma della giustizia e uno Statuto del contribuente europeo*, in *Corriere Tributario* n. 23/2014.

contribuente un'adeguata informazione – sia a livello nazionale che internazionale – sulle norme fiscali in vigore nell'UE e negli Stati membri di sua “competenza”. In particolare, ad esempio, la creazione di apposite piattaforme informative digitali dedicate ai contribuenti non residenti negli Stati membri, avrebbe agevolato il rispetto degli obblighi fiscali, ed assicurato una maggior compliance fiscale.

In definitiva, l'idea della creazione di uno Statuto unico sin da allora era quella di favorire lo sviluppo di relazioni tra Amministrazione finanziaria e contribuenti improntate alla trasparenza e alla cooperazione leale, ispirate alle “buone pratiche amministrative” degli Stati membri, attraverso principi e norme volte a rafforzare la cooperazione, la fiducia e l'affidabilità tra autorità competenti e imprese, in modo da garantire più trasparenza sui diritti e gli obblighi di queste ultime.

Nei fatti, il progetto originario dello Statuto del Contribuente europeo, che avrebbe dovuto garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente e consentire un equilibrato rapporto tra cittadino e fisco fondato sulla leale collaborazione e il reciproco affidamento non è mai stato realizzato. Mentre nel resto d'Europa furono comunque introdotti nei primi anni '90 diversi istituti giuridici che già allora prevedevano una serie di tutele nell'ambito del “rapporto d'imposta” con l'Amministrazione finanziaria, nel nostro Paese solo dieci anni dopo il suddetto rapporto OCSE si è arrivati, attraverso la promulgazione della legge n. 212/2000, al riconoscimento di maggiori tutele e garanzie in favore dei contribuenti.

### **3.1 Percorso evolutivo**

### **3.2 Il ruolo dell'OCSE: il rapporto 2008**

Il presupposto storico più importante nello sviluppo dell'istituto della *cooperative compliance* così come lo intendiamo oggi, è costituito dall'elaborazione – nel 2008 – di un nuovo report<sup>90</sup> da parte dell'OCSE, incentrato sul ruolo degli intermediari nell'ambito della pianificazione fiscale aggressiva. Fino a quel momento, la relazione di base tra l'Agenzia delle Entrate ed il contribuente, seppure con delle lievi differenze a seconda dell'area geografica di riferimento, è stata caratterizzata da una sostanziale

---

<sup>90</sup> OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008

contrapposizione che costituiva, di fatto, un disincentivo per i contribuenti ad adempiere correttamente agli obblighi fiscali.

Il documento informativo summenzionato ha proposto, invece, l'instaurazione di un nuovo rapporto di collaborazione – la cosiddetta “*enhanced relationship*” – tra grandi contribuenti, consulenti fiscali ed amministrazioni finanziarie, ponendo in evidenza la necessità, anche da parte dei consulenti fiscali, di orientare il proprio comportamento verso maggiori standard di trasparenza ed etica.<sup>91</sup> Nello stesso venivano espresse anche raccomandazioni, sia per l'amministrazione fiscale sia per le banche, finalizzate alla costruzione di una solida relazione cooperativa. Le raccomandazioni, in particolare, incoraggiavano le amministrazioni fiscali, il settore bancario e il legislatore ad agire in modo costruttivo al fine di acquisire una comprensione condivisa del contesto commerciale in cui esse operavano e dei collegamenti tra i sistemi fiscali e gli strumenti di vigilanza messi a disposizione.

La “relazione rafforzata” voluta dall'OCSE, può essere intesa, secondo l'IFA (*International Fiscal Association*) come “una relazione istituzionale specificatamente definita, basata su intenzioni mutualmente espresse e non su regole dettagliate, a cui i contribuenti e le autorità fiscali accedono volontariamente andando oltre le loro obbligazioni legali di base. La suddetta relazione si basa su una 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 a una valutazione del corretto ammontare di imposte tenendo in considerazione la *ratio* e lo scopo della normativa fiscale (invece di tenere in considerazione solo l'interpretazione letterale della norma) rispettando gli obblighi e i diritti di entrambe le parti da un punto di vista procedurale nel caso di disaccordo sul corretto ammontare di imposte dovute”.

Dalla definizione appena esposta si possono desumere gli elementi fondamentali di un regime di *enhanced relationship*, i cosiddetti “*five key pillars*”, qui di seguito riportati in estrema sintesi:

---

<sup>91</sup> TAMBURRO, *Nuove prospettive nel rapporto tra fisco e contribuente: a proposito di una recente collettanea in tema di c.d. “tax assurance”*, op. cit., pag. 951.

- la comprensione del business, ossia la capacità dell'Amministrazione fiscale di individuare il settore in cui opera l'impresa e comprendere la finalità delle attività poste in essere dal contribuente, con l'obiettivo di scongiurare l'incertezza del diritto e, allo stesso tempo, limitare la creazione di contenziosi fiscali eccessivamente lunghi ed onerosi;
- l'imparzialità, ossia la capacità delle autorità fiscali di approcciarsi alla risoluzione delle questioni sottoposte, con obiettività di giudizio e senza discriminare taluna delle parti;
- la proporzionalità nella gestione delle risorse, ossia la scelta, da parte dell'Amministrazione fiscale, di concentrare le proprie risorse sui contribuenti meno collaborativi e trasparenti nei confronti dell'Amministrazione stessa;
- l'apertura e reattività, 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 venga posta in essere;
- la comunicazione e trasparenza da parte dei contribuenti, intesa come la propensione di costoro ad adempiere tempestivamente alle 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. Allo stesso tempo, l'azione dell'Amministrazione finanziaria deve improntarsi alla massima trasparenza e deve dotarsi di strategie condivise, con l'obiettivo di dar vita ad un sistema fiscale senza distorsioni interpretative e incertezza nelle modalità di attuazione.<sup>92</sup>

Per comprendere la portata dell'intervento dell'OCSE, bisogna analizzare brevemente il contesto storico in cui il rapporto è stato redatto. In particolare, facendo riferimento solo al nuovo millennio, è il caso di ricordare il fallimento, nel 2001, della Enron Corporation, una delle più grandi multinazionali statunitensi operante nel campo dell'energia, dal gas all'elettricità. **Una bancarotta fraudolenta tra le più grandi della**

---

<sup>92</sup> GERMANI, MARIOTTI, *La Cooperative compliance: come cambia il rapporto tra fisco e contribuente*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, n. 6/2016.

**storia americana** che portò a decine di condanne, lasciò senza lavoro 20 mila persone e causò la perdita di miliardi di dollari di fondi pensione degli stessi dipendenti. Le indagini appurarono frodi contabili, per mascherare le perdite, ed “agevolazioni” del governo, in cambio di aiuti nelle campagne elettorali o donazioni in denaro o in pacchetti azionari a numerosi uomini politici di entrambi i partiti, repubblicano e democratico. Da quel momento, anche per la risonanza mediatica dello scandalo finanziario, si pose la necessità di intervenire sui sistemi di controllo interno delle società, evidentemente ancora inadeguati, al fine di prevenire i comportamenti fraudolenti del *management* imponendo l’adozione di un modello organizzativo e di gestione – cosiddetto “*corporate governance*”- che fosse in grado di prevenire o quantomeno di ridurre il rischio di illeciti penali.

Per giungere alla prima, ancorché limitata, soluzione al dannoso problema della mancanza di un apparato organizzativo e di gestione interno alle aziende in grado di limitare il rischio di esposizione ad illeciti penali da parte del *management*, si è dovuto aspettare il 2002: in quell’anno, negli Stati Uniti, il Congresso approvò la normativa *Sarbanes-Oxley Act* (SOX), applicabile alle sole società quotate, per proteggere azionisti e creditori in generale dagli errori di contabilità e dalle prassi fraudolente in azienda poste in essere dagli amministratori. L’obiettivo del legislatore era quello di ristabilire la fiducia della nazione e degli investitori nei confronti delle multinazionali, fissando nuovi obblighi di legge, tra i quali la predisposizione di controlli interni per la regolarità e la tracciabilità delle informazioni finanziarie, la responsabilità personale e oggettiva del CEO (*Chief Executive Officer*) e del CFO (*Chief Financial Officer*) per l’informativa di bilancio, l’aumento delle pene per il falso in bilancio e altri illeciti fiscali.

Quattro anni più tardi, nel 2006, il *Financial Accounting Standard Board*, un’organizzazione indipendente senza scopo di lucro che stabilisce regole contabili per le aziende pubbliche e private negli Stati Uniti, interpretando i principi contabili generalmente accettati, ha elaborato la FASB n.48, “*Accounting for Uncertainty in Income Taxes*”, richiedendo alle società di riconoscere, misurare, presentare e divulgare le posizioni fiscali incerte che assumono, o si presume che assumeranno, nelle loro dichiarazioni dei redditi. Le “*uncertain tax positions*” si riferiscono a quelle posizioni che adottano le imprese con riferimento ad un determinato evento rispetto ad una normativa tributaria incerta, per le quali la probabilità di superare una verifica fiscale – incluso l’esito di un eventuale contenzioso – non supera il 50%.

In conclusione, alla luce di quanto innanzi ricordato, appare evidente quanto l'intervento dell'OCSE, rendendo pubblici i dati ottenuti dagli studi in materia di evasione ed elusione fiscale da parte delle imprese, abbia contribuito a superare il rapporto conflittuale tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti attraverso l'adozione di adeguati modelli organizzativi e di gestione delle imprese prevenendo, ad esempio, fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva che, nel recente passato, interessavano sempre più imprese con l'intento di ottenere vantaggi fiscali attraverso il trasferimento delle fonti di reddito in Stati considerati come "paradisi fiscali".

Per giunta, non va trascurato che la *corporate governance* migliora significativamente la compliance fiscale obbligando gli amministratori delle società a valutare in primis la variabile fiscale delle operazioni che intendono porre in essere,<sup>93</sup> assicurandosi di non agire *contra legem*.

### 3.2.1 Il Progetto Pilota del 2013

Sulla base delle "linee guida" elaborate nell'appena citato Report del 2008, lo stesso OCSE, nel 2013, ha pubblicato un rapporto avente per oggetto la concreta implementazione del nuovo modello di cooperazione tra Fisco e contribuente<sup>94</sup>, sostituendo il concetto di "*enhanced relationship*" con quello di "*cooperative compliance*", con l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra Amministrazione fiscale e contribuente utile a garantire un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti.

Dallo studio è emerso che tutti i 24 Stati membri dell'OCSE, oggetto di analisi, avevano sviluppato e/o implementato un modello di *cooperative compliance* e lo stesso Report fornisce un quadro di sintesi dei vari modelli adottati nei diversi Paesi di cui, qui di seguito, si riportano, in sintesi, alcuni esempi:

- l'**Australia**, nel 2001, ha formalizzato un modello che prevede la possibilità di stipulare un accordo annuale, il cosiddetto *Annual Compliance Arrangements* (ACA), concordando metodi di comunicazione e obiettivi fra Amministrazione

---

<sup>93</sup> TAMBURRO, *Nuove prospettive nel rapporto tra fisco e contribuente: a proposito di una recente collettanea in tema di c.d. "tax assurance"*, op. cit., pag. 941 e ss.

<sup>94</sup> OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, 2013.

fiscale e grandi contribuenti che facilita l'identificazione dei rischi fiscali consentendo di evitare verifiche e controversie fiscali costose;

- la **Francia**, nel 2013, diede avvio ad un progetto “pilota”, incentrato sulla “*relation de confiance*”, che prevedeva una serie di obblighi a carico del contribuente e dell'Amministrazione fiscale oltre a procedure “snelle” di controllo preventivo all'atto della dichiarazione dei redditi, che evolve e si perfeziona con la legge sulla pubblica amministrazione, approvata il 10 agosto 2018, nota come “Essoc” (*État au service d'une société de confiance*). Con la promulgazione di questa legge, lo Stato francese da una parte ha introdotto il “diritto all'errore” per il cittadino che opera in buona fede nelle relazioni con la pubblica amministrazione e dall'altra ha stabilito che i rapporti tra i cittadini e lo Stato debbano svolgersi secondo principi di dialogo e fiducia reciproca. Il *partenariat fiscal*, che costituisce la traduzione francese della *cooperative compliance* di ispirazione OCSE, consente alle imprese di mettere in sicurezza le proprie posizioni fiscali ed evitare lunghi contenziosi con esiti talvolta incerti. Anche se è innegabile che l'obbligo di trasparenza richiesto generi un carico di lavoro significativo per le aziende, esso deve essere soppesato con quello richiesto a posteriori nell'ambito di un controllo contabile. Inoltre, la partnership consente alle imprese di beneficiare di un trattamento di favore in caso di errore in buona fede rivelato nell'ambito della partnership. I conguagli notificati sono infatti al netto delle penali e gli interessi di mora sono dimezzati.
- nel **Regno Unito**, la *Her Majesty's Revenue and Customs*, autorità responsabile per la riscossione delle imposte, ha elaborato un modello di compliance per i grandi contribuenti, basato sulla gestione del rapporto con il cliente. Tale processo si sostanzia nel mantenimento dei propri clienti da parte dell'impresa o, in alternativa, nell'aumento delle relazioni con i clienti più importanti, nella fidelizzazione ulteriore dei clienti che hanno maggiori rapporti con l'impresa o, da ultimo, nella trasformazione degli attuali clienti in “procuratori”, ossia consumatori che lodano l'azienda incoraggiando altre persone a rivolgersi alla stessa per i loro acquisti.
- l'**Olanda**, nel 2005, ha introdotto nell'ordinamento tributario un modello di *cooperative compliance*, definito “*Horizontal Monitoring*”, anch'esso basato sulla fiducia e sulla trasparenza reciproche tra imprese e autorità fiscali. Il “buon

rapporto” tra le parti è sancito da un accordo di conformità. In particolare, le autorità fiscali devono fare affidamento sulla volontà degli imprenditori di adempiere in modo corretto ai propri obblighi fiscali; per parte sua, l'imprenditore deve mostrare di saper gestire il rischio fiscale informando tempestivamente l'ispettore fiscale fornendogli le informazioni pertinenti e questi fornirà una rapida valutazione.

All'interno del documento, l'OCSE ha previsto che la *cooperative compliance* si basi sulla predisposizione, da parte del contribuente, di un insieme di regole, procedure, strutture organizzative e presidi, volti a consentire la rilevazione, la misurazione, la gestione ed il controllo del rischio fiscale, inteso come rischio di incorrere in violazione di norme tributarie o contrasto con principi e finalità dell'ordinamento, cosiddetto *Tax Control Framework*, che assicuri una “chiara ed obiettiva verifica dell'abilità del contribuente di offrire trasparenza e fornire informazioni”.<sup>95</sup> L'OCSE ha proposto, in sostanza, che l'Amministrazione finanziaria e le grandi imprese mantengano un rapporto dialettico costante, basato sulla fiducia e la trasparenza reciproche, allo scopo di prevenire anziché reprimere le violazioni fiscali, attraverso un confronto preventivo su particolari tematiche, quali ad esempio fiscalità internazionale o riorganizzazione aziendale, finalizzato ad agevolare i contribuenti più “virtuosi” e disincentivare quelli avvezzi al compimento di operazioni evasive o elusive. La trattazione preventiva delle problematiche più complesse produrrebbe sicuramente una maggior certezza *ex ante* e ridurrebbe di fatto le possibilità di contestazione in sede di verifica *ex post*.

Il 25 giugno 2013, con un comunicato stampa, diffuso attraverso il proprio sito Internet, l'Agenzia delle Entrate si è rivolta ai cosiddetti “grandi contribuenti”<sup>96</sup>, chiedendo loro la disponibilità ad aderire, entro il 31 luglio dello stesso anno, alla selezione per un progetto pilota in tema di *cooperative compliance*. L'obiettivo era quello di istituire un nuovo regime, più efficace rispetto al tutoraggio - strumento che consente di diversificare le modalità di controllo fiscale in base ai risultati di specifiche analisi di rischio effettuate sul singolo contribuente, che tengono in considerazione non soltanto il

---

<sup>95</sup> GALARDO, “*Cooperative compliance*”: relazioni Fisco-contribuente, la nuova sfida, in *Corriere Tributario*, n. 36/2016, pag. 2735.

<sup>96</sup> Sotto il profilo tecnico-fiscale, si definiscono grandi contribuenti i soggetti che, con riferimento all'anno d'imposta 2011, hanno conseguito un volume d'affari o ricavi di almeno 100 milioni di euro. Ciò nonostante, l'Agenzia inizialmente ha inoltrato la richiesta di adesione al progetto ai soli contribuenti con volume d'affari maggiore o uguale a 10 miliardi di euro.

suo “comportamento fiscale”, ma anche le caratteristiche del settore produttivo in cui esso opera – che prevedesse l’assunzione di più incisivi impegni sia da parte del contribuente che da parte dell’Amministrazione finanziaria. Il requisito richiesto per la partecipazione era rappresentato dalla predisposizione di modelli di organizzazione e gestione idonei a prevenire la commissione di reati, di cui all’art. 6 del decreto legislativo n. 231/2001<sup>97</sup>, oppure, in alternativa, di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (cosiddetto *Tax control framework*, di cui tratteremo in seguito).

L’Agenzia delle Entrate ha così ottenuto l’adesione di 84 imprese, operanti all’interno del nostro Paese, alcune delle quali avevano già in precedenza sperimentato forme di collaborazione con Amministrazione finanziarie di altri Stati specialmente in materia di trasferimento di proprietà di beni e servizi tra entità appartenenti ad un medesimo gruppo multinazionale, per chiarimenti in merito al regime degli oneri documentali. Sono stati così creati numerosi tavoli tecnici attraverso i quali è iniziato il confronto con tutte le imprese che avevano aderito al programma. Tuttavia, il risultato non è stato quello sperato: infatti, delle 84 imprese che inizialmente avevano aderito, hanno, di fatto, partecipato al progetto solo 14, tutte intenzionate a definire concretamente le caratteristiche fondanti dell’auspicato rapporto tra Autorità fiscale e imprese in tema di adempimenti. In particolare, i temi più discussi hanno riguardato le caratteristiche dei modelli interni di gestione del rischio fiscale, gli elementi e le peculiarità del nuovo rapporto Fisco-contribuente, gli adempimenti richiesti, gli incentivi forniti al contribuente e gli impegni da parte dell’Agenzia delle Entrate;<sup>98</sup> il tutto, al fine di fornire elementi utili ad elaborare i provvedimenti attuativi del regime di *cooperative compliance*.

Il Progetto Pilota è stato interrotto prima della sua conclusione, nel 2014, con la promulgazione della legge delega fiscale, con la quale il Parlamento ha assegnato al Governo il compito di disciplinare normativamente il regime di *cooperative compliance*.

---

<sup>97</sup> A norma dell’articolo 6 del decreto legislativo n. 231/2001, si tratta di modelli volti ad “individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi reati” (lett. a), “prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l’attuazione delle decisioni dell’ente in relazione ai reati da prevenire” (lett. b), “individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione dei reati” (lett. c), “prevedere obblighi di informazione nei confronti dell’organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l’osservanza dei modelli” (lett. d), “introdurre un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello” (lett. e)

<sup>98</sup> MATTIA, *Grandi contribuenti: al via il progetto pilota*, in Il quotidiano Ipsoa, 2013

### **3.3 Dalla legge delega al decreto legislativo n. 128/2015**

La *cooperative compliance* è un istituto fondato su un diverso paradigma operativo rispetto a quello tradizionale incentrato sulla funzione impositiva del Fisco che prevede l'intervento successivo agli adempimenti del contribuente da parte dell'Amministrazione finanziaria e che ha il "mero" compito di verificarne la correttezza.

In un regime siffatto, è evidente quanto sia arduo e gravato dal rischio di errore il compito assegnato al funzionario dell'Agenzia delle Entrate chiamato ad esprimere un giudizio sulla conformità all'ordinamento tributario di scelte strategiche di grandi aziende, talvolta molto complesse, rispetto alle quali l'Autorità fiscale ignora le logiche ad esse sottostanti non avendo avuto alcun ruolo nella fase di pianificazione.

Per superare queste innegabili difficoltà e prevenire il rischio di lunghi ed onerosi contenziosi, il nuovo regime di adempimento degli obblighi fiscali si propone un sostanziale cambiamento del rapporto tra le parti, assicurando una maggior presenza ed un maggior supporto, da parte dell'Amministrazione fiscale, già nella fase di pianificazione delle operazioni da parte del contribuente. Per il raggiungimento di questo fine, è necessario tuttavia che le imprese maturino la consapevolezza della necessità di un confronto preventivo con l'Agenzia, utile per consentire una determinazione condivisa dell'imponibile ed un minor rischio di incorrere in errori di gestione che comunque potrebbero essere accertati anche a distanza di anni.

Difatti, l'approccio tradizionale innanzi descritto causa ripercussioni negative tanto sulle imprese che sul Fisco: da un lato, infatti, genera incertezza per le imprese che sono chiamate a programmare i propri investimenti soprattutto nel breve periodo, dall'altro, determina una patologica conflittualità tra l'Amministrazione finanziaria e le stesse imprese, con un corrispondente incremento dei costi anche a causa del dispendio di risorse professionali impiegate per gestire e risolvere il contenzioso. Per queste ragioni l'Amministrazione fiscale, attraverso ripetuti confronti con i rappresentanti delle imprese, ha dichiarato di volersi impegnare costantemente per assicurare alle imprese la certezza del diritto, proponendosi di non intralciare la realizzazione delle attività dell'impresa ma di affiancare e supportare l'imprenditore nelle sue scelte.

In un contesto europeo in cui già da tempo, come già detto, l'OCSE, attraverso i suoi numerosi interventi, aveva posto in essere la necessità di creare, all'interno di ogni Stato membro, un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, il

Parlamento italiano, nel 2014, ha fatto sua questa necessità promulgando la legge n. 23,<sup>99</sup> che ha conferito al Governo la delega per la riforma del sistema fiscale, attraverso l'introduzione di norme che prevedessero:

- forme di comunicazione e cooperazione rafforzata, soprattutto nelle fasi antecedenti alle scadenze fiscali, tra imprese e Amministrazione finanziaria;
- sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità in capo ai soggetti preposti al controllo;
- incentivi per l'assunzione di decisioni strategiche, come la riduzione delle eventuali sanzioni, nonché forme di interlocuzione costante con l'Autorità fiscale attraverso procedure abbreviate.<sup>100</sup>

Sulla base delle suddette norme di indirizzo ed in conformità alle linee guida emanate dall'OCSE, è stato emanato il decreto legislativo 5 agosto 2015, n.128, contenente disposizioni in materia di certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuenti, che ha introdotto nel nostro ordinamento il regime dell'Adempimento collaborativo e che prevede una serie di obblighi in capo sia all'Agenzia delle Entrate, sia ai contribuenti, rispondendo – seppur in parte – a quel bisogno, avvertito dalle imprese, di ottenere certezza e costanza nell'applicazione delle norme in materia fiscale, riducendo, per questa via, il rischio di contenziosi.

Il nuovo regime ha posto in capo alle imprese l'onere della creazione e dell'implementazione di un efficace sistema di preventiva autovalutazione del rischio fiscale e di attenersi a precisi canoni di trasparenza, mediante una piena “*disclosure*” degli atti e delle operazioni aziendali e la promozione di una politica aziendale improntata al rispetto della normativa tributaria. Dall'altro lato, in ossequio al brocardo del “*do ut des*”, il decreto ha previsto a favore dei contribuenti aderenti al regime delle semplificazioni degli iter burocratici, la riduzione di eventuali sanzioni in caso di ravvedimento e, più in generale, la garanzia di un supporto – per così dire – privilegiato con l'Amministrazione finanziaria.

---

<sup>99</sup> Legge 11 marzo 2014, n.23

<sup>100</sup> ALBANO, *Regime dell'adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale*, in *Corriere Tributario*, n. 35/2015, p.2653

L'articolo 3 del decreto legislativo n. 128 del 2015 disciplina le finalità e l'oggetto della procedura, ossia l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, basate sul reciproco affidamento e sulla promozione e l'adozione di meccanismi di prevenzione volti ad evitare controversie in materia fiscale; il successivo articolo 4 descrive i requisiti di accesso al regime e, oltre ad individuare le caratteristiche che deve possedere il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, di cui si dirà in seguito, garantisce l'autonomia di scelta del contribuente delle soluzioni organizzative ritenute più adeguate per il perseguimento degli obiettivi imprenditoriali; l'articolo 5 indica i doveri cui devono adempiere sia l'Agenzia delle Entrate, sia i contribuenti: in particolare, alla prima impone l'obbligo di impegnarsi nel valutare in modo trasparente, oggettivo e rispettoso dei principi di ragionevolezza e proporzionalità i sistemi di controllo del rischio adottati dalle imprese, di pubblicare periodicamente un elenco aggiornato di operazioni e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva, di realizzare esemplificazioni degli adempimenti tributari e di individuare preventivamente le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi; ai secondi, i contribuenti, impone collaborazione e trasparenza nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, richiedendo di comunicare tempestivamente i propri rischi di natura fiscale e di fornire chiarimenti nel più breve tempo possibile, promuovendo una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria; l'articolo 6, illustrando i vantaggi dell'adesione al regime, indica, *in primis*, la possibilità, per i contribuenti, di pervenire con l'Agenzia delle entrate ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali in un momento antecedente rispetto alla presentazione delle dichiarazioni fiscali, *“attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo”*; l'articolo 7, infine, stabilisce che i controlli sulle attività dei contribuenti ammessi al regime sono di competenza esclusiva dell'Agenzia delle Entrate, per il tramite della Direzione Centrale Accertamento.

A tal proposito, giova ricordare che, lo scorso anno, con il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 31 gennaio 2022, è stato realizzato un ampliamento

della platea dei soggetti ammessi al regime<sup>101</sup> e ciò ha reso necessario un intervento sull'organizzazione dell'Agenzia delle Entrate, la quale ha dovuto far fronte ad una nuova, diversa e più incisiva distribuzione delle proprie risorse per garantire tempi di risposta celeri alle esigenze operative delle imprese. A tal fine, con il provvedimento del 9 marzo 2022<sup>102</sup>, è stato disposto che la Direzione Centrale Grandi Contribuenti dell'Agenzia delle Entrate venisse supportata da alcune Direzioni Regionali (Lombardia, Lazio, Emilia-Romagna, Piemonte, Toscana, Veneto, Campania, Puglia e Sicilia), soprattutto nella fase iniziale di accesso al regime dei contribuenti ammessi in forza del suddetto decreto del 31 gennaio 2022, quando l'autorità fiscale ha il compito di verificare la sussistenza dei requisiti per l'ammissione e, in particolare, l'efficacia del sistema di rilevazione, controllo e gestione del rischio fiscale che le imprese sono tenute ad avere ed implementare.

### **3.4 La Circolare n. 38/2016: dialogo tra imprese, Agenzia e Associazioni di categoria**

Per la concreta attuazione del programma di *cooperative compliance* è stato fondamentale il confronto diretto tra gli esponenti dell'Amministrazione fiscale e le associazioni di categoria sul regime dell'adempimento collaborativo nell'ambito del convegno "Adempimento collaborativo: nuova frontiera della compliance" svoltosi a Roma il 16 e 17 giugno 2016 nella Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate. Il risultato di quello scambio di idee e di "visioni" è stato infatti poi l'oggetto della circolare emanata il 16 settembre 2016 dall'Agenzia delle Entrate con la quale quest'ultima ha ricordato che con l'entrata in vigore del regime dell'adempimento collaborativo "sono state poste le basi per una nuova forma di interlocuzione basata sulla collaborazione, trasparenza e fiducia reciproca, in piena continuità con l'esperienza maturata dall'Agenzia delle Entrate nell'ambito del progetto pilota finalizzato allo studio e all'analisi dei sistemi di controllo interno delle imprese per la corretta gestione del rischio fiscale".<sup>103</sup>

Si riportano qui di seguito gli aspetti salienti della suddetta Circolare:

---

<sup>101</sup> L'Articolo del decreto del MEF prevede che "per gli anni 2022, 2023 e 2024, i contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro, possono essere ammessi al regime di adempimento collaborativo di cui agli articoli da 3 a 7 del decreto legislativo 2015, n.128".

<sup>102</sup> Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21 E/2022

<sup>103</sup> Circolare n. 16/E del 28 Aprile 2016.

- per i contribuenti che intendono aderire alla *cooperative compliance*, in virtù dell'interpello sui nuovi investimenti, è stato chiarito che non è necessario aver completato l'investimento, ma è sufficiente avere intenzione di dare esecuzione allo stesso;
- riguardo i requisiti essenziali del TCF, vale il principio per cui il contribuente è libero di declinare la propria strategia, nel rispetto dei principi richiamati all'interno delle *guidelines* 2016 dell'OCSE contenute nel documento "*Building better tax control framework*";
- con riferimento al sistema dei controlli, l'applicazione del principio di *segregation of duties* costituisce uno degli elementi portanti del sistema di controllo interno e può essere intesa sia in senso orizzontale sia verticale. In senso orizzontale, secondo il *COSO Framework*, la separazione dei compiti consiste nella ripartizione dei compiti e delle responsabilità tra gli operatori che intervengono nel medesimo processo allo scopo di evitare un'eccessiva concentrazione degli stessi, riducendo in tal modo la probabilità di rischio di errori o comportamenti inappropriati o fraudolenti, attraverso il controllo esercitato da ogni soggetto interessato dal processo sull'operato degli altri coinvolti. In senso verticale, il principio di separazione dei compiti impone di assicurare la necessaria separatezza tra le funzioni operative e quelle di controllo, al fine di evitare conflitti di interessi. Il principio di separatezza delle funzioni non deve, tuttavia, intendersi come segregazione delle funzioni di *business* dalla funzione fiscale: quest'ultima, al contrario, deve essere sempre costantemente coinvolta nelle decisioni di business, attraverso la partecipazione del responsabile della funzione fiscale o dei suoi delegati ai comitati in cui sono valutate o decise le operazioni e i progetti rilevanti relativi alla società e/o al gruppo di appartenenza;
- per quanto attiene la mappa dei rischi fiscali, viene precisato che questa deve essere redatta per processo aziendale e per ogni attività di cui questo si compone, includendo, ove quantificabile, il valore economico delle attività stesse. La costruzione della mappa deve seguire un approccio *ex ante*, escludendo i rischi fiscali relativi ad attività, operazioni o eventi aziendali verificatisi prima dell'ingresso del regime, rimanendo facoltà del contribuente comunicarli all'Amministrazione finanziaria. Per i rischi non comunicati non valgono gli effetti premiali previsti dall'articolo 6 del decreto n. 128/2015;

- in tema di garanzie e sanzioni, è stato chiarito che i benefici del regime comportano l'esclusione dall'obbligo di prestare garanzia per i rimborsi di imposte dirette e indirette e l'applicazione del ravvedimento operoso alla sanzione base, che, come si dirà più avanti, è quella minima prevista ridotta alla metà.<sup>104</sup>

### **3.5 Introduzione al regime opzionale dell'adempimento collaborativo: il “Pactum Fiduciae”**

Se il presupposto logico e cronologico per la costruzione di un edificio è la predisposizione di una solida struttura portante che, al giorno d'oggi, utilizza un sistema a travi e pilastri, che consentono la riduzione degli ingombri e la concentrazione delle sollecitazioni su una limitata zona d'appoggio<sup>105</sup>, allo stesso modo, la costruzione di una altrettanto solida relazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente, su cui, in sostanza, si basa il regime di adempimento collaborativo, deve fondarsi su di uno stabile patto fiduciario che, al pari di un edificio, ne costituisce la struttura portante.

Il regime dell'adempimento collaborativo si fonda dunque su un accordo tacito di mutua collaborazione tra le parti, un “*pactum fiduciae*”, che, in verità, è il portato di un lento processo culturale che ha reso possibile il graduale superamento del modello di relazione originario, altamente conflittuale, tra Fisco e contribuente e la costruzione, attraverso un'intensa attività negoziale tra le parti, dapprima di un rapporto in cui entrambi erano vicendevolmente obbligati al rispetto degli obblighi imposti dalla legge ed, in ultimo, di un rapporto di reciproco affidamento basato, per l'appunto, su di un patto fiduciario come descritto in precedenza.

Al fine di agevolare il confronto, l'Amministrazione finanziaria organizza forum di discussione con i contribuenti che hanno già aderito al regime – come quello del 2016 di cui si è detto precedentemente – con l'intento di comprendere le motivazioni e le finalità dei progetti imprenditoriali degli aderenti, nel convincimento che, soltanto attraverso la comprensione della quotidiana attività dell'impresa, è possibile compiere – e addirittura anticipare – le scelte future di business e costruire, insieme al contribuente, un percorso condiviso di scelte ed esperienze.

---

<sup>104</sup> GERMANI, MARIOTTI, *La Cooperative compliance: come cambia il rapporto tra fisco e contribuente*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, n. 6/2016.

<sup>105</sup> Così la definizione di “Pilastro” in *Enciclopedia Treccani*.

Per quanto lo scopo di questo elaborato sia rivolto ad evidenziare i pochi - ma non irrilevanti – “*vulnera*” del sistema, non va taciuto che all’interno dei consessi riservati al confronto tra le Amministrazioni finanziarie dei diversi Paesi europei, l’Italia ha sempre ottenuto dei riscontri positivi in merito alla gestione dei rapporti con i contribuenti. Questo “successo”, tuttavia, ad onor del vero, è da attribuire, non soltanto, all’Agenzia delle Entrate ma anche alle varie associazioni di categoria che da sette anni contribuiscono fattivamente al miglioramento del regime di adempimento collaborativo con il loro apporto.

Per siglare un patto di fiducia occorrono due presupposti: la trasparenza, da parte del contribuente, intesa come chiarezza dell’informazione resa e come capacità di rappresentare compiutamente il proprio progetto imprenditoriale, e la garanzia di certezza, da parte dell’Amministrazione, ossia la capacità di fornire tempestivamente risposte concrete e non contraddittorie ai quesiti posti dalle imprese e costanza nell’applicazione delle norme in materia fiscale. Non sono infrequenti, secondo quanto riportato dalle Associazioni di categoria, i casi in cui le imprese dichiarano di nutrire timore nei confronti dell’autorità pubblica e di non essere disposti a fornire i propri dati più “sensibili”, in assenza di adeguate tutele anche e soprattutto sul fronte penale (la cd. “*penalty protection*” di cui si tratterà nel prossimo capitolo). E’ innegabile, tuttavia, che l’introduzione dello Statuto del contribuente e di istituti come quello dell’interpello abbiano dimostrato che il percorso “virtuoso” da seguire per la creazione di un sistema efficiente di cooperazione si basa su un confronto aperto e trasparente, fondato sulla consapevolezza che la rappresentazione compiuta di tutte le scelte imprenditoriali innanzi all’Amministrazione finanziaria costituisce l’unica opzione per l’ottenimento, da parte di quest’ultima, di risposte utili, compiute e puntuali. L’obiettivo di fondo da perseguire è di ottenere che l’Amministrazione operi in funzione di supporto all’impresa nelle sue scelte di business e non rappresenti, al contrario, un ostacolo alla sua crescita.

Facendo un breve riferimento al “**Sistema Paese**”, considerato come quell’insieme di “leve” pubbliche e private a disposizione di una comunità volte alla proiezione e alla promozione all’estero dei propri interessi, della propria economia, e alla difesa della propria sicurezza (militare, energetica, commerciale), che rappresenta, in sintesi, la capacità di creare, mantenere, sviluppare, consolidare la propria posizione geopolitica, non si può trascurare che l’Agenzia delle Entrate rappresenta uno dei cardini della Pubblica Amministrazione italiana, a supporto dell’ “utente”.

Affinché l’Agenzia delle Entrate continui a svolgere compiutamente questo ruolo, non basta solo migliorare le sue funzioni, ma occorre che l’utente creda appieno nelle sue potenzialità.

### **3.5.1 Scambio di certezze, il do ut des**

Come anticipato nel paragrafo precedente, il fondamento dell’istituto dell’adempimento collaborativo può essere considerato lo scambio di trasparenza, da parte del contribuente, intesa come chiarezza dell’informazione resa e come capacità di rappresentare compiutamente il proprio progetto imprenditoriale, con la garanzia di certezza del diritto, da parte dell’Amministrazione, ossia la capacità di fornire tempestivamente risposte concrete e non contraddittorie ai quesiti posti dalle imprese, riguardo questioni fiscali rilevanti, e costanza nell’applicazione delle norme in materia fiscale. Difatti, se il contribuente fornisce preventivamente tutte le informazioni di cui necessita l’Amministrazione finanziaria per compiere le sue valutazioni delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali, attraverso le rilevazioni del sistema di gestione del rischio fiscale della propria azienda, non è ammissibile la pretesa di un successivo controllo e di un eventuale sanzionamento dal momento che, in ragione del patto fiduciario contratto all’atto dell’adesione volontaria dell’impresa, alla base dell’istituto di *cooperative compliance*, il Fisco ha assunto, per parte sua, l’impegno di comprendere il business del contribuente e di “coadiuvarlo con obiettività, equità e reattività nella gestione delle problematiche fiscali”.<sup>106</sup>

Sempre sul tema della *cooperative compliance*, giova ricordare che lo Studio condotto dall’OCSE nel 2008 ha evidenziato come la relazione tra Fisco ed imprese basata sulla fiducia e sull’apertura reciproca non può basarsi su regole troppo dettagliate, bensì su principi generali. Assumendo quest’ottica, è chiaro come gli obblighi di pubblicità e trasparenza non devono essere eccessivamente stringenti, ma adeguati a garantire una corretta attività di controllo da parte dell’Agenzia delle Entrate.

D’altro canto, la trasparenza, descrivendo il modo attraverso cui il Fisco, da una parte, ed il contribuente, dall’altra, considerano gli obblighi e gli adempimenti fiscali stabiliti per legge risente del tipo di approccio: quello individuale, che fa riferimento alla

---

<sup>106</sup> NOBILI, VERTOLLI, TAMBURRO, *Il regime della cooperative compliance nell’esperienza delle banche: risultati e prospettive*, in *Bancaria*, n. 12/2022.

relazione tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, e si fonda sulla continuità del rapporto nel tempo che può facilitare la fiducia e il rispetto reciproci; quello culturale, che si riferisce al modo in cui la collettività percepisce il rapporto tra imprese e Agenzia delle Entrate e che può favorire la predisposizione dei contribuenti a stabilire con il Fisco un rapporto fiduciario scevro da pregiudizi. La trasparenza è infine favorita dalla disponibilità di strumenti idonei alla comunicazione delle informazioni fra le parti di facile accesso ed utilizzo.

In tutti i casi, spetta all'Autorità fiscale il compito di alimentare una sana fiducia nei contribuenti individuando ed indicando, *in primis*, le possibili cause di rischio fiscale cui possono incorrere le imprese ed elaborando, al contempo, validi strumenti di gestione e risoluzione degli stessi e, quando possibile, di prevenzione. A loro volta, i contribuenti devono manifestare, forti della consapevolezza del valore della lealtà e, più in generale, della legalità inscritto nel sistema valoriale della comunità di appartenenza, disponibilità a fornire tutte le informazioni di cui necessita l'Agenzia al fine di alimentare il processo di gestione congiunta del rischio fiscale. In proposito, non va trascurata l'importanza di disporre di strumenti per una misurazione attendibile dell'efficacia del regime di adempimento collaborativo, intesa anche in termini di vantaggi reciproci, per il contribuente ma anche per l'Amministrazione finanziaria, la quale è responsabile, non solo nei confronti delle imprese, ma soprattutto verso l'intera società.

Mentre l'Agenzia delle Entrate dispone già una serie di validi strumenti per il monitoraggio dell'efficacia del regime di *cooperative compliance*, quelli a disposizione dei contribuenti e dei consulenti finanziari sono meno adatti e, pertanto, è legittimo supporre che questa discrepanza potrebbe portare i contribuenti a dubitare di trarre un effettivo beneficio dall'adesione al nuovo istituto. In proposito, l'OCSE già nel 2008, sulla base delle risultanze dello studio condotto, suggeriva alle autorità fiscali di mettere periodicamente a disposizione dei contribuenti informazioni inerenti la modalità di monitoraggio delle imprese aderenti al regime dell'adempimento collaborativo ed il criterio adottato per la misurazione dell'efficacia. L'OCSE suggeriva inoltre alle Amministrazioni finanziarie dei diversi Stati membri di assicurare il rispetto dei canoni di imparzialità, proporzionalità, lealtà e reattività anche ai contribuenti o ai consulenti finanziari restii – per così dire – a garantire la trasparenza necessaria per la costruzione di un rapporto di collaborazione, continuando a monitorare sulla base delle informazioni disponibili, seppur meno dettagliate ed approfondite rispetto a quelle fornite dai

contribuenti che invece hanno aderito al regime. Come è comprensibile, l'azione di costante monitoraggio nei confronti dei contribuenti "meno trasparenti" comporta un maggior impiego di risorse specialmente nella fase di accertamento e, ancora oggi, è necessaria in ragione del gran numero di contribuenti che non vogliono (o non possono) aderire al regime dell'adempimento collaborativo. In proposito, è convincente di chi scrive che una maggiore ed appropriata informazione alle imprese, anche attraverso la documentazione degli effettivi vantaggi dell'adesione al regime dell'adempimento collaborativo, l'ampliamento ulteriore della platea dei contribuenti ammissibili e l'aumento degli incentivi per tutte le imprese aderenti attraverso una legislazione premiale che, di fatto, valorizzi la cultura della legalità, possano rappresentare significativi elementi a sostegno della scelta degli imprenditori per un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente capace di garantire certezza sulle questioni fiscali rilevanti attraverso la mitigazione del rischio o, quando possibile, la sua prevenzione.

Ritornando ancora una volta alla "*vexata quaestio*" dei rapporti tra Fisco e contribuente, giova ricordare che il provvedimento del 26 maggio 2017 dell'Agenzia delle Entrate - punti 2 e 3 - ha indicato i comportamenti reciproci che devono essere tenuti, da parte dell'Agenzia e delle imprese, a garanzia della fattiva collaborazione auspicata dal legislatore. Riassumendo, secondo il provvedimento in parola, l'Amministrazione finanziaria deve impegnarsi nell'intento di comprendere le ragioni sulle quali si basano le scelte imprenditoriali del contribuente, garantendo imparzialità nel valutare le fattispecie e reattività nel fornire risposte concrete alle sue istanze, secondo principi di oggettività, ragionevolezza e proporzionalità, improntando le relazioni con i contribuenti a collaborazione, correttezza e trasparenza. Inoltre, dispone che le informazioni riguardanti i rischi fiscali, comunicate dal contribuente nell'istanza di adesione al regime oppure raccolte nel corso della procedura, potranno essere utilizzate solo ai fini istruttori e per i controlli relativi al regime di adempimento collaborativo, per i periodi di imposta nei quali lo stesso trova applicazione.<sup>107</sup>

Questa precisazione è di particolare rilevanza, in quanto le imprese, nel corso dell'istruttoria per l'accesso al regime, si espongono notevolmente nei confronti

---

<sup>107</sup> Agenzia delle entrate, provvedimento del 26 maggio 2017, punto 2.1, lettera b: "*Le informazioni e gli elementi acquisiti nel corso delle interlocuzioni preventive e degli accessi presso la sede del contribuente e, in generale, nel corso dell'attività istruttoria, sono tutelate dal segreto d'ufficio a norma dell'articolo 68 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'articolo 66 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Le suddette informazioni sono trattate adottando le cautele necessarie alla riservatezza dei dati*".

dell'Amministrazione finanziaria, condividendo le proprie strategie fiscali e le aree di rischio o di incertezza. Per questa ragione, l'Agenzia ha confermato che tutte le informazioni così raccolte non possono rappresentare motivo di pregiudizio per giustificare controlli successivi nei confronti del contribuente che non è ancora ammesso al regime oppure di altre società del gruppo.

Il suddetto provvedimento stabilisce infine che l'Agenzia, nel rispetto dei principi di trasparenza che sono alla base dell'istituto, deve pubblicare periodicamente sul proprio sito istituzionale l'elenco aggiornato delle operazioni, delle strutture e degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva che violano le disposizioni normative vigenti, comprese quelle anti-abuso.

Va osservato che, ad oggi, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate non ha mai provveduto alla pubblicazione di elenchi aggiornati delle operazioni, delle strutture e degli schemi ritenuti contrari alle disposizioni normative vigenti, comprese quelle anti-abuso. Tra le possibili ragioni non è da escludere, a parere di chi scrive, la scarsa disponibilità di risorse che, come già detto, condizionando soprattutto una grave carenza di organico, rende il costante e progressivo ampliamento delle fattispecie elusive, sussumibili nella categoria delle operazioni di pianificazione fiscale aggressiva, un impegno non sostenibile per l'Amministrazione fiscale. Del resto, l'Agenzia delle Entrate può fare assegnamento sulla politica fiscale del governo italiano che, recependo le direttive dell'Unione Europea volte al contrasto delle pratiche di elusione fiscale e alla creazione di un sistema tributario più efficiente, sostenibile ed equo, di fatto, svolge una decisa azione di contrasto delle strategie di pianificazione fiscale aggressiva delle imprese. Si pensi, a questo proposito, alla normativa ATAD (*Anti Tax Avoidance Directives*), recepita nell'ordinamento italiano con il decreto legislativo n.142 del 2018, ed entrata in vigore in Italia il 12 gennaio 2019, che ha recepito i contenuti delle direttive anti-elusione fiscale (ATAD I e II), e alle direttive europee che hanno innovato la disciplina in materia di cooperazione amministrativa in ambito tributario tra gli Stati membri, le DAC (*Directive Administrative Cooperation*), definendo le regole e le procedure per lo scambio di informazioni a fini fiscali. Si aggiunga, infine, le azioni di contrasto che, da tempo, molti Stati europei, tra i quali l'Italia, svolgono nei confronti di altri Stati, europei e non, definiti "paradisi fiscali".

Come ha osservato Assonime<sup>108</sup>, il Provvedimento in questione contiene per la prima volta una definizione “nazionale” del concetto di pianificazione fiscale aggressiva: il punto 1.1, lettera l, infatti, la definisce come “una o più costruzioni, di carattere nazionale o transnazionale, che producano conseguenze fiscali che il contribuente è ragionevolmente in grado di comprendere e che contengano i seguenti elementi:

- siano suscettibili di generare effetti fiscali in contrasto con lo scopo delle disposizioni invocate, anche derivanti da asimmetrie esistenti fra i sistemi impositivi delle giurisdizioni coinvolte;
- determinino fenomeni di doppia deduzione, deduzione/non inclusione e doppia non imposizione”.

Con riferimento al contribuente, il medesimo Provvedimento richiede a questi l’impegno ad adottare e mantenere un efficace sistema di controllo interno, condividendo le informazioni inerenti la struttura dell’impresa, assicurandone il costante aggiornamento e la flessibilità agli eventuali cambiamenti normativi che possono incidere sulla variabile fiscale dell’impresa. Dispone inoltre che il contribuente comunichi all’Agenzia delle Entrate le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali e le operazioni che potrebbero rientrare negli schemi di pianificazione fiscale aggressiva. Sollecita, infine, i contribuenti a farsi promotori, all’interno della loro organizzazione, di condotte improntate a onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria attraverso la diffusione di *standard* comportamentali a tutti i livelli aziendali (ad esempio, codici etici, codici di condotta e linee guida) coinvolgendo l’intera organizzazione.

### **3.6 Adesione al regime**

#### **3.7 La fase di adesione**

L’adesione al regime di adempimento collaborativo è disciplinata, nei suoi elementi fondamentali, dal provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016. Secondo quanto previsto, l’istanza, il cui modello è disponibile gratuitamente, in formato elettronico, sul sito istituzionale dell’Agenzia delle Entrate,

---

<sup>108</sup> Nota intitolata *Cooperative Compliance: pubblicato il provvedimento che definisce i controlli di competenza dell’ufficio e le varie forme di interlocuzione con il contribuente*, 29 maggio 2017.

deve essere sottoscritta e inoltrata dal contribuente alla Direzione Centrale Accertamento - si ricordi, invero, che dal 2022 è stato previsto che la Direzione Centrale venga supportata da alcune Direzioni Regionali - a mezzo posta elettronica certificata, salvo che per le imprese non residenti, per le quali è previsto che domanda di accesso può essere presentata utilizzando la casella di posta elettronica ordinaria indicata nelle istruzioni di compilazione del modello.<sup>109</sup>

La domanda di accesso deve soddisfarei requisiti richiesti al punto 4.4 del provvedimento summenzionato, ovvero deve contenere:

- la denominazione dell'impresa, la sua sede legale e i dati anagrafici del legale rappresentante;
- la dichiarazione di possesso di uno dei requisiti di cui al punto 2.1 dello stesso Provvedimento, relativi al volume d'affari dell'impresa, ai suoi ricavi o alla preventiva presentazione di istanza di interpello sui nuovi investimenti;
- la dichiarazione di possesso di un efficace sistema di gestione e controllo del rischio fiscale;
- l'eventuale richiesta di ammissione al regime anche per l'impresa che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale;
- l'impegno a presentare una compiuta documentazione<sup>110</sup> in merito all'attività che l'impresa svolge, alla sua strategia fiscale e al sistema di controllo del rischio adottato entro 30 giorni dalla presentazione dell'istanza, a mezzo posta elettronica certificata, raccomandata con avviso di ricevimento o direttamente all'ufficio che si occupa dell'ammissibilità al regime, il quale dovrà rilasciare attestazione di avvenuta ricezione.

In relazione a quest'ultimo punto, sul presupposto che il contribuente possa portare all'attenzione dell'Agenzia ogni documentazione ritenuta utile all'emissione di un giudizio sull'ammissibilità dell'istanza<sup>111</sup>, la circolare n. 38/E del 2016 prevede, in generale, che *“il corredo documentale da allegare alla domanda deve essere idoneo a consentire all'ufficio una prima valutazione sulla completezza ed efficacia del sistema di controllo, fermo restando che eventuali carenze documentali o necessità di*

---

<sup>109</sup> Provvedimento del 14 aprile 2016, punto 4.3

<sup>110</sup> Provvedimento del 14 aprile 2016, punto 4.5

<sup>111</sup> Provvedimento del 14 aprile 2016, punto 4.6

*approfondimenti sulla documentazione presentata potranno, rispettivamente, essere sanate o soddisfatte nel corso dell'istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità per l'accesso al regime".* Se la documentazione non viene presentata nei termini previsti, la procedura da parte del contribuente si intende rinunciata<sup>112</sup>.

Dopo la presentazione della domanda di adesione al regime di adempimento collaborativo, l'Ufficio competente avvia una prima fase istruttoria in cui verifica il possesso dei requisiti soggettivi da parte del contribuente, dando inizio, di seguito, ad una serie di interlocuzioni con lo stesso, attraverso l'organizzazione di più incontri in presenza. A tale scopo, secondo quanto precisato nella circolare n. 38/E del 2016, le autorità competenti hanno la facoltà di accedere alle sedi in cui si svolge l'attività economica dell'impresa, con l'obiettivo di acquisire ulteriori elementi e aumentare la conoscenza specifica del business dell'imprenditore. In tutti i casi, è richiesto che l'operato dell'Amministrazione deve improntarsi ai doveri di trasparenza, collaborazione e correttezza, e questo esclude, quindi, l'utilizzo delle informazioni acquisite in detta fase istruttoria per lo svolgimento di successive attività di controllo nei confronti dei contribuenti ancora non ammessi al regime; le informazioni saranno perciò utilizzate al solo fine di verificare la sussistenza dei requisiti validi per l'ammissione.

Successivamente l'Ufficio dà avvio alla fase istruttoria finalizzata alla verifica dei requisiti oggettivi, previsti dall'art. 4 e dall'art. 7, comma 4, del decreto legislativo n. 128/2015, con riferimento alla documentazione presentata. Se i requisiti sono soddisfatti, l'Agenzia comunica ai contribuenti l'ammissione al regime entro centoventi giorni a far tempo dalla data di ricevimento dell'istanza oppure da quella di presentazione della documentazione corredata. È prevista una sospensione dei termini nel caso in cui l'Agenzia richieda al contribuente ulteriori informazioni. L'ammissione produce i suoi effetti soltanto dal momento dell'inserimento dell'impresa nell'elenco pubblico degli aderenti al regime, accessibile dal sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate. La pubblicazione del suddetto elenco rappresenta un adempimento obbligatorio preteso dal Decreto 128/2015 all'art. 6, comma 5.

Il Direttore dell'Agenzia delle entrate nel 2017 ha emanato un nuovo provvedimento attraverso il quale ha fornito ulteriori dettagli riguardanti la procedura e specificato le competenze in materia di controlli. Nello specifico, dopo l'ammissione al

---

<sup>112</sup> Provvedimento del 14 aprile 2016, punto 4.8

regime, il legale rappresentante dell'impresa o un suo procuratore viene invitato a presentarsi dinanzi all'Ufficio competente dell'Agenzia per l'incontro di "apertura" della procedura di adempimento collaborativo, dando così avvio all'auspicata costruzione di un rapporto fiduciario tra Fisco ed impresa.<sup>113</sup> Da questo momento in poi, almeno due funzionari dell'Agenzia, assegnati dall'Ufficio<sup>114</sup>, ed uno o più referenti scelti dall'impresa come suoi rappresentanti, opereranno a stretto contatto al fine di prevenire le criticità dalle quali potrebbero derivare possibili rischi fiscali. Nella fase iniziale – definita di "interlocuzioni costanti e preventive" – l'Agenzia delle Entrate si premura di stipulare con l'impresa un accordo che, tenuto conto della gravità dei rischi fiscali rilevati dal contribuente e della rischiosità intrinseca al settore in cui questo opera, mira preventivamente a definire i requisiti di collaborazione e trasparenza cui devono attenersi le parti, sulla base di cosiddette "soglie di materialità quantitativa e qualitativa" che, individuate di comune accordo, indicano le fattispecie rispetto alle quali il contribuente dovrà fornire, in modo tempestivo ed esauriente, tutte le informazioni in suo possesso sulle operazioni che attengono a quelle determinate soglie.<sup>115</sup> La recente risoluzione n. 49/E del 22 luglio 2021, pur soffermandosi in modo approfondito su tematiche come l'interlocuzione preventiva tra contribuente e Amministrazione finanziaria, tuttavia nulla prevede, nello specifico, in riferimento ai criteri per l'identificazione delle soglie di materialità. Si auspica, pertanto, un intervento dell'Agenzia delle Entrate che chiarisca – almeno in termini generali – i criteri ed il metodo di calcolo applicati, tenendo conto delle differenze legate ai diversi settori economici in cui le imprese operano (ad esempio, settore bancario, finanziario o assicurativo)<sup>116</sup>. Inoltre, come si dirà successivamente in maniera più dettagliata, sarebbe opportuno che già in questa prima fase, sulla base dei dati a disposizione dell'Agenzia e della "complessità" della struttura organizzativa del

---

<sup>113</sup> L'incontro viene svolto in ogni periodo d'imposta. Negli anni successivi a quello di prima ammissione, dovrà effettuarsi entro novanta giorni dall'inizio del periodo d'imposta.

<sup>114</sup> Il provvedimento del 2017, al punto 1.1 lett r), regola la figura del funzionario dell'Ufficio Cooperative compliance, incaricato di gestire le interazioni con il contribuente ammesso al regime, rappresentando il suo punto di contatto presso l'Agenzia delle Entrate, e discutendo con esso delle problematiche fiscali che richiedono particolare attenzione, oltre che degli esiti dell'eventuale attività di riscontro sull'operatività del sistema di controllo interno. Il funzionario, inoltre, riceve le richieste di chiarimenti da parte del contribuente sulle fattispecie suscettibili di generare rischi fiscali e le rappresenta all'Ufficio competente, ma soprattutto egli "*sviluppa una profonda comprensione delle caratteristiche dell'impresa e delle relative problematiche fiscali*".

<sup>115</sup> STANCATI, *Il contraddittorio nel regime di adempimento collaborativo*, in *Corriere Tributario*, n. 12/2019, pag. 1111 e ss.

<sup>116</sup> FERRONI, *Cooperative Compliance: gestione delle interlocuzioni preventive con l'Agenzia delle entrate*, in *Il fisco*, n.36 del 2021, pag. 3409.

contribuente che intende instaurare un rapporto di fiducia con la stessa, venga assegnato, per così dire, un valore presuntivo di “affidabilità fiscale” che consenta, già nelle fasi iniziali della procedura, di ottimizzare l’attività di controllo da parte dell’Agenzia. Al termine della fase istruttoria, il contribuente riceve comunicazione, mediante processo verbale, della posizione assunta dall’Ufficio, in seguito agli accertamenti effettuati, rispetto ai rischi fiscali da egli prospettati.<sup>117</sup> Nell’ipotesi in cui le questioni sottoposte all’analisi dell’Agenzia riguardino operazioni, anche di natura straordinaria, ritenute di “rilevanza strategica” da parte dell’impresa, la procedura, così come specificato al punto 5.4 del Provvedimento, prevede un contraddittorio fra le parti al fine di pervenire ad una comune valutazione della fattispecie da formalizzare in un accordo – il cosiddetto “accordo di adempimento collaborativo” – che vincola le parti per il periodo di imposta nel corso del quale è stata negoziata la soluzione condivisa e per i periodi di imposta successivi, “salvo mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini della comune valutazione”. Quando la valutazione preliminare alla sottoscrizione di un “accordo di adempimento collaborativo” tra Fisco e contribuente richiede tempi maggiori, a causa della complessità degli accertamenti tecnici ritenuti necessari, la sottoscrizione del relativo accordo può essere rinviata al periodo di imposta successivo; si parla in tal caso di “posizioni rinviate” e, in questa evenienza, come specificato al punto 6.1 del Provvedimento, la difformità tra la posizione assunta dall’Ufficio all’esito dell’attività istruttoria e il comportamento tenuto *medio tempore* dal contribuente non dà luogo, in ogni caso, all’applicazione di sanzioni amministrative.<sup>118</sup>

Le posizioni assunte dall’Ufficio sono oggetto di riesame, durante ogni successivo periodo d’imposta, in contraddittorio con i rappresentanti del contribuente, al fine di verificare, come già detto, un eventuale mutamento delle condizioni di fatto e di diritto alla base dell’accordo stipulato precedentemente. In tale evenienza, il contribuente può

---

<sup>117</sup> Provvedimento del Direttore del 26 maggio 2017, capo II, punto 4.8.

<sup>118</sup> Il punto 5.5 della Risoluzione n.49 del 22 luglio del 2021 prevede che “Ove l’esecuzione degli approfondimenti preliminari alla sottoscrizione di un “accordo di adempimento collaborativo” ovvero degli altri approfondimenti ... richieda accertamenti tecnici di particolare complessità, la trattazione degli stessi e la sottoscrizione dell’eventuale relativo accordo, può essere rinviata, d’intesa tra le parti, al periodo di imposta successivo. Di tale circostanza viene dato atto nella “nota di chiusura della procedura” di cui al successivo punto 6.1. La “nota di chiusura della procedura” riepiloga, in particolare, 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”

richiedere un nuovo pronunciamento da parte dell'ufficio oppure una revisione dell'accordo sottoscritto, presentando istanza motivata.

### **3.7.1 I controlli**

In materia di controlli, il provvedimento del 26 maggio 2017 innanzi richiamato, in accordo con l'art. 3, comma 1 e l'art. 7, comma 1, del decreto legislativo n. 128/2015, dispone che la competenza per il controllo delle dichiarazioni e, più in generale, del corretto adempimento di tutti gli obblighi tributari, cui sono tenuti i contribuenti che aderiscono al regime di adempimento collaborativo, spetta in via esclusiva all'Agenzia delle entrate. Quest'ultima, tuttavia, disponendo di risorse limitate – che condizionano soprattutto una grave carenza di organico – potrebbe non garantire la necessaria tempestività dei provvedimenti da adottare ed arrecare, per questa via, un grave danno agli interessi delle imprese aderenti e dissuadere quelle intenzionate ad accedere al regime di adempimento collaborativo. Per il fattivo superamento di questo limite oggettivo, si potrebbe favorire un maggior coinvolgimento delle Associazioni di categoria con il compito di sintetizzare e razionalizzare le richieste indirizzate all'Amministrazione finanziaria, al fine di agevolare l'operato di quest'ultima e consentire una ottimizzazione delle risorse pubbliche. Al pari dell'Agenzia delle Entrate, è infatti interesse delle Associazioni di categoria garantire, da parte delle imprese aderenti, un corretto adempimento degli obblighi tributari previsti assicurandosi, in tal modo, una permanenza duratura all'interno del regime fiscale in parola e, di conseguenza, una maggiore sicurezza nella gestione dei rischi fiscali negli investimenti effettuati evitando, in ogni caso, che un siffatto coinvolgimento si prefiguri come un conflitto d'interessi. Se venisse introdotto un termine di risposta alle istanze di consulenza giuridica presentate all'Agenzia delle Entrate dalle associazioni di categoria, queste ultime potrebbero “filtrare” le numerose richieste di chiarimenti formulate dalle proprie associate ed inviare un'unica richiesta all'Agenzia delle Entrate.

A riprova dell'importanza del coinvolgimento delle Associazioni di categoria per il corretto adempimento degli obblighi tributari previsti dall'ordinamento giuridico in materia di adempimento collaborativo, è il caso di ricordare che l'ANIA ha elaborato e messo a disposizione delle compagnie assicurative un servizio di *Tax Compliance Framework* per la gestione del rischio fiscale in tutte le sue fasi, dalla pianificazione delle

attività, al *Tax Risk Assessment*, all'esecuzione dei test e valutazione dei presidi adottati per la mitigazione dei rischi fiscali, al monitoraggio delle azioni di mitigazione individuate fino al *reporting*, pienamente rispondente alle indicazioni formulate dalla Agenzie delle Entrate per l'adesione all'adempimento collaborativo. L'applicativo è stato sviluppato su una piattaforma evoluta di GRC (*Governance Risk Compliance*), integrata ed alimentata dalla piattaforma ANIA Compliance, lo strumento associativo adottato per il monitoraggio completo e costante di tutte le novità legislative e regolamentari e la realizzazione di un report completo che contiene tutte le informazioni necessarie per gli adempimenti, cosiddetto *Legal inventory*. Il servizio garantisce inoltre l'aggiornamento costante della mappa dei rischi fiscali, per ogni singolo comparto impositivo di riferimento, cosiddetto "perimetro dei tributi", e l'eventuale sviluppo evolutivo del *framework* metodologico.<sup>119</sup>

### 3.7.2 I requisiti di accesso

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016 ha previsto, al punto 2.1, i requisiti soggettivi necessari per l'ammissibilità delle imprese al regime di adempimento collaborativo. Inizialmente i requisiti erano i seguenti:

- I soggetti residenti e non residenti nel territorio dello Stato con un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro;
- I soggetti residenti e non residenti nel territorio dello Stato con un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro, purché avessero presentato di istanza di adesione al Progetto Pilota;
- Le imprese che avessero presentato istanza di interpello sui nuovi investimenti, di cui all'art. 2 del Decreto Legislativo numero 145 del 14 settembre 2015, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi, e intendessero dare esecuzione alla risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate.

Come specificato dal punto 2.2 del provvedimento, i requisiti dimensionali sarebbero stati valutati assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i ricavi

---

<sup>119</sup> Si veda <https://www.aniasafe.it/product/tax-compliance-framework/>.

indicati all'interno del bilancio di esercizio delle imprese relativo all'esercizio precedente rispetto a quello in cui fosse stata presentata la domanda di adesione al regime, e ai due esercizi anteriori, e il volume di affari indicato nella dichiarazione ai fini del calcolo dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori. Successivamente, sulla base della previsione contenuta nel quarto comma, lett. a, dell'articolo 7 del decreto legislativo n. 128/2015, più volte richiamato, che prevede la possibilità di stabilire, con decreto del Ministro dell'Economia, i criteri in base ai quali possono essere individuati ulteriori contribuenti ammissibili al regime che conseguano un volume di affari non inferiore a quello di cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese, il decreto ministeriale del 30 marzo 2020 ha stabilito, all'articolo 1, che, per gli anni 2020 e 2021, potessero accedere al regime di adempimento collaborativo i contribuenti che conseguissero un volume di affari o di ricavi non inferiore a cinque miliardi di euro, dimezzando così la soglia originariamente fissata a 10 miliardi di euro.

Un ulteriore ampliamento della platea dei contribuenti ammissibili al regime di adempimento collaborativo è stato realizzato, infine, con il decreto ministeriale del 31 gennaio 2022, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale l'8 febbraio 2022, il quale, all'articolo 1 stabilisce che per gli anni 2022, 2023, 2024 il limite del volume d'affari e dei ricavi fissato per accedere al regime di adempimento collaborativo è pari ad un miliardo di euro.

Ancora in tema di ampliamento della platea dei contribuenti ammissibili al regime fiscale di adempimento collaborativo, giova ricordare, per le finalità del presente elaborato, che l'articolo 20, comma 1, del decreto legge n.119 del 23 ottobre 2018 ha apportato modifiche al decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 26 ottobre 1972 inserendo all'articolo 70-duodecies, dopo il comma 6, il comma 6-bis, ed introducendo una ulteriore estensione dei requisiti soggettivi di accesso al regime ai partecipanti ai gruppi IVA<sup>120</sup>.

Inoltre, il suddetto decreto legge ha a suo tempo stabilito che in caso di adesione al regime dell'adempimento collaborativo di uno dei soggetti passivi che avesse esercitato l'opzione per il gruppo IVA, in base all'articolo 70 quater del Dpr 633/72, la *cooperative compliance* si sarebbe estesa obbligatoriamente a tutte le società partecipanti al suddetto

---

<sup>120</sup> Il gruppo IVA è un istituto che consente ai gruppi societari che esercitano la relativa opzione di rendere irrilevanti, ai fini IVA, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che avvengono infragruppo e di essere considerati come unico soggetto passivo Iva. L'opzione si effettua attraverso l'invio, in via telematica, di una apposita "dichiarazione di costituzione", sottoscritta sia dal rappresentante del gruppo, ossia il soggetto che esercita il controllo, sia da tutti gli altri partecipanti

gruppo, anche nell'ipotesi in cui l'opzione per il gruppo IVA fosse stata esercitata da un soggetto già aderente al regime. A parere di chi scrive, non era chiaro il motivo per cui il legislatore avesse deciso di creare una stretta interconnessione tra l'opzione del gruppo Iva e l'istituto della *cooperative compliance*, dal momento che, se è vero che quest'ultimo sia nato con l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia reciproca tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate richiedendo un notevole sforzo da parte di quest'ultima anche nella fase di valutazione dei requisiti di idoneità necessari ai fini dell'ingresso al regime, è altrettanto vero che le imprese devono riuscire a sopportare tali aggravii, tenendo anche conto degli sforzi di natura economica che l'accesso al regime richiede. Appare evidente quindi che l'estensione – *sic et simpliciter* - del regime di *cooperative compliance* a tutti i partecipanti del gruppo IVA per effetto dell'adesione da parte di un solo soggetto appartenente avrebbe potuto determinare un forte disincentivo all'esercizio di tale opzione. Per queste ragioni, si è reso necessario l'intervento dell'Agenzia delle Entrate che, con la circolare n. 8/E del 2019, ha fornito significative precisazioni volte a mitigare la portata del decreto summenzionato, affermando che l'estensione del regime di adempimento collaborativo a tutti i soggetti partecipanti al gruppo IVA, benché obbligatoria, non potesse ritenersi automatica, bensì subordinata al possesso di ogni singolo partecipante degli altri requisiti pretesi dal d. lgs. n. 128/2015. Pertanto, da allora, per effetto della suddetta circolare, il contribuente che fa parte di un gruppo IVA cui partecipa una società che abbia aderito o sia stata ammessa al regime di adempimento collaborativo deve presentare istanza di ammissione al regime di adempimento collaborativo. Depositata l'istanza, l'Ufficio competente avvierà la rituale attività istruttoria relativa al riscontro dei requisiti soggettivi e oggettivi per l'accesso al regime e comunicherà al contribuente l'esito della verifica dei requisiti entro centoventi giorni a far tempo dal ricevimento dell'istanza o della documentazione di cui al punto 4.5 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 54237 del 14 aprile 2016.

Proprio verso un ulteriore ampliamento della platea dei contribuenti ammissibili al regime fiscale di adempimento collaborativo sembra orientarsi la legge delega per la riforma fiscale, approvata dal Consiglio dei Ministri del 16 marzo 2023: la progressiva riduzione della soglia di accesso al regime e, soprattutto, la possibilità di accesso anche per le società che, anche se non soddisfano i requisiti legali di ammissibilità, appartengono ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto possieda i requisiti di ammissione e/o il TCF adottato sia implementato e gestito in modo unitario per tutte

le società del gruppo, rappresentano sicuramente alcune delle innovazioni di rilievo in materia di *cooperative compliance* auspicate dallo scrivente per le ragioni discusse nel presente elaborato.

### **3.8 L'investimento delle imprese e la proporzionalità nel rapporto di fiducia**

L'obiettivo di ogni imprenditore è sicuramente quello di accrescere il valore della propria impresa, creando posti di lavoro e generando utili per gli investitori. L'adesione al regime fiscale dell'adempimento collaborativo potrebbe, per molti versi, contribuire ad aumentare il valore di un'impresa, ad esempio, accrescendone la sua reputazione. Infatti, l'impresa, assumendosi l'impegno nei confronti dell'Amministrazione finanziaria di adempiere ai propri obblighi fiscali in modo collaborativo e trasparente, si assicura, di fatto, la possibilità di prevenire situazioni suscettibili di generare rischi fiscali e, di conseguenza, le temute controversie, esercitando, per queste ragioni, un'attrattiva per clienti ed investitori. Inoltre, in forza degli effetti cosiddetti "premiali" della legge, tanto la possibilità di prevenzione e di risoluzione anticipata delle potenziali controversie fiscali quanto la riduzione delle sanzioni e l'esonero dalla presentazione di garanzie per i rimborsi delle imposte dirette ed indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime, comportano un sicuro risparmio di denaro per l'impresa. In quest'ottica, si potrebbe quindi sostenere che l'adesione al regime dell'adempimento collaborativo possa addirittura rappresentare per l'impresa un "investimento" generando, per così dire, "risparmi" che possono quindi essere utilmente impiegati nel processo produttivo. In proposito, non va taciuto che i dati messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate indicano un significativo aumento di dichiarazioni integrative negli ultimi anni da parte delle imprese ed un'altrettanta significativa riduzione delle verifiche fiscali che si traducono comprensibilmente in una riduzione di accantonamenti di fondi da destinare alle spese per eventuali contenziosi fiscali.<sup>121</sup>

Tuttavia, affinché l'investimento richiesto alle imprese per l'adesione al regime di adempimento collaborativo risulti vantaggioso, è necessario che l'Amministrazione fiscale garantisca "utili" in proporzione all'impiego di risorse - economiche e

---

<sup>121</sup> NOBILI, VERTOLLI, TAMBURRO, *Il regime della cooperative compliance nell'esperienza delle banche: risultati e prospettive*, op. cit.

professionali – che, come è ovvio, varia a seconda delle dimensioni e della complessità del business di ciascuna di esse.

Inoltre, per dare risposte concrete all’annosa richiesta della cosiddetta “*penalty protection*”, ovvero la disapplicazione delle sanzioni penali, si potrebbe ipotizzare, ad esempio, una premialità commisurata al livello di affidabilità fiscale. In altre parole, se un’attenta osservazione “andamentale” dimostrasse che l’impresa che ha aderito al suddetto regime rispetta costantemente l’impegno a presentare all’Agenzia delle Entrate, in via preventiva, le sue scelte strategiche e i rischi a queste connessi, laddove l’Agenzia delle entrate non condividesse la posizione dell’impresa, non si dovrebbero pertanto ravvisare gli estremi di un reato mancando gli elementi soggettivi del dolo e della colpa in ragione del rapporto fiduciario alla base del regime in parola.

Si ricorda, in proposito, come già innanzi accennato, che, in verità, il legislatore ha già introdotto con l’istituto dell’adempimento collaborativo “effetti di natura premiale” per i contribuenti adempienti. Infatti, l’articolo 6 del decreto legislativo n. 128 del 2015, al comma 3, stabilisce che le sanzioni applicabili al contribuente che, dopo aver preventivamente richiesto all’Agenzia delle Entrate un parere in merito al regime fiscale applicabile ad una determinata operazione, rappresentando compiutamente i rischi fiscali ad essa sottesi, non si adegui alla soluzione proposta dal Fisco nella risposta ad interpello, sono ridotte della metà, non possono essere superiori al minimo edittale e che, infine, la loro riscossione rimane sospesa sino alla definitività dell’accertamento.

In sintesi, appare evidente che, con l’introduzione di questo regime fiscale, il legislatore intende perseguire due obiettivi:

- a. la garanzia di un adeguato riconoscimento nei confronti di quelle imprese che hanno profuso un notevole impegno nell’elaborazione e nel mantenimento di un sistema di gestione interna e controllo del rischio fiscale, guadagnandosi un alto grado di fiducia da parte dell’Amministrazione finanziaria;
- b. la mitigazione del rischio, sul fronte penale, cui incorrono i soggetti di grandi dimensione - strutturale ed in termini di business - che, in ragione della complessità della propria struttura organizzativa, potrebbero incorrere nel superamento della soglia minima che determina l’applicazione delle sanzioni penali.

### 3.8.1 Il rating fiscale d'impresa

La nozione di rating ha assunto sin dalle origini un connotato di natura economico-finanziaria, finendo poi utilizzata in tutti i settori dell'economia nonché in taluni del diritto. In sintesi, il rating è un giudizio sull'affidabilità di un emittente un titolo di credito, che contiene la promessa incondizionata di pagamento di una somma di denaro, e sulla sua capacità di ripagare i propri debiti. È quindi evidente che il rating non è un concetto proprio dell'ordinamento tributario bensì in esso solo confluito.<sup>122</sup>

Nel settore bancario, il *rating*, più specificatamente, può essere definito come la valutazione, riferita ad un determinato orizzonte temporale, di informazioni di natura sia quantitativa che qualitativa, espressa mediante una classificazione su scala ordinale, della capacità di un soggetto di onorare le obbligazioni contrattuali<sup>123</sup>, con la conseguenza, ad esempio, che se un'impresa possiede un *rating* elevato, i tassi d'interesse da corrispondere su eventuali prestiti richiesti saranno più bassi.

Ogni anno gli istituti di credito eseguono un controllo complessivo sulle varie posizioni creditizie, attraverso attività di monitoraggio costante e, nel caso in cui riscontrino criticità che possano compromettere il giudizio di *rating*, hanno l'obbligo di procedere alla revisione della posizione finanziaria del cliente, in quanto il sistema di rating può essere utilizzato, oltre che nella fase di accettazione ed erogazione del prestito, anche nella fase di "valutazione andamentale" della relazione banca-impresa.

L'attribuzione ad un'impresa di una posizione di rating comporta:

- un'analisi quantitativa, che si basa su informazioni di carattere patrimoniale, economico e finanziario la cui primaria fonte di informazione è costituita dal bilancio d'esercizio delle imprese. Attraverso l'analisi di quest'ultimo, in un arco temporale di almeno un triennio, le banche possono acquisire dati informativi o segnaletici sulla solidità patrimoniale, sull'equilibrio finanziario e sulla redditività di un'impresa;
- un'analisi qualitativa, che si fonda su variabili "rilevanti e significative"<sup>124</sup>, individuate nel corso degli anni, tra cui: la *corporate governance*, ossia l'insieme di assetti societari, norme statutarie e opzioni adottate con riferimento agli organi

---

<sup>122</sup>FRANCO, *Il rating fiscale*, in Diritto ed economia dell'impresa, n. 4/2020.

<sup>123</sup>GAI, *Il rating delle Pmi: un approccio metodologico per banche, confidi e intermediari finanziari*, Franco Angeli, 2008, pp. 16-18.

<sup>124</sup> Così Basilea II.

di amministrazione e controllo delle società, che consente la formulazione un giudizio riguardo la capacità che gli organi amministrativi hanno di indirizzare la gestione aziendale verso il perseguimento dei risultati organizzativi e di controllarne l'evoluzione rispetto alla programmazione dell'azienda stessa; il settore di appartenenza, che consente una definizione delle caratteristiche specifiche, e di formulare previsioni inerenti l'andamento produttivo dell'azienda, tenendo conto degli eventuali interventi di regolazione da parte delle autorità dello Stato in un determinato settore; il posizionamento competitivo, ovvero il grado di concorrenza del settore, della domanda e dell'offerta del mercato di riferimento dell'azienda.

Se è pur vero che l'analisi della capacità di gestione del rischio fiscale di un'impresa possa essere considerata al pari di uno degli elementi qualitativi per la valutazione del rating finanziario, in ambito tributario, il concetto di "rating fiscale" non dovrebbe tuttavia limitarsi a questo singolo aspetto. Infatti, non va trascurato, che la valutazione della capacità di gestione del rischio fiscale di un'impresa è interesse primario dell'Amministrazione finanziaria e non dell'investitore o del creditore. Questi ultimi, infatti, analizzano la variabile fiscale solo in relazione alle sue conseguenze, e quindi in termini di rischio legale, reputazionale e finanziario.<sup>125</sup>

Di rating fiscale, in ambito tributario, si cominciò a parlare dopo l'introduzione dei cosiddetti "indici sintetici di affidabilità fiscale" (ISA) ad opera del decreto legge n. 50/2017. Si ricorda, come già innanzi discusso, che gli ISA sono degli indicatori costruiti con una metodologia statistico-economica basata su dati e informazioni contabili e strutturali relativi a più periodi d'imposta, concepiti con l'intento di consentire agli operatori economici di valutare autonomamente la propria posizione e di verificare il grado di affidabilità su una scala di valori che va da 1 a 10. E', tuttavia, con la promulgazione della legge di bilancio del 2020<sup>126</sup>, rubricata «analisi di rischio», che "l'affidabilità fiscale" diventa un tema centrale nella politica di contrasto dell'evasione fiscale. Per tale valutazione il legislatore indicò un percorso che utilizzava, quale punto di partenza, il riscontro tra le risultanze dell'anagrafe dei rapporti finanziari – implementata anche delle risultanze degli indicatori sintetici di affidabilità fiscale – e

---

<sup>125</sup>FRANCO, *Il rating fiscale*, op. cit.

<sup>126</sup> Legge 27 Dicembre 2019, n.160, artt. 681-686.

quelle delle dichiarazioni fiscali presentate dal contribuente. La stessa legge stabiliva che qualora da questo primo *screening* fossero emerse incongruenze, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza – congiuntamente o anche separatamente – avrebbero approfondito l'esame della posizione del contribuente, utilizzando idonei strumenti informatici allo scopo di facilitare l'individuazione di specifici profili di rischio di evasione attraverso l'analisi sistematica e dettagliata delle informazioni contenute nell'anagrafe tributaria. Appare dunque evidente che l'obiettivo del legislatore era quello di migliorare l'efficacia e l'efficienza dei controlli al fine di contrastare l'evasione fiscale. In linea di principio, l'affidabilità fiscale del contribuente, che costituisce in buona sostanza la *ratio* della suddetta legge, è differente da quello che si potrebbe definire “*cooperative compliance rating*” ovvero un indicatore capace di misurare il “grado” di adesione del contribuente alle disposizioni di legge previste dal regime fiscale dell'adempimento collaborativo e alle prescrizioni indicate dell'Amministrazione tributaria, ad esempio, in risposta ad un interpello preventivo. In materia di adempimento collaborativo, infatti, posto che il fine cui l'Istituto tende è la creazione di un duraturo rapporto di collaborazione, basato sulla reciproca fiducia tra le imprese e l'Amministrazione finanziaria, il “*cooperative compliance rating*” potrebbe divenire un indicatore sensibile ed attendibile del “grado di collaborazione” del contribuente.

In altre parole, il valore di tale *rating* varierebbe in relazione:

- 1) al “grado” di adesione del contribuente alle disposizioni di legge previste dal regime fiscale dell'adempimento collaborativo e alle prescrizioni indicate dell'Amministrazione tributaria sulla base delle sue interpretazioni in fase di consultazione;
- 2) al tempo di permanenza di un'impresa all'interno del regime di *cooperative compliance*.

Ne consegue che quanto più è elevato il “*cooperative compliance rating*” maggiore è il grado di un'impresa di adempiere compiutamente e correttamente agli obblighi fiscali previsti dalla legge. Si potrebbe così ipotizzare che l'Amministrazione finanziaria possa ottimizzare le risorse utilizzate abitualmente per i controlli volti ad accertare il corretto adempimento dei contribuenti rispetto agli obblighi posti dal legislatore indirizzandoli verso le imprese con basso *rating* e a quelle che sono ancora in attesa di accedere al regime ampliando, in tal modo, la platea degli aspiranti contribuenti

“virtuosi”. Inoltre, si potrebbe ipotizzare, a parere dello scrivente, che qualora il valore di “*cooperative compliance rating*” raggiungesse una determinata “soglia”, per così dire, “premiata” - stabilita, ad esempio, di anno in anno dal legislatore nella legge di bilancio, tenendo conto dei risultati raggiunti e di quelli da raggiungere per il contrasto dell’evasione fiscale - che definisce un elevato grado di “affidabilità fiscale”, l’Agenzia delle Entrate sia tenuta fornire risposte più rapide agli interpelli preventivi, soprattutto nell’evenienza in cui le imprese debbano effettuare investimenti importanti nel breve periodo e necessitino di accelerare l’iter per la consultazione con l’autorità fiscale. Con riferimento a ciò, anche in base a quanto emerso nei vari forum di confronto con le Associazioni di categoria, si potrebbe ipotizzare, per i contribuenti “più affidabili” un percorso parallelo rispetto a quello previsto dall’interpello abbreviato - che, come si vedrà più avanti, prevede un termine massimo di 45 giorni per la risposta da parte dell’Agenzia delle Entrate ai quesiti posti dai contribuenti - più informale ed ugualmente efficace.

Com’è ovvio, questi servizi “premiati” resi ai contribuenti “virtuosi” esigono la presenza, all’interno degli Uffici preposti dell’Amministrazione fiscale, di funzionari dotati di competenze tecniche adeguate, così come reclamato dalle Associazioni di categoria delle imprese, capaci cioè di comprendere realmente le dinamiche processuali interne, spesso complesse, ed i relativi bisogni delle imprese. Fra tutte, le imprese del settore assicurativo, ad esempio, lamentano ancora oggi grandi difficoltà di accesso al regime di adempimento collaborativo per la carenza di interlocutori dell’Amministrazione fiscale qualificati, stante la complessità della disciplina di settore. Se nel settore finanziario esistono analisti specializzati nella comprensione delle dinamiche interne delle società – in tema di *governance*, storia e opportunità di business – che hanno la capacità, al modificarsi di determinate circostanze, di aggiornare tempestivamente le informazioni in proprio possesso all’interno del modello valutativo, la stessa competenza dovrebbe essere garantita anche in ambito fiscale, in cui, ad esempio, il soggetto preposto alla direzione della “funzione fiscale” dell’impresa - cosiddetto *Tax director* – potrebbe interloquire direttamente con un funzionario dell’Agenzia delle Entrate dotato delle competenze tecniche necessarie - cosiddetto *Tax officer* - riducendo significativamente i tempi di risposta ai quesiti riguardanti potenziali rischi fiscali paventati dall’impresa.

Tornando al *rating* di affidabilità fiscale, si può affermare che, in generale, la sua attribuzione dipende dall’esito dell’analisi andamentale dell’impresa. Se nel settore

finanziario tale valutazione si sostanzia nel monitoraggio operato dalla banca sui rapporti che l'azienda intrattiene sia con la stessa banca affidante, sia con l'intero sistema bancario, e l'analisi di queste informazioni, sviluppate per gravità e durata, consente l'elaborazione di un punteggio di *scoring* che rappresenta il rischio statistico di deterioramento del profilo di un cliente, è evidente che in ambito fiscale, come già discusso a proposito del “*cooperative compliance rating*”, l'attribuzione di un punteggio di *scoring* dovrebbe basarsi, allo stesso modo, sull'analisi del rapporto intrattenuto dall'impresa con l'Amministrazione finanziaria. In verità, questo è un sistema già operante in altri ordinamenti tributari, come in quello del Regno Unito, che ha portato, negli ultimi anni, ai risultati sperati.

Nello specifico, per la stima del “*cooperative compliance rating*” l'Agenzia delle Entrate dovrebbe valutare il comportamento assunto dal contribuente sin dalla fase dell'istanza di adesione al regime, tenendo conto ad esempio:

- della completezza e della veridicità delle informazioni fornite in prima battuta all'interno del *Tax Control Framework*, soprattutto con riferimento alle operazioni che rientrerebbero tra quelle di cosiddetta “pianificazione fiscale aggressiva”;
- del rispetto delle indicazioni contenute nelle risposte fornite dall'Amministrazione in sede di interpello abbreviato;
- della mancanza di errori in fase di dichiarazione che rendano necessario il ravvedimento;
- della tempestività nel fornire chiarimenti all'Agenzia delle Entrate.

Il “*cooperative compliance rating*” dovrebbe inoltre tenere conto dell'esistenza in determinati settori – come quello bancario e assicurativo – di un elevato grado di regolamentazione che investe ogni aspetto dell'attività commerciale e della *governance* aziendale, che di per sé garantisce un sufficiente grado di affidabilità fiscale di queste imprese. Sempre in riferimento al settore bancario, non si può trascurare che queste imprese non siano soltanto semplici contribuenti, ma svolgono altresì funzioni d'ausilio ai loro clienti, a loro volta contribuenti, nei confronti del Fisco, impiegando parte delle proprie risorse a favore di esso. Si potrebbe pertanto ipotizzare che anche questa funzione “ausiliaria” possa concorrere ad elevare il “*cooperative compliance rating*”, in quanto espressione di una fattiva collaborazione con l'Amministrazione fiscale.

A tal proposito, non va dimenticato, che nel corso degli ultimi anni, gli adempimenti delle banche in qualità di “ausiliarie” del Fisco sono progressivamente aumentati: si pensi, ad esempio, al contenuto della circolare n. 23 del 23 giugno 2022 in materia di Superbonus, in cui l’Agenzia delle Entrate ha stabilito che, nell’ambito della valutazione della responsabilità in solido del cessionario, gli intermediari finanziari devono utilizzare un grado di diligenza “particolarmente elevato e qualificato”.<sup>127</sup>

### 3.9 La gestione del rischio fiscale

Per un adeguato approfondimento del tema della gestione del rischio fiscale, è necessario preliminarmente definire il significato del sostantivo “rischio” in ambito imprenditoriale, ovvero il “rischio d’impresa”, in ragione dei sostanziali mutamenti succedutisi nel tempo per effetto dell’evoluzione della cultura imprenditoriale. Difatti, se nel linguaggio comune il rischio viene definito come l’eventualità di subire un danno connesso a circostanze più o meno prevedibili<sup>128</sup>, rivestendo quindi un’accezione solo negativa, in ambito imprenditoriale è considerato connaturato all’attività d’impresa e, quindi, non rappresenta solo la minaccia o la probabilità che un’azione o un evento influisca negativamente sulla capacità di un’organizzazione di raggiungere i propri obiettivi.<sup>129</sup> In quest’ottica, è persino plausibile che un evento più o meno prevedibile possa comportare “effetti negativi” e quindi risultati peggiori rispetto a quelli attesi o, al contrario, “effetti positivi” e di conseguenza risultati migliori e pertanto superiori alle aspettative.

La consapevolezza del peso di circostanze e/o di eventi non sempre prevedibili sulla produttività di un’impresa, che tuttavia concorrono ad elevare il “rischio d’impresa” quando possono causare un calo della redditività, ha significato anche mutamenti sostanziali in ambito giurisprudenziale che hanno portato, ad esempio, al superamento del criterio del cosiddetto “*deficit fallimentare*” per il risarcimento dei danni causati dalla condotta fraudolenta dell’amministratore di una società, in fase di liquidazione giudiziale dell’impresa. Secondo il suddetto criterio, di origine giurisprudenziale<sup>130</sup>, ai fini

---

<sup>127</sup> NOBILI, VERTOLLI, TAMBURRO, *Il regime della cooperative compliance nell’esperienza delle banche: risultati e prospettive*, op. cit.

<sup>128</sup> Così la definizione di “Rischio” in Enciclopedia Treccani.

<sup>129</sup> Commissione Europea, *Compliance Risk Management – Guide for Tax Administration*, 2010.

<sup>130</sup> Cass., sez. I, sent. n. 6493/1985.

risarcitori sarebbe stato necessario provare che il danno arrecato all'impresa fosse una diretta conseguenza della *mala gestio* dell'amministratore. Nei fatti però è stata verificata l'impossibilità di imputare direttamente ed unicamente alla condotta illecita di un amministratore la differenza negativa fra attivo e passivo fallimentare, potendo le perdite essere attribuibili anche a cause non da questo prevedibili ed evitabili come, ad esempio, l'aumento dei tassi d'interesse o l'aumento del costo delle materie prime. Per queste ragioni, nel corso degli anni, questo criterio è stato superato.<sup>131</sup>

Se il rischio d'impresa è connaturato a qualunque attività imprenditoriale, è pertanto indispensabile che il governo d'impresa o *governance* (leggi, regolamenti, procedure interne ecc.) che disciplina la direzione e la gestione di una società lo tenga in debito conto nella sua globalità e lo analizzi sotto ogni aspetto per poterlo affrontare con efficacia<sup>132</sup>. Per un'adeguata analisi del rischio d'impresa, complessivamente inteso, non si dovrebbe, *in primis*, prescindere dalla valutazione del contesto aziendale di riferimento al fine di favorirne la migliore gestione attraverso un modello integrato che sia in grado di tenere conto di tutti i rischi di carattere "organizzativo", che comprendono, ad esempio, la sicurezza dei dipendenti, la protezione dei dati sensibili o ancora la prevenzione delle frodi (il cosiddetto "*Enterprise Risk Management*").

L'analisi dei rischi si basa su due variabili: la probabilità di accadimento del rischio e l'impatto – inteso come gravità, incidenza ed effetti - che il rischio medesimo produce sulla produttività dell'impresa. Per scongiurare e/o limitare gli effetti dell'impatto, l'impresa deve certamente "proteggersi" ma soprattutto, ridurre la probabilità di accadimento del rischio, ponendosi in uno stato di "prevenzione"<sup>133</sup>.

L'analisi dei rischi si conclude con la redazione della matrice cosiddetta "probabilità – impatto", attraverso la quale è possibile determinare i rischi prioritari, ossia quelli che presentano valori o livelli più elevati sia in termini di probabilità di accadimento che di impatto sulla produttività. Come già evidenziato, quindi, il rischio è intrinsecamente connesso con l'attività d'impresa: detto in estrema sintesi, l'imprenditore, nell'intento di creare valore per sé e per i suoi dipendenti, attraverso la

---

<sup>131</sup> Cassazione, Sez. Unite, sent. n. 9100 del 2015, viene consacrato il criterio dei "netti patrimoniali", in base al quale, per quantificare un danno all'impresa, si calcola la differenza fra il patrimonio netto, al momento del verificarsi di una causa di scioglimento, e il patrimonio netto nel momento in cui la società accede effettivamente alla fase di liquidazione.

<sup>132</sup> MELILLO, *Compliance Fiscale, strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*, IPSOA Guide Operative, Wolter Kluwer Italia, 2019, pag. 73.

<sup>133</sup> VALENTE, IANNI, MATTIA, TOSCANO, *Tax Governance e Task Risk Management: strategie, modelli, responsabilità*, Milano, Wolters Kluwer, 2017, pag. 85.

produzione e/o lo scambio di beni e/o servizi, accetta il rischio di perdere il proprio capitale. È di fondamentale importanza dunque, per ciascun imprenditore, conoscere i rischi cui è esposta la sua impresa, in modo da predisporre strumenti di mitigazione e di controllo dei medesimi. Ne discende l'indispensabilità per un'impresa di disporre di un sistema di *risk management*, ovvero di un sistema deputato alla gestione del rischio, attraverso la sua identificazione, la sua valutazione e, in ultimo, la sua mitigazione, quando non eliminabile, al fine di limitare o, quando possibile, evitare che pregiudichi la redditività dell'impresa.

Nelle aziende di piccole dimensioni, l'attività di *risk management* si sviluppa generalmente secondo modelli non formalizzati, che vedono l'imprenditore spesso direttamente coinvolto anche nel far fronte ai rischi inerenti alla gestione operativa. Con il crescere delle dimensioni, e per effetto dei processi di delega decisionale, il sistema di *risk management* tende a svilupparsi ai vari livelli in cui si articola la struttura organizzativa, coinvolgendo tutto il personale ed assumendo connotati diversi in relazione alle criticità delle varie aree coinvolte. Tipicamente, a livello di vertice, l'attenzione si concentra sui rischi che riguardano il profilo strategico dell'azienda, a livello di "Strategic Business Unit" verranno gestiti i rischi che riguardano quella particolare combinazione prodotto/mercato/tecnologia, a livello di funzione l'attenzione sarà focalizzata su quei fattori di rischio che possono avere ricadute sulle attività che rientrano in tale area funzionale e, infine, ai livelli esecutivi l'attenzione si focalizza sui rischi legati allo svolgimento di attività ed operazioni elementari.

Si possono individuare due approcci alla gestione del rischio: un approccio globale, di tipo *Enterprise Risk Management*, in cui tutta l'organizzazione è coinvolta nella gestione dei rischi che riguardano le differenti articolazioni della struttura imprenditoriale, e un approccio settoriale, in cui il sistema di *risk management* ha come fine il conseguimento di uno specifico obiettivo - come, ad esempio, la sicurezza sui luoghi di lavoro - e pertanto le attività si limitano esclusivamente ad alcune aree e funzioni aziendali.

Per le ragioni innanzi esposte, nell'ambito del processo di pianificazione aziendale, che consente alle imprese di raggiungere gli obiettivi prefissati attraverso la ricerca e l'utilizzo di risorse ottimali, riveste dunque grande importanza la conoscenza delle diverse categorie di rischio a cui l'attività dell'azienda è potenzialmente esposta e

gli strumenti che l'impresa può adottare e che ha a disposizione per poter monitorare tali fattispecie di rischio.<sup>134</sup>

Tra le varie categorie di rischio, per le finalità del presente elaborato, si considera soprattutto il “rischio fiscale” che può essere definito come la causa ostativa della piena ed effettiva strategia d'impresa<sup>135</sup> o come il “combinato disposto tra la probabilità di un accertamento tributario e l'entità del danno erariale che ne deriva”<sup>136</sup>.

Il decreto legislativo n. 128 del 5 agosto 2015 (in attuazione della legge delega n.23 dell'11 marzo 2014), rubricato “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente”, rappresenta un presupposto centrale in materia, arricchendo un processo evolutivo in termini di avvicinamento e adeguamento del nostro ordinamento alle nuove disposizioni internazionali in materia. Difatti, il decreto è stato seguito da due rilevanti provvedimenti del Direttore della Agenzia delle Entrate, nel 2016<sup>137</sup> e nel 2017<sup>138</sup> che contribuiscono a definire con maggior precisione la nozione di “rischio” o “rischio fiscale”. Il provvedimento del 2016 precisa che “per rischio o rischio fiscale si intende il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria, ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento”. Dalla lettura di tale disposizione, viene spontaneo domandarsi quale possa essere in concreto “la fonte” di questo rischio. Ebbene, oggi una delle principali fonti di rischio per un'impresa è rappresentata dall'incertezza normativa, tanto in ambito fiscale, quanto in ogni altro ambito imprenditoriale<sup>139</sup>. Non si può infatti trascurare che una normativa incerta possa avere gravose e talora onerose ricadute sia sul contribuente sia sull'Amministrazione finanziaria: se per il primo essa può determinare costi connessi all'apprendimento di nuove norme, dubbi interpretativi ed eventuali costi per sostenere contenziosi, una normativa complessa potrebbe comportare

---

<sup>134</sup> DELLA ROVERE, VINCENTI, *Il Task Risk quale strumento di governance per le imprese*, in Amministrazione e finanza, n. 8/2017, pag. 53.

<sup>135</sup> VALENTE, IANNI, MATTIA, TOSCANO, *Tax Governance e Task Risk Management: strategie, modelli, responsabilità*, op. cit.

<sup>136</sup> MARINO, *Corporate Tax Governance*, Egea, 2018, pag. 4.

<sup>137</sup> Protocollo n. 54237 del 2016 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n.128.

<sup>138</sup> Protocollo n. 101573 del 2017 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, *Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n.128*.

<sup>139</sup> Con riferimento ai processi aziendali maggiormente rilevanti ai fini fiscali, essi sono quelli aventi ad oggetto la predisposizione dei fondi imposte, delle dichiarazioni fiscali e della documentazione contabile. Le operazioni di maggior rischiosità possono essere quelle infragruppo e quelle a carattere straordinario (fusioni, scissioni, cessioni d'azienda ecc.) che coinvolgono l'impresa.

difficoltà applicative anche per la stessa Amministrazione finanziaria, destinate, il più delle volte, a degenerare in contenziosi.

Nella categoria del rischio fiscale si rinviene il rischio transazionale, cioè quello connesso a peculiari transazioni effettuate dall'impresa unicamente giustificate da considerazioni di carattere strettamente fiscale.<sup>140</sup> Tale tipologia di rischio fiscale si presenta a fronte di aree di incertezza che, in particolare, possono concernere l'applicazione della normativa e della prassi fiscale in vigore in un Paese rispetto a quello in cui ha sede l'azienda di riferimento oppure la definizione di un sistema di gestione dell'attività di impresa al fine di ottimizzare la variabile fiscale. La gestione del rischio fiscale nelle imprese comporta, quindi, la conoscenza, la gestione ed il monitoraggio delle aree di incertezza riscontrate, al fine di prevenire contenziosi con le autorità fiscali competenti dei Paesi in cui si svolge l'attività di business, contribuendo a ridurre il contenzioso tributario.

Un'altra fattispecie di rischio riguarda l'inesatta interpretazione e la conseguente imprecisa applicazione della normativa tributaria, delle decisioni giurisprudenziali e della prassi negli adempimenti fiscali dell'impresa ed infine il rischio di dichiarazioni fiscali inesatte per errori, ad esempio, nella compilazione.

### **3.10 Rischio fiscale ed incertezza normativa**

In ambito fiscale si potrebbe riconoscere la netta distinzione semantica tra i concetti di "rischio fiscale" ed "incertezza". In particolare, se, come detto nel paragrafo precedente, il "rischio fiscale" è inteso come rischio di operare in violazione delle norme e dei principi di natura tributaria, per incertezza normativa deve intendersi "la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie; l'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto come emerge dal d. lgs. 18 dicembre

---

<sup>140</sup> PALESTINI, *Un modello di controllo per la gestione dei presidi relativi ai reati tributari ex. D.Lgs. 231/2011*, in *Amministrazione e finanza*, n. 5/2020, pag. 5 e ss.

1997, n. 472, art. 6 che distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione; l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria".<sup>141</sup>

Inoltre, sempre secondo quanto affermato dalla Suprema Corte, il giudice dispone di vari indicatori utili per accertare l'esistenza di un'incertezza normativa. In particolare:

1. la difficoltà di individuare disposizioni normative, dovuta alla mancanza di esplicite previsioni di legge;
2. la difficoltà di determinare il significato della formula dichiarativa individuata;
3. l'inesistenza o la contraddittorietà di informazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria;
4. la mancanza di precedenti giurisprudenziali o la presenza di precedenti discordanti;
5. il contrasto tra opinioni dottrinali.

In ragione di quanto esposto, a parere di chi scrive non si può escludere - *sic et simpliciter* - che sia proprio il grado di incertezza del sistema normativo di un Paese ad elevare il livello di rischio fiscale potendosi ragionevolmente affermare che una normativa tributaria incerta e disorganica sia per un investitore più condizionante dell'effettivo carico fiscale e che pertanto questi potrebbe addirittura arrivare a decidere di investire i propri capitali in un Paese con imposizione fiscale più elevata ma nel quale la regolamentazione fiscale garantisca la certezza del diritto. Si rammenti, infine, a conferma di quanto appena affermato, che è proprio l'incertezza normativa in ambito fiscale a favorire condotte fraudolente, riconducibili nell'alveo dell'evasione fiscale, di cui si precedentemente trattato, inscrivibili nell'ingegnoso paradigma della "evasione interpretativa", intesa, in senso ampio, come attribuzione di una impropria qualificazione giuridica della realtà materiale dovuta talvolta a negligenza o disinformazione e talaltra dall'adozione consapevole di interpretazioni dettate dalla convenienza tributaria. Va

---

<sup>141</sup> Cass., Sez. V, sent. 12 luglio 2018, n. 18405.

tuttavia precisato, a riguardo, che parte della dottrina ritiene più corretto distinguere tra “evasione fiscale”, sempre volontaria, e “inadempimento tributario”, il più delle volte involontario e dunque non doloso. In questa seconda accezione dottrinale rientrerebbero le ipotesi di non corretta applicazione della normativa fiscale per dubbi o incertezze interpretative, ma anche l’ipotesi di incapacità di far fronte al pagamento per indisponibilità di risorse.<sup>142</sup>

### 3.11 La Corporate Governance

Il tema del rischio d’impresa necessita di essere rapportato ad un istituto basilare del nostro ordinamento, ossia quello della *corporate governance*, cui si è già accennato, intesa come quell’insieme di regole e prassi che determinano la struttura organizzativa e decisionale del governo dell’impresa<sup>143</sup>, concepite per evitare la lesione dei diritti degli investitori da parte dei soggetti interni all’azienda<sup>144</sup>.

I principi di *corporate governance* sono stati delineati dall’OCSE e attengono alla predisposizione di un efficace *framework*, ai diritti degli azionisti, all’equo trattamento degli azionisti, alla *disclosure* e alla trasparenza dell’ente e alla responsabilità degli amministratori.<sup>145</sup> La gestione dei rischi nella *corporate governance* si fonda su una precisa e chiara distribuzione di compiti e responsabilità all’interno dell’organizzazione aziendale, coinvolgendo sia gli organi di gestione, quale il Consiglio di Amministrazione, sia gli organi di controllo interno ed esterno, quali il Collegio Sindacale e il *Risk Management* di cui si tratterà a breve.

Il tema dei controlli nel corso degli anni si è sviluppato sempre maggiormente finendo per comprendere, oltre ai normali controlli interni volti a garantire una efficiente ed efficace gestione dei processi produttivi, anche forme di controllo volte a garantire l’integrità aziendale attraverso l’implementazione di azioni correttive adeguate al raggiungimento degli obiettivi aziendali prefissati, in un’ottica basata sul rispetto della normativa vigente che obbliga le imprese ad adottare dei sistemi di controllo in grado di garantire la buona gestione aziendale, operando sempre nel rispetto dei principi di etica e

---

<sup>142</sup> MELILLO, “Compliance fiscale. Strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali”, op. cit., pag. 12.

<sup>143</sup> VALENTE, *Manuale di governance fiscale*, IPSOA, 2011, pag. 631 ss.

<sup>144</sup> MARINO, *Corporate Tax Governance*, Egea, 2018, pag. 90.

<sup>145</sup> OECD, *Principles of Corporate Governance*, 1999.

trasparenza e provvedendo costantemente all'analisi e alla gestione dei principali rischi aziendali.

Nel 1992, il COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission*) ha prodotto un *framework* di controllo interno, il cosiddetto “*COSO Report*”, con lo scopo di attuare una riforma dei sistemi e dei ruoli di controllo aziendale, al fine di assicurare maggior trasparenza e correttezza dei dati di bilancio e finanziari dell'impresa, così da non ledere gli interessi degli azionisti. Secondo quanto riportato nel report, sono cinque i requisiti che deve possedere un sistema di controllo interno ed, in particolare:

1. un “ambiente di controllo”, inteso come l'insieme di valori etici che devono essere trasmessi nell'intero assetto organizzativo dell'impresa, a partire dai dirigenti fino all'ultimo dei dipendenti;
2. la “valutazione dei rischi”, intesa come la loro preventiva identificazione al fine di adottare idonee misure volte a ridurre il livello di gravità del rischio stesso, tenendo conto dei mutamenti dei contesti economici, organizzativi e di mercato<sup>146</sup>;
3. la “attività di controllo”, intesa come l'insieme di meccanismi di controllo “istituzionali”, ovvero svolti dal vertice aziendale, dal Comitato di Controllo e di gestione rischi, dal Collegio Sindacale e dall'Organismo di Vigilanza istituito ex d.lgs. 231/2001;
4. la “informazione” e la “comunicazione” ovvero l'insieme delle informazioni strategiche che gli amministratori devono diffondere all'interno dell'impresa per rendere partecipi coloro che vi operano, in modo da evitare una frattura tra questi e coloro che governano l'azienda;
5. il “monitoraggio”, inteso come l'insieme delle attività rivolte a verificare costantemente nel tempo la qualità e l'andamento del Sistema di Controllo Interno.

In accordo con quanto evidenziato in precedenza in tema di normativa fiscale, va ribadito che sono proprio le caratteristiche di incertezza e disorganicità di quest'ultima che rendono problematica la gestione del rischio - fiscale per le finalità del presente

---

<sup>146</sup> MIGLIETTA, PIANA, SERVATO, *La valutazione del sistema di controllo interno*, IPSOA, 2012, pag 17 ss.

elaborato - alimentando assai spesso contenziosi fra imprese e Amministrazione fiscale. L'obbligo per le imprese di dotarsi di strumenti per la prevenzione e gestione del rischio fiscale, pertanto, oltre che favorire un rapporto di fiducia con l'Amministrazione finanziaria improntato su principi di trasparenza, collaborazione e correttezza, a garanzia della certezza del diritto e a tutto vantaggio della *tax compliance*, mira anche a ridurre significativamente il contenzioso tributario.

Ne discende che il solo fatto che l'impresa si doti di un sistema di gestione e di controllo del rischio fiscale, potrebbe essere considerato dall'Amministrazione finanziaria come indice di affidabilità. Tuttavia, implementando questo sistema, l'impresa, se da un lato, si premura di analizzare, prevenire o quantomeno limitare contenziosi con il Fisco, che potrebbero comprometterne l'andamento economico, dall'altro, la espone al rischio di far emergere condotte illecite, tenendo aggiornata l'Amministrazione finanziaria di ogni "criticità" rilevata.

### **3.11.1 Tax Governance e sistema di Risk Management**

Tra la *Corporate Governance* e la *Tax Governance* esiste un legame molto stretto, di *genus a species*, fondato sulla necessità di tutelare gli interessi della società di riferimento e dei suoi azionisti, assicurando la maggior trasparenza delle decisioni prese dal Management. Gestire il rischio fiscale significa comprendere quali sono le aree di incertezza e di possibile sviluppo dell'evento rischioso e prevenire la nascita di controversie con le Autorità fiscali competenti, mantenendo con queste un rapporto dialettico e di reciproca collaborazione.

Come già accennato, le principali fonti di incertezza in materia fiscale che possono incidere sul rischio relativo all'attività di business, sono legate principalmente alla complessità della normativa tributaria e della prassi in materia fiscale. Gli amministratori della società hanno il compito di definire la "posizione fiscale" dell'impresa, ossia l'insieme di strategie utili per la gestione e il controllo del rischio fiscale, tenendo conto della sua capacità di saper affrontare determinati livelli di gravità del rischio in circostanze differenti ognuna dall'altra.<sup>147</sup> Per queste ragioni, è necessario dunque che l'impresa si doti di un efficace sistema di *Risk Management*.

---

<sup>147</sup> VALENTE, *Tax governance: la gestione del rischio fiscale nelle imprese*, in Amministrazione e finanza, n. 2/2011.

In particolare, per l'attuazione di un processo di pianificazione delle attività aziendali, volto al conseguimento degli obiettivi prefissati attraverso l'utilizzo di risorse adeguate, assume notevole importanza la conoscenza delle diverse categorie di rischio cui l'impresa è esposta e la predisposizione di sistemi di monitoraggio e mitigazione.<sup>148</sup>

E' bene precisare che non esiste un modello di *risk management* che possa essere applicato indistintamente a qualsiasi impresa, dovendo, per le ragioni già esposte, essere costruito in base alle caratteristiche dell'azienda e al contesto sociale ed economico in cui questa opera. Si possono tuttavia individuare delle fasi, per così dire, comuni che caratterizzano il processo di *risk management*<sup>149</sup>, ed in particolare:

- l'identificazione, la stima e la valutazione dei rischi, volta a individuare fonti di aleatorietà che possono comportare eventi o effetti economici, finanziari o patrimoniali dannosi per l'impresa,
- la descrizione delle possibili ricadute sull'organizzazione aziendale attraverso la redazione del cosiddetto "*Report*" che illustra la situazione aziendale sulla base del livello di esposizione ai rischi;
- la determinazione delle diverse azioni e politiche che la società può adottare per fronteggiare il rischio cui è esposta, ad esempio, decidendo di sottrarsi al rischio scegliendo di non investire in un determinato Paese in cui la legislazione presenta criticità o, al contrario, di accettare il rischio senza intraprendere particolari azioni (quando magari l'impatto del rischio è basso) o infine attuando politiche volte soltanto alla sua mitigazione.

Un efficace processo di *risk management* richiede un notevole e costante impegno da parte dei dirigenti dell'organizzazione aziendale, volto a favorire in tutti coloro che operano all'interno dell'azienda la consapevolezza delle diverse categorie di rischio cui essa è esposta, responsabilizzandoli nel monitoraggio ai fini della prevenzione e dell'eliminazione o quantomeno della mitigazione e dotando ogni differente settore aziendale di adeguate risorse.

---

<sup>148</sup> DELLA ROVERE, VINCENTI, *Il tax risk management quale strumento di governante per le imprese*, op. cit., pag. 53.

<sup>149</sup> MELILLO, *Compliance fiscale: strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*, op. cit., pag. 155 ss.

Concludendo e riassumendo, il rischio rappresenta dunque, come più volte ribadito, un elemento costitutivo dell'impresa<sup>150</sup> e, pertanto, impossibile da eliminare integralmente. Ne discende la necessità di diffondere fra gli imprenditori una "cultura" del rischio d'impresa.

In proposito, come già ricordato, nel 2004, il COSO (*Committee of Sponsoring Organization*) ha proposto un nuovo strumento di gestione del rischio, il cosiddetto *Enterprise Risk Management*, con l'obiettivo non più di individuare eventi potenzialmente rischiosi all'interno di ogni singolo settore dell'impresa, ma di gestire tutti i rischi in maniera integrata, attraverso una sistematica comprensione delle interdipendenze e correlazioni tra gli stessi. Questo tipo di approccio, opposto rispetto a quello tradizionale, prevede il coinvolgimento di tutte le unità organizzative e le funzioni aziendali, mediante un pieno coinvolgimento delle figure responsabili della definizione delle strategie aziendali, quali amministratori e *top manager*.

Riepilogando, quindi, se l'approccio tradizionale di *Risk Management* è volto a considerare i soli rischi assicurabili, focalizzandosi su singole unità di business e gestendo ogni singolo evento potenzialmente rischioso in un'ottica di mera prevenzione, l'*Enterprise Risk Management* considera anche i rischi non assicurabili, spostando l'attenzione sull'intero sistema aziendale e gestendo i rischi in maniera integrata, con l'obiettivo di supportare e affiancare l'azienda nel processo di creazione del valore in favore delle diverse categorie di soggetti portatori di interessi.

### **3.11.2 Il Tax Risk Management**

Tra i vari modelli di *risk management*, è intenzione di chi scrive trattare precipuamente il modello di *Tax Risk Management*, ossia l'insieme dei processi decisionali elaborati dai vertici di un'impresa, conformi alla normativa tributaria vigente, per la gestione dei rischi relativi alla variabile fiscale.

Un modello di *Tax Risk Management* efficiente deve mirare alla realizzazione e al perfezionamento di un sistema di controllo del rischio fiscale (ad esempio, di un *Tax Control Framework*, di cui si tratterà più avanti), con il duplice obiettivo, da un lato, di rispondere alle esigenze di monitoraggio dei rischi che seguono all'adempimento degli obblighi fiscali previsti per legge, dall'altro, di anticipare i controlli *ex post* ed, al

---

<sup>150</sup> MARINO, *Corporate Tax Governance*, Egea, 2018, pag. 91.

contempo, di mitigare il rischio del contenzioso tributario, facendo richiesta all'Amministrazione finanziaria, di una preventiva disamina dei casi incerti al fine di addivenire ad una comune valutazione dei potenziali rischi sottesi alle scelte di business. L'adozione di un efficiente un modello di *Tax Risk Management* aumenterebbe pertanto in maniera significativa la *tax compliance* del contribuente.

Come già precedentemente accennato, per realizzare un efficace modello di *Tax Risk Management*, l'impresa deve preliminarmente individuare la sua "posizione fiscale" ossia l'insieme delle strategie utili per la gestione e il controllo del rischio fiscale, rispetto alla normativa vigente, e decidere conseguentemente le proprie condotte in relazione alla variabile fiscale. Da quel momento, essa sarà l'unica responsabile delle proprie scelte, per così dire, della "politica fiscale". Il ruolo più importante è svolto dal Consiglio di Amministrazione cui compete:

- l'identificazione, la valutazione e la gestione dei rischi fiscali attraverso appropriate azioni;
- il monitoraggio dei principali rischi verificando l'adeguatezza e l'efficacia dei sistemi di controllo predisposti;
- l'identificazione e la supervisione dei piani di azioni e le misure adottate per rimediare alle carenze emerse nel corso delle attività di monitoraggio e *testing* del rischio fiscale, con il supporto della funzione di *tax risk management* e delle altre funzioni con ruolo di secondo livello di controllo (es. funzione compliance).

A tale riguardo, assume particolare rilevanza la figura del *Tax Risk Manager*, istituzionalizzata dal cosiddetto decreto sulla certezza del diritto – decreto legislativo n. 128/2015, articoli da 3 a 7 - la cui *mission* è l'identificazione, la mitigazione ed il controllo del «rischio fiscale», inteso quale rischio di *compliance* (vale a dire, di erroneo adeguamento alla disciplina fiscale). In particolare, il *tax risk manager*:

- assicura la definizione, l'aggiornamento e la diffusione delle norme e delle metodologie operative volte a garantire un efficace processo di gestione del rischio;
- monitora, in coordinamento con le altre funzioni preposte, la normativa fiscale e allo scopo di identificare eventuali mutamenti dei requisiti di legge in ambito di gestione del rischio;

- realizza, in collaborazione con la funzione compliance - che assicura la conformità di tutte le attività aziendali alle procedure, ai regolamenti, alle disposizioni di legge e ai codici di condotta vigenti – la mappatura del rischio fiscale;
- garantisce, in coordinamento con le altre strutture preposte, le attività di monitoraggio e *testing (test of design e test of effectiveness)* dei controlli rilevanti a presidio del rischio fiscale;
- garantisce il coordinamento dei flussi informativi con le altre unità coinvolte nel processo;
- supporta il responsabile della funzione fiscale, per gli aspetti di competenza inerenti alla gestione del rischio, nei rapporti con l’Agenzia delle Entrate e nella redazione della reportistica destinata agli organi di gestione secondo le scadenze predefinite, fornendo i contributi di competenza per l’esame e la valutazione complessiva del modello.

Inoltre, egli è sempre responsabile della gestione del suo gruppo di lavoro e del rispetto, da parte di questo, delle procedure delle attività di competenza. Il *Tax Risk Manager* assicura dunque l’adempimento collaborativo delle aziende attraverso sistematiche e puntuali attività di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale tutelando, da una parte, l’interesse del contribuente, riducendo il rischio per quest’ultimo di incorrere in sanzioni amministrative/penali, dall’altro, quello dell’Erario, garantendo la trasparenza e la cooperazione da parte del contribuente medesimo.

Si tenga presente, in proposito, che i comportamenti di *non compliance*, in genere, derivano da una limitata conoscenza delle disposizioni normative, a volte poco chiare ed in continuo mutamento, ma talora riflettono la volontà dell’impresa, per così dire, di trascurare i propri obblighi tributari, oltre ovviamente che essere ispirati da intenzioni deliberatamente fraudolente.<sup>151</sup>

### **3.12 Il Tax Control Framework**

Nel paragrafo precedente si è fatto riferimento alla necessità, all’interno del modello di *Tax Risk Management*, di realizzare ed implementare un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso a norma

---

<sup>151</sup> VALENTE, *Manuale di governance fiscale*, op. cit., pag. 687 ss.

dell'articolo 3 del d.lgs. n. 128/2015, come il “*rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario*”. Ritornando all'oggetto di interesse del presente elaborato, l'istituto della cooperative compliance, appare evidente che il requisito fondamentale per accedere al regime di adempimento collaborativo è la dotazione dell'impresa del cosiddetto “*Tax Control Framework*” (TFC). L'importanza di un TFC si sostanzia nella garanzia per l'Amministrazione fiscale della correttezza degli adempimenti fiscali da parte del contribuente verificabile anche a posteriori.

Non si trascuri che il rischio fiscale, soprattutto oggi, rappresenta una criticità tra le più importanti che il management dell'impresa deve saper gestire. L'adozione del *Tax Control Framework*, pertanto, non soltanto garantisce l'azienda dal rischio di operare in violazione delle norme tributarie ed, in generale, in contrasto con i principi e le finalità dell'ordinamento tributario, ma potrebbe rappresentare un passaggio epocale nell'evoluzione della cultura aziendale del nostro Paese che potrebbe portare, in ragione di questa nascente sensibilità, ad identificare l'amministrazione fiscale come uno *stakeholder*, direttamente coinvolta in un progetto o nell'attività di un'azienda.

Al giorno d'oggi, tuttavia, molte imprese italiane sottovalutano l'importanza del controllo sistematico del rischio fiscale, quando invece, al contrario, dovrebbero convincersi dell'importanza di definire una strategia d'impresa che consideri il peso della variabile fiscale di fondamentale importanza per la redditività. La gestione del rischio fiscale assume dunque un ruolo sempre più rilevante nella *governance* aziendale, in considerazione delle conseguenze patrimoniali e reputazionali delle violazioni tributarie. L'obiettivo strategico, quindi, è quello di promuovere una cultura imprenditoriale che riconosca nell'adempimento collaborativo un potenziale di sviluppo del business aziendale e adotti convintamente sistemi di *risk management* aziendali sempre più evoluti come il *Tax Control Framework*.

A parere di chi scrive, un ruolo fondamentale nell'implementazione del *Tax Control Framework* aziendale potrebbe essere svolto dal **management di linea**, ovvero l'insieme dei processi di gestione dei dipendenti e delle risorse economiche delle varie “linee” di produzione e/o di distribuzione di un'azienda cui è deputato il cosiddetto manager di linea o *line manager*. Questi, di fatto, ha il compito di gestire i dipendenti e le risorse economiche di quel dato settore del processo di produzione e/o scambio dei beni e/o dei servizi prodotti dall'azienda, in linea con gli specifici obiettivi funzionali o

organizzativi del top management. Al contempo, la sua “posizione” nel processo produttivo aziendale costituisce un osservatorio privilegiato per l’identificazione di eventuali criticità che potrebbero ostacolare il perseguimento degli obiettivi aziendali.

Ciascun *line manager* rappresenta dunque un elemento fondamentale del sistema produttivo, in stretta connessione ed interdipendenza con gli altri *managers* assegnati alle varie funzioni. La costante interlocuzione fra i manager di linea, anche in ragione della loro interdipendenza, consente loro di individuare ulteriori possibili cause di rischio fiscale che, se prontamente segnalate al top management, permetterebbero l’adozione di strategie comuni e condivise per la soluzione delle criticità riscontrate ed, infine, di concorrere, per gli aspetti di competenza, all’implementazione del sistema di *Tax Control Framework* contribuendo, di fatto, alla ridefinizione delle politiche aziendali e, nel complesso, agli auspicati cambiamenti della cultura aziendale.

Rimanendo in tema di rischio d’impresa, non va trascurata l’importanza per un’azienda di far fronte tempestivamente ai possibili rischi – economico, finanziario, patrimoniale e reputazionale – e, per le finalità del presente elaborato, soprattutto a quello fiscale derivante dai continui e talvolta imprevedibili mutamenti giurisprudenziali e normativi in ambito tributario che possono esitare in un contenzioso tributario per presunte pratiche di business non conformi alla legge causando, ad esempio, una crisi aziendale, in ragione soprattutto del danno reputazionale immediato, obbligando il top management aziendale ad adottare idonee strategie di crisis management .

La letteratura sul *Crisis Management*<sup>152</sup> individua due differenti approcci del top management aziendale per la definizione del nesso di causalità esistente, nel caso di specie, fra le incertezze della normativa fiscale e la conseguente reale applicabilità, di per sé causa di errore e potenzialmente di frode, e l’illecito contestato:

- un approccio di tipo deterministico che si concentra sulla rilevanza dei fattori ambientali, endogeni ed esogeni, come fattori principali della crisi. Come è

---

<sup>152</sup> SCHENDEL, PATTON, RIGGS, *Corporate Turnaround Strategies: a Study of Profit Decline and Recovery*, in *Journal of General Management*, vol. 3, n. 3, pp. 3-11, 1976; CAMERON, *Organizational effects of Decline and Turbulence*, in *Administrative Science Quarterly*, vol. 32, pp. 222-440, 1987; D’AVENI, *The Aftermath of Organizational Decline*, in *Academy of Management Journal*, vol. 32, n.3, pp. 577-605; PEARCE, ROBBINS, *Turnaround: Retrenchment and Recovery*, in *Strategic Management Journal*, vol.13, n.4, pp. 287-309, 1992; SUDARSANAM, LAI, *Corporate Financial Distress and Turnaround strategies: an Empirical Analysis*, in *British Journal of Management*, vol. 12, n.3, pp. 183-199, 2001; MUSTEEN, LIANG, BARKER, *Personality, perceptions and retrenchment in response to decline: Evidence from a decision-making study*, in *Leadership Quarterly*, vol 22, n.5, pp. 926-941.

facilmente intuibile, questo tipo di approccio presuppone una profonda conoscenza ed una solida esperienza;

- un approccio interpretativo di tipo soggettivistico che invece fa dipendere la conoscibilità della causa delle possibili crisi – quindi anche di quelle fiscali – dalla percezione del management aziendale degli accadimenti in corso.<sup>153</sup>

Questa seconda prospettiva appare tuttavia aleatoria se si tiene conto che le situazioni di crisi possono sorgere soprattutto quando le variabili ambientali si modificano in modo imprevedibile e discontinuo. Pertanto, più le variabili fiscali sono suscettibili a modifiche imprevedibili, più diventa indispensabile per un'impresa elaborare rapidamente strategie operative di contrasto efficaci che, tuttavia, dovendo far fronte ad eventi che non possono essere controllati cognitivamente per mancanza di esperienza pregressa, obbligano a fare assegnamento sulla percezione del management circa gli accadimenti e le possibili differenze interpretative tra i vari managers.

Ritornando al *Tax Control Framework*, si ricorda che secondo quanto preteso dall'articolo 4 del decreto legislativo numero 128 del 2015, esso deve indicare espressamente:

1. ruoli e responsabilità dei diversi settori dell'organizzazione aziendale, sulla base del principio di separazione dei compiti. Il sistema deve altresì esplicitare le responsabilità connesse ai ruoli in relazione ai processi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e garantire il rispetto delle procedure a tutti i livelli aziendali. La separazione dei compiti ha come scopo quello di evitare una eccessiva concentrazione degli stessi in capo al medesimo soggetto, riducendo così la possibilità che si verifichino errori o vengano assunti comportamenti fraudolenti, grazie al controllo che ogni soggetto coinvolto nel processo può esercitare sull'operato altrui;
2. efficaci procedure di rilevazione (ovvero la mappatura dei rischi associati ai processi aziendali), misurazione (in riferimento alla determinazione dell'entità dei rischi fiscali in termini quantitativi e qualitativi), gestione e controllo del rischio (ossia la definizione e attuazione dell'azione finalizzata a presidiare i rischi e prevenire il verificarsi degli eventi dannosi);

---

<sup>153</sup> FALINI, Le cause della crisi d'impresa, Analisi dei fattori di crisi delle grandi imprese in Amministrazione Straordinaria, in Sinergie Italian Journal of Management, n. 103/2017.

3. misure volte a riscontrare possibili errori o carenze all'interno del sistema operativo ed eventualmente apportare correzioni. Eventuali carenze o errori nel funzionamento del sistema di controllo del rischio fiscale sono riferibili non solo alle carenze riscontrate nei controlli posti in essere su rischi già individuati ma, piuttosto, alle carenze relative ai processi di rilevazione dei rischi.<sup>154</sup>

Lo stesso Decreto Legislativo impone inoltre, l'invio, con cadenza almeno annuale, di una relazione agli organi di gestione, che illustri, in riferimento agli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per il superamento delle criticità rilevate, nonché le attività pianificate. In sede di valutazione dell'adeguatezza del sistema di controllo dei soggetti che intendono aderire al regime, è richiesto che l'Agenzia delle Entrate agisca nel pieno rispetto dei principi di proporzionalità e ragionevolezza, dal momento che, come detto precedentemente, non è previsto un modello preimpostato, ma il sistema stesso va adeguato rispetto alla realtà del contribuente.

Si ribadisce, ancora una volta, che il regime di *cooperative compliance* si basa su un rapporto fiduciario reciproco: da un lato, il contribuente mette a disposizione del Fisco informazioni idonee alla misurazione, all'identificazione, alla gestione e al controllo del rischio fiscale; dall'altro, l'Amministrazione finanziaria garantisce certezza del diritto. In proposito, il provvedimento direttoriale del 14 aprile 2016 dell'Agenzia delle Entrate, precisa che il TCF è *“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 nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, il sistema di controllo interno deve garantire la promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.”*

### **3.12.1 Maggior agevolazioni nella fase di adesione al regime**

Negli ultimi anni, l'Associazione nazionale delle imprese assicuratrici (ANIA) ha istituito un gruppo di lavoro per la realizzazione *ex novo* di un *Framework* metodologico per la gestione del rischio fiscale in tutte le sue fasi, dalla pianificazione delle attività, al

---

<sup>154</sup> KPGM, *Il Tax Control Framework e i suoi rapporti con il Modello 231*, 21 maggio 2020.

*Tax Risk Assessment*, all'esecuzione dei test e valutazione dei presidi adottati a mitigazione dei rischi fiscali, al monitoraggio delle azioni di mitigazione individuate, fino al *reporting* rappresentativo della complessità che caratterizza la fiscalità assicurativa.

La soluzione applicativa è stata sviluppata su una piattaforma evoluta di *Governance Risk Compliance* (GRC) utilizzabile oltre che dalle imprese che, per accedere al regime di *cooperative compliance*, hanno l'obbligo di disclosure preventiva nei confronti del Fisco, anche da quelle che non hanno i requisiti richiesti per l'accesso al regime di adempimento collaborativo ma che utilizzandola fornirebbero al Fisco elementi validi per essere giudicate come interlocutrici "rispettabili".

In generale, in tema di *cooperative compliance*, va detto, tuttavia, che tra le imprese va sempre più diffondendosi il malcontento causato dall'eccessiva laboriosità della fase iniziale di accesso al regime di adempimento collaborativo. Se è verosimile che ciò possa essere dovuto principalmente alla ancora scarse disponibilità di personale dell'Agenzia delle Entrate, è però pur vero che quest'ultima insiste continuamente nel richiedere alle imprese continue modifiche del *Tax Control Framework* aziendale, alimentando impropriamente scambi ripetuti tra Fisco e contribuente che comportano comprensibilmente un rallentamento del procedimento.

A parere di chi scrive, sarebbe auspicabile che l'Amministrazione fiscale, d'intesa con le associazioni di categoria, predisponga un modello di TCF standard per ciascun settore di attività. Un sistema siffatto potrebbe essere utilizzato anche per favorire la *cooperative compliance*, risultando conveniente sia per l'Agenzia delle Entrate, che, in tal modo, avrebbe la possibilità di allocare le proprie risorse a favore di altre imprese che intendano fruire del regime di adempimento collaborativo, sia per le imprese stesse che supererebbero l'*impasse* generato dall'effetto "ping pong" iniziale.

In particolare, sarebbe opportuno fissare degli standard relativi alle misure di prevenzione, controllo ed eventuale correzione dei profili di rischio, tenendo in considerazione i sistemi di *governance* adottati dalle imprese e il livello di rischio raggiungibile nei diversi settori operativi e a seconda delle attività compiute dalle imprese, attraverso una categorizzazione delle medesime. Più nello specifico, la standardizzazione dovrebbe prevedere una mappatura dei rischi fiscali differenziata a seconda del processo aziendale e delle attività di cui questo si compone, includendo anche il valore economico di queste ultime ed evidenziando il rischio cosiddetto "inerente", inteso come il rischio che, indipendentemente dai presidi adottati, risulta connesso ai

processi aziendali dell'impresa, e l'eventuale rischio cosiddetto "residuale", che si genererebbe nonostante i presidi adottati<sup>155</sup>.

### **3.13 Caratteristiche del sistema**

#### **3.14 L'interpello abbreviato**

Come più volte ribadito nel presente elaborato, l'obiettivo del legislatore con l'introduzione del regime di adempimento collaborativo è stato quello di promuovere forme di comunicazioni e cooperazione rafforzata basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuente, al fine di favorire – nel comune interesse – la prevenzione delle controversie in materia fiscale. Pertanto, il provvedimento del maggio 2017, nel dare attuazione al regime di adempimento collaborativo, ha posto l'accento sul carattere sempre più partecipativo del rapporto tra Fisco e contribuente ed ha attribuito al contraddittorio preventivo un ruolo cardine all'interno della procedura, utile a favorire la comunicazione tra le parti collocandole su un piano di tendenziale parità. Ha inoltre imposto reciproci doveri di collaborazione, correttezza e trasparenza, ponendo, in capo all'Amministrazione, l'obbligo di accogliere le richieste dei contribuenti e comprendere le necessità degli stessi, fornendo risposte celeri.<sup>156</sup>

Diverse sono le modalità di interlocuzione con l'Agenzia delle Entrate previste dal legislatore e tra queste primeggia, per notorietà, l'istituto dell'interpello abbreviato, disciplinato dall'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo n. 128/2015, che rappresenta, proprio in virtù della avvertita necessità delle imprese di addivenire ad una rapida valutazione e ad una altrettanto celere gestione delle situazioni di incertezza attraverso un confronto preventivo con l'Amministrazione finanziaria, uno dei più importanti vantaggi premiali del regime di adempimento collaborativo. Nello specifico, il legislatore, attraverso l'istituto dell'interpello abbreviato, offre la possibilità al contribuente di sottoporre all'attenzione dell'Amministrazione un quesito vertente sull'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti per i quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali. In linea con la *ratio* dell'istituto, è fatto obbligo all'Agenzia delle Entrate di verificare l'idoneità della domanda presentata e l'adeguatezza della documentazione prodotta a

---

<sup>155</sup> GERMANI, MARIOTTI, *La Cooperative compliance: come cambia il rapporto tra fisco e contribuente*, op. cit.

<sup>156</sup> Provvedimento del 26 Maggio 2017, punto 2.1 lett.a).

sostegno, entro solo quindici giorni dal ricevimento dell'istanza, e di fornire una risposta al contribuente nel termine di quarantacinque giorni, decorrenti dal ricevimento dell'istanza ovvero dalla documentazione integrativa richiesta allo stesso contribuente per la regolarizzazione della stessa.

I termini e le modalità di applicazione della procedura abbreviata dell'interpello preventivo sono contenuti nell'articolo 3 del decreto ministeriale del 15 giugno 2016, che, in ossequio alla previsione contenuta nell'ultima parte dell'art. 6 comma 2 del d.lgs. n. 128/2015 stabilisce che il contribuente possa presentare l'istanza prima della scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione (o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza presentata). Stabilisce inoltre che la domanda venga redatta in carta libera – senza il versamento dell'imposta di bollo – e sia sottoscritta con firma autografa (ovvero con firma digitale nel caso in cui il documento venga trasmesso via posta elettronica certificata) dal contribuente e presentata all'ufficio competente.

L'istanza di interpello, così come previsto dall'articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, deve contenere:

- a) i dati identificativi del contribuente e del suo rappresentante;
- b) la descrizione puntuale del caso concreto in relazione al quale l'interpellante ravvisa rischi fiscali;
- c) un richiamo alle disposizioni tributarie incerte di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;
- d) l'indicazione del domicilio del contribuente, o del suo rappresentante (ovvero del procuratore generale o speciale);
- e) la soluzione interpretativa fornita dallo stesso contribuente.<sup>157</sup>

Si ricorda, in proposito, che, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria non fornisca una risposta al contribuente entro i termini previsti dalla legge - quarantacinque giorni - trova applicazione l'istituto del cosiddetto "silenzio-assenso"<sup>158</sup>, ovvero l'istituto giuridico previsto dall'ordinamento giudiziario italiano che consente di ovviare

---

<sup>157</sup> Articolo 4, D.M. 15 giugno 2016.

<sup>158</sup> Tale meccanismo è previsto anche per il regime ordinario dell'interpello di cui all'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, al cui terzo comma è previsto che "Quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente".

all'inerzia della Pubblica Amministrazione rispetto ad una richiesta del privato cittadino fondato sulla presunzione che l'Amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal contribuente.<sup>159</sup>

Giova ricordare, inoltre, che la risposta fornita dall'ufficio competente, ex art. 9 d.m. 15 giugno 2016, ha efficacia solamente nei confronti del contribuente richiedente e limitatamente alla fattispecie da lui prospettata. Lo stesso articolo chiarisce che *“tale efficacia si estende anche ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo la rettifica della soluzione interpretativa da parte dell’Agenzia delle Entrate con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell’istante”*. In questo caso non è ravvisabile alcuna importante differenza rispetto alla disciplina ordinaria, fatta eccezione per il secondo comma dell'articolo in questione. Difatti, nell'ipotesi in cui l'ufficio risponda oltre i termini previsti dall'articolo 7 o fornisca una risposta difforme rispetto a quelle fornite in precedenti occasioni di interlocuzione con il contribuente, quest'ultimo, che nell'attesa ha tenuto un comportamento contrario a quello poi preteso dall'Amministrazione, sarà obbligato al pagamento di imposte e interessi, ma non delle sanzioni.

Vale la pena ricordare, a proposito della procedura abbreviata di interpello preventivo che, secondo quanto dichiarato nel Luglio 2022 dal Direttore dell'Ufficio Grandi Contribuenti, dottor Vincenzo Carbone<sup>160</sup>, le procedure abbreviate di interpello preventivo delle imprese ammesse al regime sono state finora più di cento, e che, grazie a queste, è stato possibile riscontrare un imponibile totale delle imprese pari a 21 miliardi di euro. Tali numeri indicano il valore del regime fiscale dell'adempimento collaborativo anche nel contrasto dell'evasione fiscale.

### **3.14.1 Riduzione dell'asimmetria nella fase comunicazionale**

Le grandi imprese aderenti al regime dell'adempimento collaborativo lamentano continuamente incongruenze nelle relazioni con l'Amministrazione fiscale che rischiano di compromettere il rapporto di fiducia alla base del suddetto istituto giuridico. In particolare, con riferimento all'interpello abbreviato, introdotto, come detto, per favorire

---

<sup>159</sup> Articolo 9, D.M. 15 giugno 2016.

<sup>160</sup> 14 luglio 2022, convegno su “Adempimento collaborativo: risultati e prospettive. Confronto a più voci sulla cooperative compliance” presso la Luiss Guido Carli, con la moderazione de “Il Sole 24 Ore”.

ed incentivare il dialogo tra l'Amministrazione e i grandi contribuenti, questi ultimi denunciano, dopo la presentazione dell'istanza un silenzio generalizzato da parte dell'Agenzia, impegnata ad interloquire soltanto con le proprie divisioni interne.

A parere di chi scrive, il dialogo tra le parti dovrebbe invece continuare anche nella fase in cui l'Agenzia delle Entrate deve pronunciarsi sull'idoneità della domanda ed in quella successiva, nella quale deve fornire un parere motivato in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie suscettibili di generare rischi fiscali, affinché il contribuente possa fornire le informazioni necessarie all'Ufficio per la comprensione delle complesse dinamiche processuali legate al core business aziendale indispensabile per il pronunciamento atteso.

### **3.15 Altre forme di interlocuzione**

Con la risoluzione n 49/E del 2021, l'Agenzia delle entrate fornisce importanti chiarimenti sulle modalità d'interlocuzione preventiva tra contribuente e Amministrazione finanziaria, evidenziando le differenze tra l'istituto dell'interpello abbreviato e le altre modalità alternative di interlocuzione. Queste ultime rappresentano l'innovazione più importante introdotta dal legislatore e sono disciplinate in modo meno rigido rispetto all'interpello, trovando il loro principale fondamento normativo nelle fattispecie di “comune valutazione” e “anticipazione del controllo” richiamate dal legislatore nel primo comma dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 128/2015<sup>161</sup> e, in generale, dalla previsione dell'articolo 5, comma 2, del medesimo decreto 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”*.

Le modalità di interlocuzione alternative all'interpello, secondo quanto riportato al punto 2.1 della già richiamata risoluzione del 2021, definite semplicemente “comunicazioni”, presentano caratteristiche peculiari, ed in particolare:

---

<sup>161</sup> E' previsto che *“L'adesione al regime comporta la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo”*.

- possono anche non essere “preventive”, sia perché relative ad eventi registrati negli anni pregressi che producono ancora effetti nei periodi di imposta in regime di *cooperative compliance*, sia perché con esse si richiede, in una fase successiva rispetto a quello della dichiarazione, un parere all’Agenzia delle Entrate circa la spettanza di deduzioni, detrazioni o crediti di imposta;
- possono vertere sull’analisi di “elementi meramente fattuali” - ordinariamente esclusi dall’ambito degli interpelli disciplinati dall’articolo 11, comma 1, lett. a) della legge 27 luglio 2000, n.212 - dei quali va verificata la veridicità e completezza, quali, ad esempio, i profili attinenti all’applicazione della normativa sui prezzi di trasferimento. Tale ultima precisazione costituisce un enorme incentivo per le imprese di grandi dimensioni e per i gruppi internazionali che normalmente compiono operazioni transfrontaliere e per i quali la possibilità di verificare “in tempo reale” il rispetto delle previsioni in materia di *transfer pricing* ai fini fiscali costituisce un’opportunità di certezza per la pianificazione strategica aziendale<sup>162</sup>;
- possono riguardare fattispecie non connotate da “obiettive condizioni di incertezza” e quindi utilizzate anche quando l’Amministrazione abbia già compiutamente fornito la soluzione in merito alle fattispecie prospettate dal contribuente;
- non sono soggette ai termini perentori di risposta previsti per le istanze di interpello. Tuttavia, anche se la mancata notifica della risposta non determina la formazione del silenzio assenso come invece avviene con l’interpello, l’Ufficio deve impegnarsi, in linea con le finalità del regime, a procedere alla formalizzazione del parere nel minor tempo possibile;
- non sono soggette agli obblighi di pubblicazione previsti per gli interpelli, salvo che non si renda necessario procedere alla pubblicazione del principio di diritto enunciato in tale fase di interlocuzione.

In riferimento agli effetti giuridici, anche per tali modalità di interlocuzione alternative è previsto che le risposte emanate dall’Agenzia vincolino l’Agenzia stessa e restino valide finché non mutino le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali

---

<sup>162</sup> FERRONI, *Cooperative compliance: gestione delle interlocuzioni preventive con l’Agenzia delle entrate*, op. cit., pag. 3410.

sono state rese, generando quindi affidamento per il contribuente. Con riguardo al contenuto, pur non essendo richiesto, dal punto di vista strettamente formale, che le comunicazioni contengano gli elementi previsti per l'interpello abbreviato richiamati nei paragrafi precedenti, affinché possano produrre gli effetti sperati, è necessario che le richieste di interlocuzione contengano tutti gli elementi informativi idonei a consentire all'Ufficio una "esauriente" disamina della fattispecie. A questo proposito, resta salva la possibilità, da parte dell'Agenzia, di richiedere al contribuente informazioni aggiuntive o documentazione integrativa rispetto a quanto già rappresentato.

In ultimo, la suddetta risoluzione fornisce una importante precisazione in merito alle comunicazioni che non possiedono le caratteristiche appena richiamate e che vengono pertanto considerate "non qualificate" perché hanno ad oggetto fatti, atti o eventi aziendali non suscettibili di generare uno specifico rischio fiscale cosiddetto "significativo" - ossia superiore a quelle soglie di materialità quantitativa e qualitativa delle fattispecie in ordine alle quali si intendono operanti i doveri di collaborazione e trasparenza<sup>163</sup>- ma che, al contempo, possono costituire il presupposto per l'avvio di eventuali e successivi approfondimenti istruttori d'iniziativa dell'Ufficio.

Se, come chiarito dalla risoluzione, le comunicazioni "non qualificate" non conferiscono il diritto alla riduzione delle sanzioni previsto dall'articolo 6, comma 3, del decreto legislativo n. 128/2015, è ragionevole domandarsi allora quali sono in concreto i motivi che dovrebbero indurre il contribuente ad avvalersi di tale facoltà. Come si dirà nel prossimo paragrafo, poiché ai fini della riduzione delle sanzioni, prevista dal legislatore per il contribuente in regime di adempimento collaborativo, assume notevole importanza la mappatura dei rischi fiscali aziendali, le comunicazioni "non qualificate", in realtà, contribuiscono significativamente alla costruzione di una mappa dei rischi fiscali più dettagliata. Del resto, per gli effetti di cui all'articolo 6, comma 3, del d.lgs. n. 128/2015, sebbene i rischi fiscali "non significativi" siano esclusi dagli obblighi di comunicazione, essi si considerano comunque comunicati se figurano nella mappa dei rischi.

---

<sup>163</sup>Provvedimento del 26 maggio 2017, punto 4.4.

### 3.16 Riduzione delle sanzioni

Tra gli benefici premiali di cui può “usufruire” il contribuente che accede al regime di adempimento collaborativo, rientra la riduzione - pari alla metà – delle sanzioni amministrative riferite ai rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all’Agenzia delle entrate prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali. Tale beneficio trova il suo fondamento normativo nell’articolo 6, comma 3, del decreto legislativo n. 128/2015, il quale prevede che *“per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all’Agenzia delle Entrate ai sensi dell’articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l’Agenzia non condivide la posizione dell’impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale (...)”*. La risoluzione n. 49/E/2021 fornisce chiarimenti riguardo il significato da attribuire agli aggettivi “tempestiva ed esauriente” che rappresentano, quindi, requisiti necessari per l’ottenimento dell’applicazione di sanzioni ridotte. In particolare, la risoluzione considera “tempestiva” la comunicazione trasmessa prima del decorrere della scadenza del relativo adempimento e comunque entro il termine di presentazione delle dichiarazioni e con un ragionevole tempo utile a consentire all’Ufficio un’adeguata disamina della fattispecie; “esauriente” quella che contiene una *“descrizione chiara ed esaustiva della questione prospettata e delle motivazioni per cui si ravvisa l’esistenza di un rischio fiscale in capo all’istante, nonché ogni altra indicazione utile ai fini dell’appropriato inquadramento della fattispecie”*.

Da tale inciso si ricava, quindi, l’esclusione di benefici premiali per tutte le comunicazioni trasmesse all’Agenzia delle Entrate cosiddette “non qualificate” aventi cioè per oggetto fatti, atti o eventi aziendali non suscettibili di generare uno specifico rischio fiscale. Tuttavia, come già discusso nel paragrafo precedente, la stessa Agenzia, nella medesima risoluzione, mettendo in risalto il valore della mappatura dei rischi aziendali ai fini della riduzione delle sanzioni, di fatto, conferisce alle comunicazioni “non qualificate” importanza ai fini della costruzione di una mappa dei rischi fiscali dell’impresa più dettagliata. Si ricorda, in proposito, che la mappa dei rischi fiscali deve essere “costruita” per processo aziendale e per ogni attività di cui questo si compone, includendo, ove quantificabile, il valore economico delle attività stesse. La costruzione della mappa deve seguire un approccio *ex ante*, escludendo i rischi fiscali relativi ad

attività, operazioni o eventi aziendali verificatisi prima dell'ingresso del regime, rimanendo facoltà del contribuente comunicarli all'Amministrazione finanziaria.

La mappatura dei rischi fiscali di un'impresa assume notevole importanza perché riguarda la funzione svolta dal cosiddetto “*Tax Control Framework*” – ovvero il sistema di controllo interno del rischio fiscale che ne consente il puntuale monitoraggio, presidio e valutazione - che, come è noto, rappresenta la “*condicio sine qua non*” per l'accesso al regime di adempimento collaborativo. La mappa dei rischi fiscali di un'impresa, come indicato nella risoluzione, deve indicare con chiarezza i “*rischi fiscali, astratti e potenziali, associati ai processi e alle attività aziendali*” e i “*controlli posti a presidio degli stessi*”.

Riguardo il *Tax Control Framework*, si ricorda che nella già citata legge delega, approvata in Consiglio dei Ministri il 16 marzo scorso, è stata prevista la possibilità di certificare – ossia introdurre norme e linee guida volte a migliorare l'efficacia e l'efficienza dei processi aziendali - il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Tale certificazione, in presenza di comportamenti collaborativi e trasparenti da parte delle imprese, porterebbe alla disapplicazione integrale delle sanzioni, invece che alla loro applicazione dimezzata attualmente prevista.

Con riferimento all'istituto del ravvedimento operoso, infine, la suddetta risoluzione chiarisce che, qualora il contribuente regolarizzi le violazioni derivanti da errori operativi correlati a rischi fiscali individuati dai sistemi di controllo, le misure ridotte previste dalla disciplina del ravvedimento operoso<sup>164</sup> vanno applicate all'importo corrispondente al minimo edittale della sanzione applicabile alla singola violazione commessa, ridotto alla metà. La *ratio* di tale normativa si ricollega ai doveri di collaborazione e trasparenza che dovrebbero permeare il regime di adempimento collaborativo, e tiene conto della possibilità che, nonostante le imprese siano dotate di sistemi di controllo, è possibile che determinate carenze vengano riscontrate solo in una fase successiva all'adesione al regime, anche grazie all'attivazione di procedure di monitoraggio costante del rischio fiscale.

---

<sup>164</sup>Articolo 13, Decreto Legislativo del 18 Dicembre 1997, n. 472

### **3.17 Esclusione dal regime: cause e autorità giudiziaria competente**

Il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 54237 del 14 aprile 2016, più volte richiamato nei paragrafi precedenti, indica i requisiti che le imprese devono possedere per accedere al regime di adempimento collaborativo e sancisce l’obbligo per l’Amministrazione finanziaria di verificarne la rispondenza al dettato normativo durante l’intero periodo di permanenza delle imprese all’interno del regime e di valutare l’adeguatezza dei sistemi di controllo e di gestione del rischio fiscale elaborati ed adottati dai contribuenti rispetto ai possibili rischi fiscali connessi alle attività d’impresa. In forza del dettato normativo, le imprese, oltre all’iniziale obbligo di “mappatura” dei rischi fiscali, hanno anche quello di elaborare efficaci procedure di monitoraggio del sistema di controllo e gestione dei medesimi che siano capaci di garantire, nel corso dello svolgimento dell’attività d’impresa, l’individuazione tempestiva di nuovi potenziali rischi - e, corrispondentemente l’aggiornamento costante della mappa dei rischi - e l’adozione immediata di adeguate misure correttive di prevenzione per non incorrere in provvedimenti di esclusione dal regime agevolato. Secondo quanto previsto inizialmente dall’articolo 5.8 del provvedimento summenzionato, infatti, se l’Agenzia delle Entrate avesse accertato l’esistenza di rischi fiscali non preventivati dalle imprese già ammesse al regime, avrebbe potuto disporre l’esclusione del contribuente dal regime con provvedimento motivato. Questa iniziale facoltà è divenuta poi un obbligo con il successivo provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 101573 del 26 maggio 2017, in cui al Capo III, nel quale vengono descritte le cause che determinano l’esclusione del contribuente dal regime di adempimento collaborativo, viene sancito che tale provvedimento debba essere adottato nelle ipotesi in cui:

- le imprese aderenti perdano i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dagli articoli 4 e 7 del d.lgs. n. 128/2015, conseguendo, per tre esercizi consecutivi, volumi di affari o di ricavi significativamente inferiori ai limiti dimensionati previsti, purché tale evento non dipenda da fattori esogeni e del tutto eccezionali che l’impresa non può controllare;
- le imprese violino i doveri di collaborazione e trasparenza posti in capo al contribuente dall’articolo 5, comma 2, del medesimo decreto, mancando di rappresentare compiutamente i rischi fiscali significativi o le operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva;

- le imprese non individuino e non comunichino la presenza di rischi fiscali rilevanti;
- gli amministratori, dirigenti o firmatari delle dichiarazioni fiscali dei soggetti ammessi al regime siano condannati, con sentenza passata in giudicato, per i reati di cui agli articoli 2,3,8 e 11 del d.lgs. n. 74/2000, per fatti avvenuti dopo tale ammissione.

L'articolo 9.8 dello stesso decreto prevede altresì la possibilità da parte del contribuente di optare volontariamente per l'esclusione dal regime, restando comunque obbligata l'Amministrazione finanziaria, ricevuta la comunicazione, ad emettere il relativo provvedimento. In ogni caso, l'ufficio competente, mediante atto motivato, dà avviso al contribuente delle ipotesi di esclusione di cui sopra, invitandolo a far pervenire, entro 60 giorni dalla data della comunicazione, eventuali memorie a difesa del proprio operato. Qualora, tuttavia, l'Ufficio valutasse inidonee le motivazioni contenute nelle memorie presentate ovvero il soggetto non le abbia presentate entro il termine previsto emetterà il provvedimento di esclusione dal regime di adempimento collaborativo che produrrà i suoi effetti dalla data di consegna o notifica del provvedimento che la dispone<sup>165</sup>. A partire da quella data, come specificato all'interno del provvedimento direttorio, le istruttorie in corso relativamente ai rischi fiscali comunicati dal contribuente si considerano improcedibili e gli eventuali interPELLI abbreviati presentati inammissibili. Sono, in ogni caso, fatti salvi gli effetti delle risposte già fornite o degli accordi già sottoscritti, tranne che gli episodi gravi di mancata collaborazione o trasparenza, che hanno determinato l'esclusione del contribuente dal regime, non si riferiscano a comportamenti tenuti o a fatti accaduti nel corso delle relative istruttorie.

Va subito evidenziato, a riguardo, che al giorno d'oggi permangono delle incertezze relative alla "fase di transizione" ovvero quella che precede la definitiva fuoriuscita del contribuente dal regime di adempimento collaborativo, prima fra tutte l'individuazione dell'autorità giudiziaria competente a pronunciarsi sull'eventuale ricorso presentato dall'impresa destinataria del provvedimento di esclusione, ed, in particolare, se tale pronunciamento sia di competenza del giudice tributario o del giudice

---

<sup>165</sup> Si aggiunga che il disegno di Legge delega per la riforma tributaria approvato dal Consiglio dei Ministri del 16 marzo 2023, ipotizza, per il futuro, la possibilità di prevedere che l'esclusione dal regime, in caso di violazioni fiscali non gravi che non pregiudicano il rapporto di reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, venga preceduta da un periodo transitorio di osservazione, solo al termine del quale si potrà valutare la fuoriuscita o la permanenza dell'impresa nel regime.

amministrativo. Tale interrogativo appare legittimo tenuto conto che il Codice del Processo Tributario<sup>166</sup> è entrato in vigore nel 1993 e che tra gli atti oggetto di impugnazione dinanzi al giudice tributario indicati dal legislatore nell'articolo 19 non figura, come è comprensibile, il provvedimento di esclusione dal regime di adempimento collaborativo. Nello specifico, l'articolo appena richiamato prevede infatti che il ricorso dinanzi al giudice tributario possa essere esperito contro:

- a) l'avviso di accertamento del tributo emesso dall'Agenzia delle Entrate;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;
- e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77, d.p.r. 602/1973;
- e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86, d.p.r. 602/1973;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali di cui all'art. 2, co. 2, d.lgs. 546/1992;
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- h) il diniego o della revoca di agevolazioni o del rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- h-bis) la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della Direttiva 2017/1852/UE o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE;
- i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Corti di Giustizia tributarie.

In proposito, è bene ricordare, che mentre uno degli orientamenti dottrinali attuali, che fa capo a Gaspare Falsitta, sostiene che l'elencazione appena richiamata abbia un carattere tassativo, escludendo così l'ipotesi di esperire ricorso avverso il provvedimento di esclusione dal regime di adempimento collaborativo dinanzi al giudice tributario, in quanto, secondo quanto previsto dal comma 3 dello stesso articolo 19, "gli atti diversi da

---

<sup>166</sup> D.lgs. del 31 dicembre 1992, n. 546, recante "Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1992, n. 413", entrato in vigore il 15 gennaio 1993.

quelli indicati non sono impugnabili autonomamente”, la Corte di Cassazione, invece, aderendo all’orientamento dottrinale propugnato da Pasquale Russo che, al contrario, ritiene che l’articolo 19 possa formare oggetto di interpretazione estensiva, in quanto introduce solo una semplice schematizzazione dei tipi astratti di atti che possono essere impugnati, in diverse pronunce, ha sancito l’attribuzione al giudice tributario della giurisdizione dell’intera materia dei tributi, indipendentemente dall’atto che viene impugnato dal contribuente<sup>167</sup>. Diversamente risulterebbero violati i principi di cui agli artt. 24 e 113 della Costituzione.<sup>168</sup> Partendo da questa interpretazione, i giudici della Suprema Corte, hanno teorizzato l’esistenza della categoria dei cd. “atti atipici” ovvero quelli che possono comunque essere impugnati dinanzi al giudice tributario, e che comprendono sia gli atti diversi da quelli menzionati nell’elenco dell’art. 19, d.lgs. n. 546/1992, attraverso i quali l’ente impositore vanta una pretesa nei confronti di un contribuente, sia – ed è l’ipotesi che qui interessa ai fini del presente elaborato – gli atti non testualmente menzionati nell’elenco dell’art. 19, ma riconducibili ad una delle ipotesi ivi elencate. Ragionando in quest’ottica, dunque, il provvedimento attraverso cui l’Agenzia delle Entrate esclude un’impresa dal regime di adempimento collaborativo, potrebbe essere ricondotto alla categoria degli atti che negano o revocano delle agevolazioni, prevista nella lettera h) dell’articolo 19. Infatti, mentre, da un lato, si potrebbe affermare che, anche se il regime di adempimento collaborativo non può essere inquadrato come “provvedimento di agevolazione”, è innegabile che le imprese che sono ammesse godano di numerose “agevolazioni” - di cui si tratterà nei prossimi paragrafi – che rendono pertanto necessario l’intervento del giudice tributario nell’ipotesi in cui l’Amministrazione finanziaria disponga l’esclusione dell’impresa dal regime suddetto, dall’altro, la stessa Corte di Cassazione, con la sentenza n. 25264/2017, ha affermato che si devono considerare come atti di diniego quelli attraverso cui venga dichiarata l’insussistenza, totale o parziale, delle condizioni richieste al fine di ammettere un contribuente al diritto di godere di un regime di favore, sia in ambito sostanziale che processuale<sup>169</sup>, e di questa categoria non possono non far parte i provvedimenti di

---

<sup>167</sup> Si veda Cass., 9669/2009; 11457/2010; 25524/2014; 3442/2015; 23765/2015.

<sup>168</sup> MELIS, *Manuale di Diritto Tributario*, op. cit., pag. 547.

<sup>169</sup> MELIS, *Manuale di Diritto Tributario*, op. cit., pag. 548.

esclusione delle imprese dal regime di adempimento collaborativo.

### 3.18 Risoluzioni alternative delle controversie fiscali

Al fine di incrementare l'efficienza del regime di *cooperative compliance*, garantendo maggiori certezze ai contribuenti, è necessario tutelare il rapporto di fiducia tra l'impresa aderente al regime e l'Amministrazione finanziaria. A tale riguardo, si potrebbe pensare alla possibilità di introdurre dei meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali, alternativi al contenzioso tributario, nonché meno dispendiosi da un punto di vista economico. Il contenzioso rappresenta una frattura insanabile nel rapporto fra le parti e dovrebbe pertanto rappresentare l'*extrema ratio*.

Il già richiamato disegno di legge delega al Governo per la riforma fiscale propone la creazione di istituti speciali di definizione delle controversie, in grado di salvaguardare il rapporto tra le imprese e l'Agenzia delle Entrate, prima di addivenire ad un punto di rottura definitiva. In proposito, si potrebbe pensare, ad esempio, alla costituzione di uno speciale collegio arbitrale, come quello già previsto in ambito europeo per la risoluzione delle controversie in materia fiscale nel territorio dell'Unione.<sup>170</sup>

La Direttiva UE del 10 ottobre 2017, n. 1852, muovendo dal presupposto che possano verificarsi situazioni in cui i diversi Stati membri interpretano o applicano in modo non uniforme le disposizioni degli accordi tra Stati, delle convenzioni fiscali bilaterali o della convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni - e che tali situazioni siano suscettibili di generare oneri fiscali eccessivi a discapito delle imprese che intendono compiere operazioni intracomunitarie - assicura infatti meccanismi di risoluzione delle controversie alternative rispetto al tradizionale contenzioso, garantendo la certezza del diritto e la creazione di un ambiente vantaggioso per le imprese. Secondo tale Direttiva, la risoluzione delle controversie potrebbe essere affidata ad una "*commissione consultiva, composta da rappresentanti delle autorità fiscali degli Stati interessati e personalità indipendenti*", o ad una "*commissione per la risoluzione alternativa delle controversie*" che dovrebbe tuttavia garantire flessibilità nella scelta dei metodi. Inoltre, la Direttiva in parola lascia la possibilità agli Stati membri di optare, mediante un accordo bilaterale, per una procedura alternativa di risoluzione delle

---

<sup>170</sup> TOMASSINI, PACELLI, Modello 231 e gestione del rischio fiscale nella prospettiva della cooperative compliance, in *Corriere Tributario*, n. 5/2020, pag. 456.

controversie quale, ad esempio, la procedura arbitrale con “offerta finale”, nota come arbitrato sulla “migliore ultima offerta”. In tutti i casi, dopo la decisione finale assunta dalla commissione consultiva o per la risoluzione alternativa delle controversie, le autorità fiscali dei Paesi interessati debbono, a loro volta, adottare una soluzione finale vincolante per le imprese.

Il sistema innanzi descritto potrebbe essere adottato anche per la risoluzione delle controversie fra Fisco e contribuente all’interno del regime di adempimento collaborativo, soprattutto nell’ottica di una possibile previsione relativa all’accesso privilegiato delle imprese già aderenti al regime nazionale, a meccanismi di compliance internazionali.

Riguardo, infine, la prevenzione delle controversie fiscali attraverso una preventiva valutazione dei rischi fiscali delle imprese multinazionali, si attendono gli sviluppi di un progetto di *cooperative compliance* multilaterale tra un ristretto gruppo di amministrazioni fiscali di Paesi OCSE, tra le quali l’Agenzia delle Entrate, denominato *International Compliance Assurance Program (ICAP)*, iniziato nel gennaio 2018, concepito con l’intento di fornire alle imprese multinazionali un maggiore grado di certezza e assistenza rispetto a potenziali rischi fiscali. Al contempo, l’ICAP mira a rendere più efficiente l’utilizzo dei dati che le Amministrazioni finanziarie ricevono e monitorano dopo la piena entrata in vigore del *CbC reporting (Country-by-Country Reporting)*, rientrante nell’ambito delle azioni, in particolare, la numero 13, che l’OCSE ha sviluppato in merito al progetto denominato BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), che raccoglie informazioni inerenti l’allocazione globale dei ricavi, dei redditi e delle imposte pagate oltre a degli indicatori relativi alla localizzazione delle attività economiche di gruppi multinazionali con ricavi consolidati annui pari o superiori a 750 milioni di euro. La finalità principale dell’ICAP è quella di rispondere all’esigenza di facilitare la collaborazione e la conformità dei grandi gruppi internazionali alle regole del fisco garantendo, allo stesso tempo, certezza e trasparenza. Il Programma mette a disposizione una piattaforma per l’utilizzo dei *Country-by-Country Reports* e altre informazioni al fine di facilitare la definizione di posizioni multilaterali trasparenti e collaborative tra i gruppi multinazionali e le amministrazioni fiscali che vi parteciperanno con l’intento di fornire in anticipo ai grandi gruppi internazionali certezza e garanzia relativamente al regime di tassazione cui conformarsi.

In estrema sintesi, si tratta di predisporre per le imprese multinazionali di maggiori dimensioni un regime opzionale di *cooperative compliance* volto a fornire loro assistenza nella gestione dei rischi fiscali, fornire risposte e soluzioni a potenziali criticità fiscali, condivise tra le amministrazioni fiscali partecipanti al Progetto, assicurando ai contribuenti certezza del diritto e una significativa riduzione dei rischi connessi alla potenziale doppia imposizione di transazioni e operazioni di carattere transfrontaliero.

In un contesto di crescente complessità dei fenomeni economici, è indispensabile che le Amministrazioni fiscali dei vari Paesi definiscano di comune accordo criteri omogenei di analisi dei potenziali rischi fiscali cui potrebbero incorrere i gruppi multinazionali per evitare, ad esempio, che una stessa operazione venga valutata in modo diverso dalle varie Amministrazioni interessate.<sup>171</sup>

La procedura in parola potrebbe rappresentare la forma più avanzata di gestione preventiva del rischio fiscale internazionale, riconoscendo al contribuente uno spazio di “confronto anticipato” con le Amministrazioni Finanziarie coinvolte<sup>172</sup> in tutti gli Stati membri.

### **3.19 Cooperative Compliance 4.0**

Dall’emanazione, nel 2015, del decreto legislativo n. 128, che ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico l’istituto dell’adempimento collaborativo, è aumentato progressivamente, nel corso degli anni a seguire, il numero delle imprese italiane che hanno desistito dall’intenzione di delocalizzare la propria attività in Paesi esteri, in cui il livello di tassazione è inferiore, e che hanno invece deciso di aderire. Probabilmente la ragione di questa scelta è legata soprattutto ai vantaggi premiali previsti per le imprese che aderiscono al regime suddetto, ma la permanenza è sicuramente indicativa della sempre maggiore consapevolezza degli imprenditori della convenienza di mantenere un rapporto collaborativo con l’Amministrazione finanziaria. Ad oggi sono circa 90 le imprese italiane aderenti al regime fiscale in parola di cui ben 15 ammesse nel 2022. Dato,

---

<sup>171</sup> BONARELLI, GARBARINO, *Transfer Pricing e approcci amministrativi per la risoluzione delle controversie: revisione “annunciata dall’OCSE*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n.3/2019, pag. 5.

<sup>172</sup> L’Italia ha partecipato al Progetto Pilota avviato a Washington D.C. nel 2018. Il 24 gennaio 2018 l’Agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa dal titolo “Fisco e Multinazionali: al via l’ICAP, nuovo progetto-pilota elaborato in ambito OCSE”, ha reso noto il proprio coinvolgimento nel procedimento di creazione di tale regime.

quest'ultimo, che testimonia la lungimiranza del legislatore nel garantire certezza del diritto alle imprese che svolgono la propria attività in Italia “*sulle questioni fiscali rilevanti*”, attraverso “*l’interlocuzione costante e preventiva*” con l’intento di addivenire “*ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali*”.

Nel 2023 il Governo, così come dichiarato dal Viceministro Maurizio Leo, intervenuto al convegno sull’adempimento collaborativo organizzato dall’Agenzia delle Entrate e da Assonime lo scorso marzo, intende incentivare l’adesione al regime fiscale delle imprese italiane attraverso un’ulteriore riduzione della soglia minima e l’esemplificazione delle procedure di accesso, potenziando, al contempo, l’organico dell’Amministrazione finanziaria, nell’intento di ridurre i tempi di attesa. In particolare, per l’esemplificazione delle procedure di accesso, il Governo, vorrebbe avvalersi dell’Organismo Italiano di Contabilità (OIC), cui darebbe il compito di elaborare linee guida in materia di gestione fiscale “differenziate”, a seconda dei settori di attività in cui operano le imprese, e la Società per gli Studi di Settore (SOSE), cui darebbe l’incarico di mettere a punto dei modelli standardizzati di *Tax Control Framework* che i *Tax managers* potranno utilizzare per i necessari adempimenti richiesti. Inoltre, tra le ipotesi al vaglio finalizzate all’ampliamento della platea dei contribuenti che potrebbero accedere al regime in parola, ci sarebbe anche la possibilità di consentire l’accesso al regime di adempimento collaborativo anche alle persone fisiche il cui reddito d’imposta che supera una determinata soglia. A tal proposito, giova ricordare che l’ordinamento tributario italiano prevede già un regime fiscale “agevolato” per determinate categorie di persone fisiche, come i non residenti, per i quali è prevista la possibilità di beneficiare di una imposta sostitutiva forfettaria di 100.000 sui redditi prodotti all’estero per ciascun periodo d’imposta per cui viene esercitata l’opzione<sup>173</sup>, o i lavoratori “impatriati”, nei confronti

---

<sup>173</sup> La legge n. 232/2016 (Legge di bilancio 2017) ha previsto la possibilità di optare per tale regime. L’adesione avviene nel momento della presentazione della dichiarazione dei redditi, riferita al periodo d’imposta in cui è stata trasferita la residenza fiscale in Italia o in quello immediatamente successivo. È consentito, inoltre, presentare una specifica istanza preventiva di interpello alla Divisione Contribuenti dell’Agenzia delle Entrate.

Nell’istanza il contribuente dovrà indicare:

- i dati anagrafici e, se già attribuito, il codice fiscale, oltre al relativo indirizzo di residenza in Italia, se già residente;
- lo status di non residente in Italia per un tempo almeno pari a nove periodi di imposta nel corso dei dieci precedenti l’inizio di validità dell’opzione;
- la giurisdizione o le giurisdizioni in cui ha avuto l’ultima residenza fiscale prima dell’esercizio di validità dell’opzione;
- gli Stati o territori esteri per i quali intende esercitare la facoltà di non avvalersi dell’applicazione dell’imposta sostitutiva.

dei quali è attualmente prevista la riduzione della base imponibile al 30% ( o al 10% se risiedono in Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia) sui redditi che producono in Italia<sup>174</sup>. In entrambi i casi è evidente che l'obiettivo del legislatore sia quello di attrarre in Italia nuovi investitori che potrebbero essere incentivati ad aderire ad un regime di cooperative compliance “*ad hoc*” che consenta loro, attraverso l'interlocazione preventiva con l'Amministrazione fiscale, di pervenire a una comune valutazione dei potenziali rischi fiscali derivanti dalle proprie scelte imprenditoriali nel territorio italiano, al fine di non incorrere in sanzioni.

---

<sup>174</sup>Si tratta di un regime di tassazione agevolata temporaneo, riconosciuto ai lavoratori che trasferiscono la residenza in Italia (articolo 16, comma 1, d.lgs. n. 147/2015). È applicabile quando sussistono due presupposti:

- il lavoratore non è stato residente in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento e si impegna a risiedervi per almeno due anni;
- l'attività lavorativa è svolta prevalentemente nel territorio italiano.

## CAPITOLO IV

### 4. Introduzione al Modello 231

Nel giugno del 2001, dopo il “crac” finanziario di rinomate multinazionali - di cui si è fatto cenno nel capitolo precedente - a causa di “*mala gestio*” dei componenti degli organi sociali, tradottasi, di fatto, in violazioni del principio della libera concorrenza a danno dei consumatori, il legislatore, muovendo dal presupposto che i reati commessi dalle persone fisiche che ricoprono posizioni apicali all’interno degli enti collettivi o che sono sottoposte alla direzione e vigilanza degli stessi siano da addebitare direttamente alle società, essendo queste ultime, in concreto, beneficiarie dei proventi derivanti dagli illeciti commessi, ha introdotto, nel nostro ordinamento, con il Decreto Legislativo 231, la nuova figura di responsabilità cosiddetta “para-penale” degli enti per gli illeciti commessi dai loro rappresentanti o dipendenti. L’emanazione del suddetto decreto, superando il principio secondo il quale “*societas delinquere non potest*” e conseguentemente la concezione personalistica della pena, contemplata dall’articolo 27 della Costituzione, che rendeva impossibile perseguire penalmente una società, ha rappresentato l’avvio del processo di modernizzazione del diritto penale, già in atto in molti Paesi dell’Unione Europea ed, in particolare, Danimarca, Francia, Portogallo e Svezia. In ragione dei numerosissimi “reati presupposto”, contemplati nel “catalogo 231”, e della crescente attenzione della magistratura verso i fenomeni societari criminosi, l’originaria facoltà di scelta degli enti collettivi – dapprima eventuale e spontanea – di dotarsi di un congruo ed efficace modello organizzativo e di gestione idoneo a prevenire il compimento di reati, attraverso l’individuazione delle attività aziendali nel cui ambito questi potessero essere commessi, così come previsto agli artt. 6 e 7 del d. lgs. 231/2001, e cui è correlato l’eventuale beneficio di esenzione dalla responsabilità, si è progressivamente trasformata in un’opportunità unica per evitare contenziosi di qualsivoglia natura ma anche, come si vedrà più avanti, per accedere ai benefici concessi dal Fisco alle imprese che aderiscono al regime di adempimento collaborativo.

Il decreto legislativo n. 231/2001, nell’articolo 1, definisce il campo di applicazione della disciplina relativa alla “responsabilità da reato degli enti”, stabilendo che quest’ultima possa essere addebitabile sia agli enti dotati di personalità giuridica sia a quelli che ne sono privi. Nell’articolo 5, il decreto in parola, individua due categorie di soggetti dalle cui condotte illecite possono derivare responsabilità da reato dell’ente: i

soggetti che svolgono funzioni di rappresentanza, amministrazione o direzione dell'ente o che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso; i soggetti che sono sottoposti all'altrui vigilanza o direzione. Nello specifico, la responsabilità da reato dell'ente, in base al criterio oggettivo di imputazione definito dal decreto legislativo 231/2001, è dimostrata se i soggetti che svolgono funzioni di rappresentanza, amministrazione o direzione o che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso non agiscono o non abbiano agito nell'interesse esclusivo proprio o di terzi, bensì nell'interesse dell'ente di appartenenza o, quantomeno, a suo vantaggio. Infine, in base ai criteri soggettivi di imputazione, definiti negli artt. 6 e 7 dello stesso decreto legislativo, l'ente è responsabile dei reati ad esso attribuiti se la commissione di questi è dipesa dall'inosservanza degli obblighi di direzione e vigilanza in capo all'ente stesso.

Tale criterio soggettivo sostanzia la cosiddetta “colpa di organizzazione”<sup>175</sup> – o, più semplicemente, “*culpa in vigilando*” – ovvero l'omessa valutazione dell'adeguatezza del modello di organizzazione e di gestione del rischio nel momento in cui il reato è stato commesso, la cui dimostrazione consente di attribuire all'ente una responsabilità per fatto proprio e sanzionarlo a tale titolo<sup>176</sup>. È importante, in proposito, precisare che il Decreto 231, esclude ipotesi di responsabilità oggettiva dell'ente<sup>177</sup>, ma impone a quest'ultimo l'obbligo di dimostrare di aver adottato modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quelli verificatisi.

#### **4.1 Natura giuridica della responsabilità degli enti**

Con riferimento ai caratteri strettamente formali della disciplina in esame, si ricorda che l'articolo 1, al primo comma, precisa che il d.lgs. 231/2001 “*disciplina la responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato*”, fornendo così

---

<sup>175</sup> Nella storica pronuncia della Cassazione, sez. VI, n. 23401/2021 sul noto caso “Impregilo”, il thema decidendum della sentenza riguardava la possibilità di imputare a una società di grandi dimensioni un delitto di *market abuse* realizzato da persone fisiche che ricoprivano al suo interno posizioni apicali. Nel caso di specie, la società si era dotata di un modello di organizzazione e gestione del rischio, attenendosi in modo pedissequo alle linee guida fornite da Confindustria. I giudici della Corte hanno evidenziato, tuttavia, che non esiste un sistema di regole relative alla predisposizione di tale modello valide in modo assoluto, ma l'adeguatezza del sistema deve essere valutata nel momento in cui il reato è stato commesso, con la conseguenza che l'imputazione colposa dell'ente potrebbe sussistere in alcuni contesti storici ed essere esclusa in altri, sulla base di un medesimo modello di organizzazione.

<sup>176</sup> GIOVANNINI, *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1/2022.

<sup>177</sup> Così Cass. Sez. VI, sentenza n. 27735/2010.

un valore precettivo all'intitolazione della legge<sup>178</sup>. Tuttavia, nonostante questa precisazione da parte dello stesso legislatore, è dall'emanazione del decreto, che la "natura" della responsabilità da reato degli enti è oggetto di dibattito che, a tutt'oggi, ha portato alla creazione di numerose correnti di pensiero. Ad una prima analisi, non è da escludere che il legislatore abbia optato per tale definizione mosso esclusivamente dall'intento di non incorrere nel pericolo di una censura di incostituzionalità<sup>179</sup>: sulla scorta del dibattito dottrinale, che nei decenni precedenti si era sviluppato sul tema dell'assoggettamento a sanzioni penali delle persone giuridiche, soprattutto per la ritenuta incompatibilità con il principio personalistico della responsabilità penale, sancito dall'art. 27, comma uno, della Costituzione, infatti, probabilmente il legislatore ha inteso evitare pregiudizievoli contrapposizioni con quanti, già allora, negavano l'esistenza di un'autentica responsabilità penale delle persone giuridiche<sup>180</sup>. Come anticipato, l'interpretazione dottrinale riguardante il tema della classificazione della responsabilità degli enti non è univoca esprimendo, per così dire, differenti "sensibilità". Secondo un primo autorevole – anche se minoritario – gruppo di autori, ad esempio, oltre all'impossibilità di ascrivere ad un soggetto inanimato i profili della colpevolezza stabiliti dal diritto penale, sarebbe illogica la pretesa di perseguire uno scopo rieducativo attraverso l'applicazione di una sanzione penale, così come previsto in Costituzione, in ragione della fisiologica mutevolezza della compagine sociale interna e, ancor più, anche della dilatazione dei tempi processuali, che comprensibilmente vanificherebbe qualsiasi possibilità di successo della finalità rieducativa.<sup>181</sup> Inoltre, a loro dire, sarebbero molteplici le ragioni che legittimerebbero la natura propriamente amministrativa di tale responsabilità, tra cui necessariamente il "*dictum*" legale e con esso tutte le altre indicazioni formali fornite dal legislatore: si guardi, infatti, oltre all'intitolazione del decreto, il titolo del Capo I, rubricato "responsabilità amministrativa dell'ente", nonché il primo comma dell'articolo 1 che fa espressamente riferimento agli illeciti "amministrativi" dipendenti da reato. Ancora, i medesimi sostengono che poiché la disciplina della prescrizione contenuta nel d.lgs. n. 231, che prevede termini

---

<sup>178</sup> DELSIGNORE, *Principi generali e criteri di attribuzione della responsabilità amministrativa*, in CADOPPI, GARUTI, VENEZIANI (a cura di), *Enti e responsabilità da reato*, Torino, 2010.

<sup>179</sup> STORTONI, TASSINARI, *La responsabilità degli enti: di quale natura? Quali soggetti?*, in *Indice pen.*, 2006.

<sup>180</sup> DE VERO, *Struttura e natura giuridica dell'illecito di ente collettivo dipendente da reato. Luci ed ombre nell'attuazione della delega legislativa*, in *Riv. It. Dir. e proc. pen.* 2001.

<sup>181</sup> SBISA', SPINELLI, *Responsabilità amministrativa degli enti (D.Lgs. 231/01)*, WolterKluwer, 2020, pag. 8.

prescrizionali autonomi di durata quinquennale, ricalca quella prevista dalla legge n. 681/1981 sulle modifiche al sistema penale, attraverso la quale il legislatore ha depenalizzato molti reati, trasformandoli in illeciti amministrativi, di fatto, essa si sottrae alle regole della prescrizione del reato. Per giunta, lontane dalla logica della responsabilità penale sembrerebbero le norme che disciplinano la fusione e la scissione dell'ente: con riferimento alla prima, la previsione della possibile estensione all'ente risultante dalla fusione dei reati dei quali erano responsabili gli enti partecipanti all'operazione straordinaria in questione (art. 29), si pone chiaramente in contrasto con il principio di personalità previsto per la responsabilità penale, che esclude ogni tipo di estensione degli effetti della condanna a soggetti estranei al compimento del reato; riguardo alla scissione dell'ente, secondo la medesima *ratio*, l'applicabilità all'ente beneficiario della scissione delle sanzioni interdittive relative ai reati indicati nel medesimo decreto, anche nelle ipotesi in cui lo stesso ente fosse originariamente estraneo al reato, si pone in contrasto con il dettato costituzionale di cui all'art. 27. Da ultimo, si può affermare che la mancata previsione, nel dettato del Decreto 231, di un regime di sospensione condizionale della pena, che è invece previsto nel codice penale, rappresenti un ulteriore elemento a sostegno della tesi della natura amministrativa della responsabilità ivi prevista<sup>182</sup>. Ad analogo orientamento dottrinale si ispira, infine, la recente pronuncia del Tar di Milano che, accogliendo il ricorso presentato da una società contro il provvedimento di esclusione da una gara pubblica per perdita dei requisiti di affidabilità e onorabilità, ha affermato che una condanna al pagamento di una sanzione pecuniaria nell'ambito di un procedimento previsto dal d.lgs. n. 231/2001 non costituisce un precedente penale, in quanto il Decreto delinea un regime di responsabilità di tipo amministrativo.<sup>183</sup>

Un'altra corrente dottrinale, dapprima maggioritaria ed ora anch'essa di minoranza, è concorde nel ritenere, al contrario, che, nonostante il "*nomen iuris*", la responsabilità degli enti abbia una vera e propria natura penale<sup>184</sup>, sostenendo che l'etichetta "amministrativa" sia stata utilizzata per ragioni di opportunità, con l'obiettivo di raccogliere maggior consenso in ambito politico-elettorale. Secondo tale corrente,

---

<sup>182</sup> Anzi, la Corte di Cassazione, proprio al fine di escludere l'applicazione del regime della sospensione condizionale, ha esplicitamente sostenuto la natura amministrativa della responsabilità degli enti (Cass. Pen., sez. IV, n. 42503/2013).

<sup>183</sup> Tar Lombardia, Sez. III, n. 210/2018.

<sup>184</sup> Si richiama MANNA, *La cd. responsabilità amministrativa delle persone giuridiche. Il punto di vista del penalista*, in Cass. Pen., 2003; PATRONO, *Verso la soggettività penale di società ed enti*, in Riv. Trim. dir. Pen. Economia, 2003.

sarebbero altrettanto vari gli elementi insiti nella disciplina del d.lgs. n. 231/2001 ispirati a principi tipicamente penalistici. In particolare, si fa riferimento all'esplicito richiamo, da parte del legislatore, ai principi di legalità e di retroattività delle norme più favorevoli al reo (cd. *lex mitior*) e alla punibilità dell'ente anche nelle ipotesi in cui l'azione non abbia prodotto un determinato evento ma si sia stata solo tentata<sup>185</sup>. Tutti istituti, quelli richiamati, del diritto penale. Inoltre, i fautori della natura penale della responsabilità degli enti indicano a sostegno delle loro tesi il carattere, per così dire "penale", del procedimento e del processo previsto dal decreto in parola: le indagini volte ad accertare la responsabilità dell'ente sono infatti affidate al Pubblico Ministero mentre il Giudice penale è chiamato a pronunciarsi in materia in seguito alla fase dibattimentale fra le parti.

Invero, negli ultimi anni, una parte sempre più consistente della dottrina ha elaborato il concetto di responsabilità cd. "*parapenale*", convincendosi della natura – per così dire – ibrida della responsabilità degli enti, irriducibile sia al solo paradigma amministrativo, sia a solo quello penale. Tale tesi fonda le sue radici nella relazione governativa allo stesso d.lgs. n. 231/2001, al cui punto 1.1 è espressamente stabilito che "dal punto di vista teorico non si sarebbero incontrate insuperabili controindicazioni alla creazione di un sistema di vera e propria responsabilità penale degli enti". La stessa relazione, infatti, pone in evidenza la divergenza, in taluni ambiti, di tale responsabilità rispetto al paradigma dell'illecito amministrativo e tali premesse sono utili a comprendere che gli stessi esperti che hanno contribuito ai lavori preparatori e alla compilazione del decreto fossero scettici rispetto alla natura amministrativa di tale responsabilità, propendendo invece quasi per un "*tertium genus*" fra il penale e l'amministrativo.<sup>186</sup>

A parere di chi scrive, il tentativo di inquadrare la reale natura della responsabilità degli enti appare pressoché superfluo, essendo necessario, al contrario, soffermarsi sulle esistenti criticità del modello, oggetto di analisi nei prossimi paragrafi, soprattutto con l'obiettivo di risolvere eventuali contrasti dottrinali che si possono produrre in taluni ambiti e soprattutto in quello tributario, oggetto della presente trattazione. Non è ancora chiaro, ad esempio, qual è il rapporto tra la responsabilità dell'ente e quella della persona fisica che materialmente commette il fatto illecito, e come possano coesistere sistemi

---

<sup>185</sup> DELSIGNORE, *Principi generali e criteri di attribuzione della responsabilità amministrativa*, in Cadoppi, Garuti, Veneziani (a curi di), *Enti e responsabilità da reato*, Torino, 2010

<sup>186</sup> DELSIGNORE, *op. cit.*

sanzionatori differenti che, almeno a prima vista tenderebbero a sovrapporsi, generando forte preoccupazione da parte degli enti e paralizzandone in taluni casi l'attività.

## 4.2 L'evoluzione in ambito tributario

Fatta questa breve premessa e tornando ad analizzare gli aspetti che interessano ai fini del presente elaborato, è opportuno precisare che l'originaria mancata inclusione dei reati tributari nell'ambito della responsabilità dell'ente ha costituito un vizio *ab origine* del Modello 231 derivante da un'irragionevole scelta del legislatore che non ha adeguatamente tenuto conto del fatto che tali reati fossero fisiologicamente connessi al funzionamento di qualsiasi attività produttiva di beni o servizi e la cui imputazione, essendo in sostanza ascrivibile a decisioni strategiche assunte collettivamente a livello apicale, fosse strutturalmente più adatta all'ente che a soggetti individuali<sup>187</sup>. Nell'intento di sanare questo vizio originario, il legislatore, dapprima con la promulgazione della legge n. 157/2019 - la legge di conversione del decreto legge n. 124/2019 - e, in seguito, con l'emanazione del d. lgs. n. 75/2020, ha così ampliato il catalogo dei reati che attualmente costituiscono il presupposto della responsabilità da reato degli enti, ai sensi del Decreto 231, inserendovi taluni reati tributari, già previsti e puniti dal d.lgs. n. 74/2000, precedentemente emanato per sanzionare i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto commessi dalle persone fisiche. Il processo di innovazione del sistema sanzionatorio tributario ha così avuto inizio con l'art. 39, comma 2, d.l. n. 124 del 2019, che ha incluso nel catalogo dei reati tributari punibili a norma del modello 231 la fattispecie di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74/2000, ossia la dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ed è proseguito con la successiva legge di conversione che ha, invece, adottato un'opzione più ampia, prevedendo, quali nuove forme di reato, contemplate dal nuovo art. 25-quinquiesdecies del d.lgs. n. 231/2001, anche le fattispecie di cui agli artt. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 10 (distruzione e occultamento di documenti contabili) e 11, comma 1 (sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte) del d.lgs. n. 74/2000. Per questi reati è attualmente prevista l'irrogazione all'ente della sanzione pecuniaria di cui all'art. 10 del

---

<sup>187</sup> PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 2020.

decreto 231, aumentabile fino a un terzo se dalla commissione del reato derivi all'ente medesimo un profitto di rilevante entità, nonché l'applicazione delle sanzioni interdittive di cui all'art. 9, comma 2 – ossia il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, salvo che per l'erogazione di un servizio, l'esclusione di agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi, il divieto di pubblicizzare beni o servizi – oltre alla pubblicazione della sentenza di condanna.

Infine, l'ultimo importante intervento legislativo volto al perfezionamento del sistema sanzionatorio degli enti in materia di reati tributari si è avuto, come già accennato, con il d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75, che ha attuato la Legge di delegazione europea del 2018 e ha recepito nel nostro ordinamento la Direttiva UE 2017/1371 (la cd. "Direttiva PIF"), nella quale sono state indicate le norme per la lotta contro la frode fiscale lesiva degli interessi finanziari dell'Unione Europea che hanno imposto agli Stati membri di introdurre nel loro ordinamento giuridico la responsabilità delle persone giuridiche per i reati commessi dalle persone fisiche componenti gli organi sociali degli enti a causa dell'inadeguatezza del modello di organizzazione e di gestione del rischio degli enti medesimi<sup>188</sup>. La normativa di recepimento di tale Direttiva ha introdotto, pertanto, all'interno dell'art. 25-quinquiesdecies già menzionato, il comma 1 bis, ai sensi del quale le sanzioni pecuniarie e interdittive si applicano ora anche ai delitti di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e indebita compensazione, previsti già dal d.lgs. n. 74/2000, solo se commessi, però, nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'IVA per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro<sup>189</sup>.

I vari interventi legislativi appena descritti, anche se attuati in ritardo, sono in linea con l'orientamento dottrinale. È da considerare, a tal proposito, e non va taciuto che il delitto tributario è infatti pienamente compatibile con la struttura e la *ratio* dell'imputazione del reato alla persona giuridica: è chiaro, infatti, che chi è legittimato a rappresentare l'ente nei rapporti col fisco riveste una posizione apicale all'interno della

---

<sup>188</sup> TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione meta individuale dei doppi binari sanzionatori*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 2020.

<sup>189</sup> Con il d.lgs. n. 156/2022 è stato integralmente riformulato il co. 1-bis della disposizione, che ora così recita: "*Quando la condotta è posta in essere al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, dai quali consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a euro 10.000.000, il delitto previsto dall'articolo 4 è punibile a titolo di tentativo. Fuori dei casi di concorso nel delitto di cui all'articolo 8, i delitti previsti dagli articoli 2 e 3 sono punibili a titolo di tentativo, quando ricorrono le medesime condizioni di cui al primo periodo*". Come risulta dalla lettura della disposizione, alla precedente menzione dei soli "atti diretti", si è sostituito il richiamo alla punibilità anche "a titolo di tentativo".

società, così come previsto dall'art. 5 del d.lgs. n. 231/2001, e non si può negare, inoltre, che, nell'ipotesi in cui venga posta in essere una condotta criminosa volta ad ottenere illeciti risparmi o rimborsi d'imposta (o una condotta evasiva vera e propria) questi siano nell'esclusiva disponibilità dell'ente e non del singolo potendosi escludere pertanto che quest'ultimo abbia agito o agisca nel proprio interesse esclusivo e per ottenere un vantaggio personale diretto e immediato.

### **4.3 Compatibilità con il divieto “ne bis in idem”: il doppio binario sanzionatorio**

La disciplina in esame pone numerosi interrogativi, tra cui sicuramente quello relativo alla compatibilità del sistema sanzionatorio previsto dal d.lgs. n. 231/2001 con il principio di matrice europea del “*ne bis in idem*”, inteso tanto in senso sostanziale quanto processuale, il quale persegue lo scopo di tutelare il reo contro le sofferenze e i costi che deriverebbero da un nuovo procedimento giudiziario per i medesimi reati già oggetto di contestazione, accertamento e giudizio. Secondo la Corte Costituzionale, questo importante principio, seppur non espressamente enunciato nella Costituzione, è derivabile dagli articoli 24 e 111 della Carta - rispettivamente riferiti al diritto al ricorso in giudizio e al diritto al giusto processo – in quanto “*principio di civiltà giuridica*”<sup>190</sup>. Con riferimento alle norme di rango superiore alla Costituzione, anche l'articolo 4 del Protocollo 7 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo – che recita: “*nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato*” - e l'articolo 50 della Carta di Nizza – che recita: “*Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge*” - sanciscono il divieto del “*bis in idem*”. Attualmente, l'argomento maggiormente dibattuto riguarda proprio la condizione di “lacunosità normativa” dei sistemi sanzionatori “a doppio binario” ed in particolare quelli che vedono convergere sullo stesso fatto una sanzione penale e una amministrativa, nell'ipotesi in cui quest'ultima posseda una natura afflittiva propria della sanzione penale. A tal proposito, di cui si è già discusso in merito all'inquadramento della responsabilità dell'ente in termini di “*tertium genus*”, giova ricordare che la Corte di

---

<sup>190</sup> Corte Cost. sentenze nn. 115/1987 e 284/2003

Cassazione, nella nota pronuncia sul caso ThyssenKrupp del 2014, ha riconosciuto la contiguità delle sanzioni previste dal d.lgs. n. 231/2001 alla cd. “*matière pénale*”, in ragione della connessione con la commissione di un reato, della severità dell’apparato sanzionatorio e delle modalità processuali di accertamento. A riguardo, si ricorda anche che la Corte EDU, nella storica pronuncia Engel vs. Netherlands dell’8 giugno 1976 ha individuato tre fondamentali criteri, tra loro alternativi, cui fare riferimento al fine di qualificare una sanzione come penale, presupposto necessario per l’operatività delle garanzie previste dall’ordinamento fra cui, per primo, l’applicazione del principio del “*ne bis in idem*”. Secondo i cd. “Criteri Engel”<sup>191</sup>, è necessario, al fine di riconoscere il carattere penale di una sanzione, superare la sua qualificazione formale, valorizzando, al contrario, la sua dimensione sostanziale e valutando la sua finalità repressiva e la sua afflittività. Non va trascurato che, in ambito tributario, la sanzione irrogata non è finalizzata alla mera riparazione del danno arrecato al bene o all’interesse tutelato dalla norma, ma mira invece a reprimere la condotta illecita secondo il tipico schema punitivo della maggiorazione o “sovrattassa”. Per cui, alla luce di quanto appena evidenziato, ma anche sulla base delle varie pronunce della Corte EDU, sia pur non con specifico riguardo alla legislazione italiana<sup>192</sup>, appare manifesta la natura sostanzialmente punitiva della sanzione tributaria.

In sostanza, quindi, il divieto del “*bis in idem*” si applica non solo ai processi penali, ma si estende anche ai rapporti tra procedimento penale e procedimento formalmente amministrativo, ma sostanzialmente penale: la conclusione di un procedimento amministrativo, ma sostanzialmente penale, preclude l’avvio di un procedimento penale e viceversa, se il fatto cui si basa è il medesimo. In riferimento al requisito dello “*stesso fatto*”, secondo l’ormai univoco orientamento della Corte EDU<sup>193</sup>, esso deve essere inteso come “*idem factum*” e non come “*idem legale*”, vale a dire che si

---

<sup>191</sup>La giurisprudenza ha individuato i tre seguenti criteri per riconoscere una sanzione penale:  
- la qualificazione giuridica interna, secondo la quale “occorre anzitutto sapere se le previsioni che definiscono l’illecito in questione appartengono, secondo il sistema legale dello Stato resistente, alla sfera del diritto penale, disciplinare o entrambi assieme”;  
- la natura dell’illecito e la funzione del conseguente provvedimento previsto, che deve essere applicabile in modo generale e avere scopo preventivo e repressivo;

- la gravità della sanzione, che non deve necessariamente essere privativa della libertà personale

<sup>192</sup> Si veda Corte EDU, Nykanen c. Finlandia, 20 maggio 2014; Kiiveri c. Finlandia, 10 febbraio 2015.

<sup>193</sup> Corte EDU, Grande Camera, Zoloukhine c. Russia, 10.02.2019.

deve tenere conto delle circostanze fattuali concrete e non soltanto della definizione legale dell'incriminazione<sup>194</sup> tesa a sanzionare le condotte tipiche in essa sussumibili.

Questo orientamento è stato successivamente accolto anche dalla nostra Corte Costituzionale<sup>195</sup>, la quale ha ribadito la necessità, al fine di constatare il rispetto del divieto di “*bis in idem*”, di valutare se i fatti giudicati nei due procedimenti siano o meno sostanzialmente gli stessi, assumendo quale parametro di raffronto l'insieme delle circostanze fattuali concrete – ossia condotta, nesso causale ed evento naturalistico - relative allo stesso autore, legate fra loro nel tempo e nello spazio. Come è chiaro, tale orientamento giurisprudenziale mira, da un lato, a scongiurare il rischio di una reiterazione dell'azione penale nei confronti dello stesso soggetto per il compimento di un medesimo fatto, e, dall'altro, ad evitare di sanzionare due volte la medesima condotta. Allo stato attuale, le sanzioni penali applicate per la commissione dei reati di cui al Decreto 231 si aggiungono a quelle irrogate in sede tributaria ai sensi del d.lgs. n. 472/1997, a fronte di violazioni di carattere fiscale commesse nell'interesse o a vantaggio dell'ente. A questo proposito, va precisato che mentre le sanzioni previste dal Decreto 231 sono irrogate esclusivamente all'ente, originariamente l'art. 11 del d.lgs. n. 472/1997, basandosi sul principio della responsabilità solidale, obbligava al pagamento della sanzione amministrativa sia la persona giuridica, ovvero il contribuente, che la persona fisica autrice della violazione, in virtù del rapporto di immedesimazione organica<sup>196</sup>, in forza del quale si ammette una sostanziale eguaglianza tra i due soggetti, di modo che le azioni compiute dalla persona fisica possano ritenersi proprie dell'ente, diversamente da quanto stabilito successivamente dall'art. 7 del d.l. n. 269/2003, convertito dalla legge n. 326/2003, che, derogando alla previsione dell'articolo 11, sancì che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica fossero esclusivamente a carico della persona giuridica.

Tornando alla qualificazione della “natura” della “responsabilità da reato degli enti”, è bene anticipare che esistono differenti e contrapposti orientamenti dottrinali in merito ad essa: una parte della dottrina<sup>197</sup>, infatti, è concorde nel ritenere che, mentre la

---

<sup>194</sup> TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 2020.

<sup>195</sup> Corte Cost., sentenza n. 200/2016.

<sup>196</sup> TODINI, *L'inclusione dei reati tributari fra i reati presupposto del Decreto 231 e il divieto di bis in idem: quali possibili soluzioni?*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2021, pag. 732.

<sup>197</sup> PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non) di sistema*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 2020

responsabilità della persona giuridica cui agli artt. 11 d.lgs. n. 472/1997 e 7 del d.lgs. n. 269/2003 si fonda sulla mera violazione di una norma tributaria commessa dal dipendente, dal rappresentante o dall'amministratore dell'ente nell'esercizio delle sue funzioni, l'applicazione delle sanzioni previste dal d.lgs. n. 231/2001 presuppone, come si è già sottolineato, un illecito più complesso che non si esaurisce nel reato commesso dalla persona fisica, perché ciò che il legislatore intende realmente sanzionare è l'inadeguatezza del modello di organizzazione, gestione e controllo dei rischi e la mancata vigilanza "ex ante" della persona giuridica, che ha reso possibile la condotta illecita; un'altra parte della dottrina<sup>198</sup>, invece, ritiene che il sistema così delineato si pone ugualmente in contrasto con il principio del "ne bis in idem", sia in senso processuale, in quanto, in ogni caso, la persona giuridica viene sottoposta a due distinti procedimenti, amministrativo-tributario e penale, sia in senso sostanziale, in quanto manca un effettivo coordinamento tra i due procedimenti al fine della determinazione della sanzione irrogabile complessivamente nell'ottica del parametro della proporzionalità di cui si tratterà a breve. Posto che la giurisprudenza non si è mai espressa compiutamente sul tema, frenata probabilmente dal timore di fornire una soluzione errata, non esiste, ad oggi, un orientamento consolidato e, come si è già dimostrato, la dottrina è divisa tra chi esclude, nell'ipotesi in cui ricorrano le condizioni per l'applicazione sia del Decreto 231 sia del d.lgs. 247/1997, la sussistenza di un medesimo fatto punibile - escludendo cioè l'incompatibilità con il principio che vieta che il contribuente, già sottoposto ad un procedimento conclusosi con pronuncia definitiva, si veda contestare nuovamente una condotta illecita in relazione al medesimo fatto - e chi ritiene che il sistema siffatto si pone "ab origine" in contrasto con il principio di matrice europea, sia in senso sostanziale che in senso processuale.

L'obiettivo del presente elaborato è quello di provare a fare, per quanto possibile, chiarezza sul punto. La prima questione importante da analizzare è che la stessa Corte EDU, nello storico caso A e B c. Norvegia<sup>199</sup>, al termine di un lungo percorso di evoluzione giurisprudenziale, ha affermato che il cumulo sanzionatorio è suscettibile - seppur eccezionalmente - di essere considerato conforme al divieto del "ne bis in idem". In particolare, secondo l'attuale orientamento giurisprudenziale sarebbe a tal fine

---

<sup>198</sup> TODINI, *L'inclusione dei reati tributari fra i reati presupposto del Decreto 231 e il divieto di bis in idem: quali possibili soluzioni?*, op. cit.

<sup>199</sup> Corte EDU, 15 novembre 2016, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, A e B c. Norvegia

necessario verificare, attraverso un “test di connessione”, che i due procedimenti possano considerarsi complementari, e tale rapporto di complementarietà giustificerebbe il cumulo sanzionatorio. Per valutare la sussistenza di tale rapporto di complementarietà, secondo la Corte EDU, il giudice deve verificare che:

- i due procedimenti, penale e amministrativo, non risultino connotati dalle medesime finalità repressive ma perseguano diverse finalità;
- fosse ragionevolmente prevedibile che, in relazione ad un medesimo fatto, fossero avviati due procedimenti sanzionatori;
- sussista un’adeguata condivisione, tra le autorità giudicanti, del materiale probatorio raccolto, con l’obiettivo di prevedere un’unica fase istruttoria che possa evitare ripetizioni probatorie a discapito del contribuente, costretto a doversi difendere due volte;
- le sanzioni complessivamente irrogate all’esito dei due procedimenti risultino proporzionate.

È bene evidenziare che, come indicato sempre dalla stessa Corte EDU<sup>200</sup>, l’ultimo “criterio” è sicuramente il più importante al fine di dimostrare l’adeguata connessione sostanziale tra i due procedimenti. Come è noto, tale ricostruzione è stata accolta anche dalla Corte di Giustizia, la quale ha emesso, in data 20 marzo 2018, tre storiche sentenze<sup>201</sup> in cui ha stabilito la possibilità di limitare il principio del “*ne bis in idem*” purché i due procedimenti (e le due sanzioni):

- siano finalizzati, nel rispetto del principio di proporzionalità, ad un obiettivo di interesse generale che giustificerebbe il cumulo;
- abbiano scopi complementari;
- sia prevedibile il ricorso ad un sistema di doppio binario sanzionatorio;
- possano garantire il coordinamento tra i due procedimenti.

Anche la Corte Costituzionale<sup>202</sup> e la Corte di Cassazione hanno aderito a tale indirizzo. Quest’ultima, in particolare, nella sentenza n. 45829/2018, ha stabilito che “i

---

<sup>200</sup> Nella pronuncia A e B c. Norvegia, tale elemento è preceduto dalla locuzione “*and aboveall*” (ossia “soprattutto”).

<sup>201</sup> Causa C524/15 Menci, Causa C537/16 Garlsonn Real estate-Ricucci, Cause riunite 596/16 e 597/16 Di Puma e Zecca.

<sup>202</sup> Corte Cost. sentenza n. 43/2018.

*due procedimenti non solo possono iniziare ma anche concludersi, mutando in tal modo profondamente la natura del ne bis in idem convenzionale [...] infatti, purché la risposta sanzionatoria, derivante dal cumulo delle due pene inflitte nei diversi procedimenti, sia complessivamente proporzionata alla gravità del fatto e prevedibile, nulla vieta ai legislatori nazionali di predisporre un doppio binario sanzionatorio e alla autorità preposte di percorrerlo fino alla decisione”.*

Partendo da questa premessa, una delle questioni più delicate da affrontare riguarda il tema del medesimo fatto sanzionabile, la cui ricorrenza, come già visto, potrebbe ugualmente legittimare l’avvio di due procedimenti, ma solo nell’ipotesi in cui sia ragionevolmente prevedibile, in relazione al caso di specie, che vengano irrogate contestualmente sanzioni diverse.

Tuttavia, esaminando l’orientamento dottrinale che riconosce l’esistenza di un “*idem factum*” punibile che viola il “*ne bis in idem*”, se ne potrebbe ricavare l’impressione che la disciplina della responsabilità da reato degli enti non si allinei alla disciplina prevista con riferimento ai contribuenti persone fisiche. Questa tesi viene argomentata richiamando il meccanismo previsto dagli artt. 19, 20 e 21 del d.lgs. n. 74/2000, che sanziona i reati tributari con riferimento esclusivo al reo persona fisica che, come si ricorderà, è stata in parte trasposta nel d.lgs. n. 231/2001: infatti, mentre l’articolo 19, che enuncia il principio di specialità, stabilisce che chi ha commesso un fatto punito sia da una legge che prevede una sanzione amministrativa, sia da una legge che prevede una sanzione penale, non può essere soggetto ad entrambe le sanzioni, bensì soltanto a quella contenuta nella norma che contiene degli elementi di specialità, l’articolo 21 sancisce l’ineseguitività delle sanzioni per l’accertato illecito amministrativo prima della conclusione del procedimento penale – con archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento – rendendo chiaro l’intento del legislatore di attribuire il carattere di specialità proprio alla norma penale.<sup>203</sup> Norme come quelle appena menzionate, al pari di quella prevista dall’art. 187-terdecies TUF in materia di “*market abuse*”, che si occupa espressamente della tematica del cumulo sanzionatorio, seppur unicamente con riferimento alla sanzione pecuniaria nell’ipotesi in cui si apra un doppio

---

<sup>203</sup> La Corte di Cassazione, nella sentenza n. 21694/2020, ha in realtà precisato che l’ineseguitività della sanzione amministrativa vada intesa esclusivamente come sospensione “processuale” di tale sanzione fino alla conclusione del procedimento penale, con la conseguenza della sua reviviscenza all’esito di quest’ultimo. Secondo tale interpretazione, l’ineseguitività definitiva di tale sanzione può essere accertata solamente in un ulteriore giudizio avente ad oggetto la riscossione della stessa da parte degli Uffici fiscali

procedimento amministrativo e penale<sup>204</sup>, mancano infatti a disciplinare il rapporto tra il procedimento amministrativo-tributario e quello previsto dal decreto 231. Sarebbe opportuno ed auspicabile, pertanto, un intervento legislativo che supplisca a tale mancanza.

Come già anticipato, esiste anche un orientamento dottrinale, seppur minoritario, che, al contrario di quello innanzi illustrato, tende ad escludere la medesimezza fattuale (cd. “*idem factum*”) e, di conseguenza, esclude l’incompatibilità del doppio procedimento amministrativo-penale. Secondo tale ricostruzione, poiché il d.lgs. n. 231/2001, nel normare la responsabilità da reato degli enti, prevede come presupposto per l’irrogazione delle sanzioni non solo la commissione di un reato presupposto da parte di un soggetto, ma anche la già richiamata “colpa di organizzazione” dell’ente, questo ultimo criterio tenderebbe ad escludere l’esistenza di un medesimo fatto punibile, in quanto l’adozione di un modello organizzativo di prevenzione e gestione dei rischi da parte dell’ente integrerebbe una componente aggiuntiva imprescindibile per l’applicazione del Decreto 231. In breve, ciò che il legislatore intende imputare all’ente non sarebbe la commissione del reato, ma la mancata adozione di un modello idoneo a prevenirlo che possiede, nel complesso, un maggior disvalore sotteso. A parere di chi scrive, non si può tuttavia negare che i due illeciti derivino dal medesimo fatto storico-naturalistico e risultano inestricabilmente legati nel tempo e nello spazio; ed inoltre, non bisogna dimenticare che anche le sanzioni previste dal decreto 231 si basano sulla commissione di un fatto che, oltre a rilevare come reato presupposto, integra prima di tutto un illecito amministrativo di cui risponde lo stesso ente, ed è questo che dà origine al procedimento contro la società, non la mancata adozione del modello organizzativo.

Da questa breve disamina si evince che entrambi gli orientamenti dottrinali su esposti presentano delle lacune. Tuttavia, mentre la seconda tesi tenta invano di escludere la sussistenza del medesimo fatto punibile attraverso palesi inesattezze concettuali, la prima appare invece più coerente e logica, per cui, partendo da quest’ultima si potrebbe pensare di colmare il “vuoto normativo” del Decreto 231 includendo nel suo dettato il contenuto degli artt. 19, 20 e 21 d.lgs. n. 74/2000, escludendo così l’applicazione delle sanzioni amministrative nell’ipotesi in cui prevalgano norme “penali” che, in quanto tali,

---

<sup>204</sup> Tale norma prevede che quando per lo stesso fatto sia applicata a carico dell’autore della violazione (persona fisica o giuridica) una sanzione amministrativa pecuniaria e una sanzione penale, l’autorità amministrativa e l’autorità giudiziaria devono tener conto, al momento dell’irrogazione della misura di propria competenza, della misura punitiva già irrogata.

possiedono dei requisiti di specialità. Allo stato dei fatti, in assenza di un intervento del legislatore, non resta che escludere la violazione del “*ne bis idem*” sulla base della verifica della proporzionalità del sistema sanzionatorio.

#### **4.3.1 La proporzionalità del sistema sanzionatorio**

Ritornando al criterio della proporzionalità stabilito nel noto caso A e B c. Norvegia dalla Corte EDU e poi ribadito dalla Corte di Giustizia nelle tre pronunce storiche del 2018 già menzionate, il “*ne bis in idem*” è dunque ammissibile purché rispetti il principio di proporzionalità, secondo cui il cumulo di procedimenti e di sanzioni non deve superare quanto idoneo e necessario al conseguimento degli scopi perseguiti dalla normativa. Ciò premesso, appare evidente la necessità di scongiurare il rischio del libero arbitrio del giudice nella valutazione della proporzionalità della sanzione complessivamente irrogata.

A tal proposito, si potrebbe ipotizzare un intervento legislativo volto a stabilire dei limiti massimi, sia sotto il profilo quantitativo, con riferimento cioè all’ammontare delle sanzioni pecuniarie, sia sotto il profilo qualitativo, stabilendo in modo puntuale i criteri di cumulo di queste sanzioni con quelle interdittive. Sulla falsariga di quanto descritto nel capitolo precedente in relazione alla previsione di un “*cooperative compliance rating*”, anche in questo ambito ci sarebbe la necessità di prevedere una gradazione delle sanzioni sulla base del livello di affidabilità dell’ente. Come si è già anticipato e si tratterà più compiutamente nei prossimi paragrafi, il Decreto 231, al pari del d.lgs. n. 128/2015 in materia di regime di adempimento collaborativo, prescrive la predisposizione e l’implementazione di modelli organizzativi interni, volti a prevenire il compimento di reati, in particolare, per gli scopi della presente trattazione, di quelli fiscali. Più precisamente, viene richiesto alle imprese di predisporre un’idonea documentazione che consenta di individuare i processi aziendali le cui attività sono esposte al rischio di reati tributari, di verificare l’idoneità delle misure di controllo effettivamente adottate nelle prassi aziendali e di effettuare un’analisi comparativa tra le misure di controllo applicate in concreto dall’ente e quelle previste dalle norme di settore al fine di consentire un controllo preventivo.<sup>205</sup> In realtà, tra le sanzioni applicabili per la

---

<sup>205</sup> TOMASSINI, PACELLI, *Modello 231 e gestione del rischio fiscale nella prospettiva della cooperative compliance*, in *Corriere Tributario*, n. 5/2020.

commissione di un reato ex Decreto 231, quelle che maggiormente preoccupano gli enti sono le sanzioni interdittive<sup>206</sup> - in quanto comportano la limitazione temporanea dell'esercizio di una facoltà o di un diritto – che possono consistere nella chiusura dell'intera attività o di un suo ramo, nella sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze, concessioni funzionali all'esercizio dell'attività, nel divieto di contrattare con la pubblica amministrazione o nell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti e contributi (art. 9 d.lgs. n. 231/2001). Va precisato che il legislatore, nell'intento di contenere il potere discrezionale nella scelta della misura più idonea, ha stabilito che il giudice si attenga ai seguenti criteri:

- idoneità della misura a prevenire la commissione di ulteriori illeciti;
- necessità della misura prescelta, in assenza di altra misura meno gravosa per l'ente;
- proporzionalità della misura alla gravità del fatto compiuto.

Anche in questo caso, proprio al fine di evitare che l'esercizio arbitrario del potere da parte del giudice nell'applicazione della sanzione causi una dannosa paralisi degli enti, si potrebbe pensare di introdurre nell'ordinamento attuale una norma, per così dire, "premiale" che garantisca un vero e proprio trattamento di favore nei casi in cui si accerti l'esercizio di un'attività "virtuosa" dell'ente antecedente alla commissione dell'illecito. Come è chiaro, ci si riferisce essenzialmente alla predisposizione di adeguati modelli organizzativi che prevedono una compiuta mappatura dei rischi di reato.

#### **4.4 Le ambiguità del sistema**

In questo paragrafo si analizzeranno le criticità del modello organizzativo e di gestione 231. Una puntuale disamina non può innanzitutto non tenere conto del rapporto che si instaura tra l'ente e la persona fisica nel momento in cui quest'ultima commette uno dei reati previsti dall'attuale normativa. La premessa da cui bisogna muovere è che l'articolo 8, comma 1, del Decreto 231, stabilisce che la responsabilità dell'ente sussiste anche nelle ipotesi in cui il reo non sia stato identificato o non sia imputabile (lett. a) ovvero quando il reato si sia estinto per causa diversa dall'amnistia (lett. b), quindi in caso

---

<sup>206</sup> SBISA', SPINELLI, *Responsabilità amministrativa degli enti (d.lgs. 231/01)*, Wolters Kluwer, Milano, 2020.

di morte dell'autore del reato, prescrizione, cause speciali di estinzione del reato affermando, di fatto, il principio di autonomia della responsabilità dell'ente. In base a questo principio, la Corte di Cassazione<sup>207</sup>, con la sentenza n. 10143/2023, ha stabilito che l'assoluzione dell'imputato per il reato commesso non comporta la revisione della sentenza che ha sanzionato l'ente, essendo necessario a tal fine, invece, accertare l'inesistenza del fatto storico. Inoltre, la stessa Suprema Corte ha ritenuto sussistere la responsabilità dell'ente anche nel caso di esclusione della punibilità del reo, soprattutto in riferimento alla particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131-bis c.p.<sup>208</sup> In quest'ottica appare evidente il netto "scollamento" esistente tra la persona fisica che ricopre una posizione apicale all'interno del contesto societario e che pone in essere materialmente la violazione, e l'ente, titolare della posizione giuridica cui la violazione si riferisce, che nella pratica provvede al risanamento del debito tributario, fornendo di fatto le risorse economiche necessarie alla riparazione della condotta delittuosa posta in essere. Con riferimento alle persone fisiche, infatti, il legislatore con l'art. 13 d.lgs. 74/2000, ha sancito l'esistenza di una causa di non punibilità per taluni reati tributari nell'ipotesi in cui *"i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali"*. Da questo si ricava che se l'autore materiale dell'illecito, in presenza delle condizioni richieste dall'art. 13 appena richiamato, estingue il debito tributario, solo esso ne beneficerà, in quanto l'ente, a norma dell'art. 8 d.lgs. n. 231/2001 di cui abbiamo sopra trattato, rimarrà comunque

---

<sup>207</sup>Cass. Pen., sez. III, sent. n. 11518/2019.

<sup>208</sup>E' importante precisare che la riforma Cartabia, entrata in vigore il 28 febbraio 2023, ha apportato alcune modifiche all'art. 131 bis c.p., tra le quali l'introduzione tra i presupposti applicativi della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto in relazione ai reati che presentano una soglia di punibilità, anche le condotte *post delictum*, di natura riparatoria o ripristinatoria. Alla luce di questa novità, a differenza di quanto ribadito dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 39835/2022, in cui aveva ritenuto irrilevante la circostanza, adottata dal ricorrente, consistente nel fatto che quest'ultimo, dopo la commissione del reato, avesse versato all'erario una somma tale da far scendere l'imposta evasa al di sotto della soglia di punibilità prevista dal d.lgs. n. 74/2000, adesso, ai fini della valutazione del grado dell'offesa, può essere riconosciuta la rilevanza dei fatti successivi alla commissione dell'illecito. Paradossalmente, in relazione alla responsabilità degli enti, si potrebbe arrivare alla strana conclusione che alla persona fisica che ha materialmente commesso l'illecito basti porre successivamente in essere una piccola condotta riparatoria per ottenere l'applicazione della causa di non punibilità, mentre l'ente rimarrà comunque in un vicolo cieco.

responsabile, in quanto non si estende ad esso la causa di esclusione della punibilità. Sembra pertanto inevitabile, allo stato dei fatti, il configurarsi di un conflitto di interessi tra la persona fisica, autrice del reato, comprensibilmente interessata a ravvedersi per beneficiare della causa di non punibilità, e l'ente, di fatto detentore delle risorse economiche utili al reo – trattandosi sovente di somme ingenti di cui si chiede la riscossione – che altrettanto comprensibilmente non ha alcuna interesse al pagamento del debito tributario in quanto, di fatto, equivarrebbe ad una vera “autodenuncia”<sup>209</sup> da parte dello stesso ente che, per giunta, non ha titolo per godere delle garanzie previste per la persona fisica. Si potrebbe, invero, obiettare che qualora l'ente decida di estinguere il debito tributario, gli potranno essere irrogate solo le sanzioni pecuniarie previste dall'art. 25-quinquiesdecies del decreto 231, peraltro ridotte da un terzo alla metà, secondo quanto previsto dall'art. 12 dello stesso decreto<sup>210</sup>, ma non potranno invece essere comminate né le sanzioni interdittive, né la confisca e il sequestro, ai sensi degli artt. 17, 19 e 53 d.lgs. n. 231/2001. Per quanto riguarda le prime, certamente più temute dagli enti, come già detto, l'art. 17 esclude la possibilità della loro irrogazione quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, l'ente abbia risarcito integralmente il danno ed eliminato – o almeno si sia adoperato a tal fine – le conseguenze del reato, abbia adottato modelli di organizzazione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi e abbia messo a disposizione il profitto conseguito ai fini della confisca. Se è pure vero, quindi, che la normativa attuale consente la mitigazione del conflitto di interessi attraverso l'estinzione del debito tributario, a parere di chi scrive, permane comunque una significativa sproporzione nell'attribuzione di responsabilità fra persona fisica e persona giuridica che potrebbe essere superata, ad esempio, attraverso un intervento del legislatore volto, da un lato, ad estendere l'operatività della causa di non punibilità, di cui all'art. 13 d.lgs. n. 74/2000, alle persone giuridiche, aggiungendo tale

---

<sup>209</sup> PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 2020.

<sup>210</sup> L'art. 12 d.lgs. 231/2001 prevede che “*la sanzione pecuniaria è ridotta della metà e non può comunque essere superiore a euro 103.291 (lire duecento milioni) se: a) l'autore del reato ha commesso il fatto nel prevalente interesse proprio o di terzi e l'ente non ne ha ricavato vantaggio o ne ha ricavato un vantaggio minimo; b) il danno patrimoniale cagionato è di particolare tenuità; 2. La sanzione è ridotta da un terzo alla metà se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado: a) l'ente ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è comunque efficacemente adoperato in tal senso; b) è stato adottato e reso operativo un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi. 3. Nel caso in cui concorrono entrambe le condizioni previste dalle lettere del precedente comma, la sanzione è ridotta dalla metà ai due terzi. 4. In ogni caso, la sanzione pecuniaria non può essere inferiore a euro 10.329 (lire venti milioni)*”.

previsione anche nel dettato del Decreto 231; dall'altro lato, a considerare il ravvedimento del reo quale causa di esclusione della responsabilità dell'ente soltanto se quest'ultimo è in grado di dimostrare di aver predisposto ed adottato modelli idonei di organizzazione e di prevenzione e gestione del rischio fiscale antecedentemente alla commissione del reato. In quest'ultima ipotesi, tuttavia, sarebbe necessario intervenire direttamente sul disposto di cui all'art. 8 del decreto, di cui si è trattato all'inizio del paragrafo, anche se tale previsione costituirebbe una deroga espressa all'art. 182 del codice penale che stabilisce, salvo appunto deroghe, che l'estinzione del reato o della pena produca effetti soltanto nei confronti di coloro ai quali tale causa di estinzione si riferisce.

Una seconda criticità del modello di organizzazione e di gestione 231 attiene la confisca. Infatti, una delle misure più importanti della riforma riguardante la responsabilità degli enti è l'introduzione dell'art. 12-ter nel d.lgs. n. 231/2001 ad opera del d.l. n. 124/2019, poi convertito nella l. n. 159/2019, che estende a determinate fattispecie tributarie (le più gravi) introdotte nel catalogo 231, la cd. "confisca allargata o per sproporzione". Quest'ultima, introdotta originariamente nel nostro ordinamento per contrastare fenomeni di criminalità organizzata al fine di evitare l'accumulo di capitali di provenienza illecita, è una misura espropriativa del patrimonio di un determinato soggetto sulla base di meccanismi presuntivi in forza dei quali il giudice potrebbe ritenere che la ricchezza rinvenuta nelle disponibilità del condannato sia sproporzionata rispetto al reddito o all'attività economica da questi svolta e che tale accumulo di ricchezza, in assenza di una giustificazione da parte del condannato, sia socialmente pericolosa. Anche in questo ambito, la dottrina sembrerebbe essere divisa in varie correnti. Alcuni autori ritengono, infatti, che la confisca allargata possa essere legittima se applicata esclusivamente ai reati di associazione di stampo mafioso, quando non è possibile determinare con precisione il profitto dell'attività criminosa, a differenza di quanto avviene nell'ipotesi in cui vengano commessi reati tributari. In questo caso, infatti, il profitto risulterebbe determinato o determinabile e la confisca potrebbe essere proporzionale all'illecito vantaggio fiscale.<sup>211</sup>

---

<sup>211</sup> D'AVIRRO, *Confisca diretta, per equivalente e "allargata" nei reati tributari*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2020.

Di contro, altri autori, sulla scorta dell'interpretazione fornita dalla Corte di Cassazione<sup>212</sup>, ritengono che il meccanismo presuntivo, sotteso all'applicazione della confisca allargata, possa considerarsi legittimo in relazione alle fattispecie tributarie connotate da maggior frode e che generano un illecito accumulo di ricchezza.<sup>213</sup> Fatta questa premessa, a parere di chi scrive, l'aspetto più critico della nuova disciplina riguarda il destinatario effettivo di tale misura espropriativa. Nell'ambito del d.lgs. n. 231/2001, in riferimento agli enti, è già prevista una forma di confisca nell'art. 19, il quale prevede espressamente, al primo comma, che *“nei confronti dell'ente è sempre disposta, con la sentenza di condanna, la confisca del prezzo o del profitto del reato, salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato. Sono fatti salvi i diritti acquisiti dai terzi in buona fede”*. Al secondo comma, poi, il legislatore prevede la possibilità di applicare la confisca cd. “per equivalente”, avente ad oggetto beni o altre utilità di valore – appunto – equivalente al prezzo o al profitto del reato, nei confronti dello stesso ente, nell'ipotesi in cui non sia possibile eseguire la confisca a norma del comma 1. L'art. 12-ter, già richiamato, dispone l'applicazione della confisca cd. “allargata”, invece, solo nei confronti della persona fisica autrice della fattispecie criminosa, non anche nei confronti dell'ente. A tal proposito, si ricordi che la disciplina prevista dal Decreto 231 si applica nell'ipotesi in cui persone fisiche che ricoprono posizioni apicali all'interno degli enti collettivi o che sono sottoposte alla direzione e vigilanza degli stessi commettono un reato **nell'interesse dell'ente o a suo vantaggio**.

L'errore commesso dal legislatore appare chiaro: chi commette materialmente il reato viene colpito sia dalla confisca ai sensi dell'art. 12-bis d.lgs. n. 74/2000 sia dalla confisca per sproporzione, mentre l'ente, che dal reato ha effettivamente tratto vantaggio, subisce solo la confisca ex art. 19 d.lgs. n. 231/2001. Inoltre, mancherebbe in ogni caso la prova della sproporzione tra la ricchezza ingiustificata accumulata dall'ente e il patrimonio della persona fisica.<sup>214</sup>

---

<sup>212</sup> Corte Suprema di Cassazione, Ufficio del Massimario, Relazione su: la legge 19 dicembre 2019, n. 157 di conversione del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili”: profili penalistici, Rel. 3/20, pag. 14 ss.

<sup>213</sup> PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 2020.

<sup>214</sup> TODINI, *L'inclusione dei reati tributari fra i reati presupposto del Decreto 231 e il divieto di bis in idem: quali possibili soluzioni?*, op. cit., pag. 733.

#### **4.5 Modello 231 e TCF: rischio di overlapping?**

Il rapporto tra il Modello 231 e il Tax Control Framework, dibattuto in ambito dottrinale in tema di “*overlapping*” ed eccesso di normazione, rappresenta anche uno dei capitoli più interessanti dell’attuale dibattito - nazionale ed internazionale - in ambito tributario, sui cosiddetti “sistemi integrati di compliance”. Con quest’ultima locuzione si fa riferimento, appunto, all’integrazione di diversi sistemi di gestione del rischio che, come si intende dimostrare, garantiscono notevoli vantaggi per le organizzazioni aziendali in termini di ottimizzazione di costi, aggregazione di criteri di valutazione e semplificazione nei flussi di comunicazione con il Fisco. Come si è già detto, l’art. 6 d.lgs. n. 231/2001 prescrive l’esonero da responsabilità da reato dell’ente solo nel caso in cui questo abbia adottato ed efficacemente attuato, in via preventiva, modelli di organizzazione, prevenzione e gestione del rischio idonei a prevenire la commissione di reati. I suddetti modelli, elaborati ed adottati dagli organi dirigenziali di ciascun ente, devono:

- consentire l’individuazione, l’analisi e la misurazione del rischio di commissione di illeciti nelle diverse aree di attività aziendale;
- prevenire le condotte illecite nelle aree il cui il livello di rischio è più elevato e prevedere specifiche e tempestive procedure per la gestione del rischio;
- indicare la pianificazione delle verifiche periodiche di routine (o a sorpresa) delle attività aziendali considerate più sensibili;
- prevedere la comminazione di sanzioni disciplinari nei confronti degli amministratori che, per negligenza e/o imperizia, non siano stati in grado di individuare e prevenire violazioni;
- disporre di protocolli aziendali concreti e specifici, indicanti l’esatta suddivisione dei ruoli e delle responsabilità all’interno dell’azienda ed, in particolare, i soggetti cui è assegnato il compito di assumere decisioni strategiche definendo per questi ultimi misure idonee a prevenire l’arbitrio nella pianificazione (soprattutto per quella fiscale).

Orbene, come abbiamo ampiamente trattato nel III capitolo del presente elaborato, negli ultimi anni l’attenzione delle aziende si è incentrata soprattutto sulla variabile fiscale delle operazioni pianificate. A livello nazionale ed internazionale è stata infatti

riconosciuta la pericolosità degli illeciti commessi in ambito fiscale, soprattutto a livello societario. Per questa ragione il legislatore è intervenuto, dapprima con l'introduzione nell'ordinamento tributario dell'istituto dell'adempimento collaborativo, volto a facilitare l'instaurazione di un rapporto di fiducia tra l'Agenzia delle Entrate e le grandi società, utile a garantire una pianificazione – per così dire – condivisa delle operazioni aziendali con l'intento di scongiurare fenomeni criminosi, e poi con l'inserimento dei reati tributari all'interno della disciplina sulla responsabilità cd. “*parapenale*” degli enti, volta, come già detto, a sanzionare la persona giuridica per il sol fatto di non aver impedito, attraverso la previsione di idonee misure preventive, il compimento di illeciti in materia fiscale da parte delle persone fisiche con funzioni di rappresentanza e direzione.

Riepilogando, seguendo un ordine cronologico, se nel 2001 il legislatore ha previsto un generico obbligo per le imprese di dotarsi di modelli organizzativi idonei ad individuare, prevenire e gestire i rischi gravanti sulle varie aree di attività, nel 2015, con l'introduzione nell'ordinamento tributario dell'istituto della *cooperative compliance* ha sancito, per coloro che intendono aderire a tale regime, l'obbligo per le società di dotarsi di “efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali” (il cd. *Tax Control Framework*), di definire con chiarezza ruoli e responsabilità nei diversi settori dell'organizzazione e di redigere una relazione con cadenza almeno annuale da inviare agli organi di gestione per le valutazioni di merito (art. 4 d.lgs. n. 128/2015). Infine, l'introduzione dei reati tributari nel Decreto 231 del 2019 ha comportato, come diretta conseguenza, l'obbligo per le imprese, indipendentemente dall'adesione al regime di adempimento collaborativo, di dotarsi dei modelli organizzativi di cui all'art. 6, d.lgs. n. 231/2001. Da questa breve riepilogazione appare evidente che dal 2019, le imprese sono state obbligate ad aggiornare i propri Modelli 231, in ragione dell'introduzione dei reati tributari nel novero di quelli già catalogati. In particolare, alle imprese è stato chiesto sia di individuare i processi aziendali le cui attività possono generare il rischio di commissione di reati tributari, sia di predisporre gli strumenti idonei a gestire le attività e i processi a rischio, sia, da ultimo, di effettuare un'analisi comparativa tra le misure di controllo previste all'interno della filiera aziendale ed i protocolli di sicurezza imposti dalla normativa vigente, adottando, ove necessario, idonee misure di correzione<sup>215</sup>.

---

<sup>215</sup> TOMASSINI, PACELLI, *Modelli 231 e gestione del rischio fiscale nella prospettiva della cooperative compliance*, in *Corriere Tributario*, n. 5/2020.

I nuovi modelli di organizzazione interna previsti dal Decreto 231 hanno finito così per assumere i medesimi connotati di quelli previsti dal d.lgs. n. 128/2015 in materia di *cooperative ompliance*, in quanto basati sullo stesso approccio metodologico. Sembrerebbe quasi che il legislatore abbia voluto incentivare le imprese ad intraprendere, per così dire, un “percorso virtuoso”, dotandosi di un sistema di prevenzione e gestione del rischio fiscale, il *Tax Control Framework*, capace di prevenire tutti i rischi di natura fiscale, e non solo, quindi, quelli penalmente rilevanti. Ad oggi, dopo più di tre anni dall’introduzione nell’ordinamento tributario, il numero di imprese che fanno richiesta di accesso al regime di adempimento collaborativo, come indicato dall’Agenzia delle Entrate, è in costante crescita<sup>216</sup>, anche in virtù dei successivi interventi legislativi che hanno portato ad un significativo abbassamento delle soglie dimensionali di accesso all’istituto; in più – e, a parere di chi scrive, dovrebbe essere l’obiettivo cui tendere! – il processo di aggiornamento del Modello 231 con la contestuale estensione del perimetro di analisi a tutti i rischi, in specie quelli fiscali, connessi ai processi aziendali oggetto di verifica, dovrebbe contemplare l’adozione di un *Tax Control Framework*, che potrebbe rappresentare, alla luce di quanto già trattato, una grande opportunità per le imprese che sarebbero così agevolate nell’ammissione all’istituto dell’adempimento collaborativo godendo, in tal guisa, di tutti i benefici previsti dal legislatore di cui si è discusso ampiamente nel precedente capitolo.

#### **4.5.1 Modello 231 e Cooperative Compliance, profili a confronto**

Nel capitolo precedente, trattando la delicata questione della gestione del rischio fiscale nell’ambito del regime di adempimento collaborativo, si è fatto riferimento alla figura del *Tax Risk Manager*, istituzionalizzato dal d.lgs. n. 128/2015, che rappresenta l’interlocutore dell’azienda con l’Agenzia delle entrate per la valutazione delle situazioni che possono generare un rischio fiscale. Il ruolo del TRM risulta particolarmente delicato,

---

<sup>216</sup> FiscoOggi, rivista online dell’Agenzia delle Entrate, 27 marzo 2023: “ Ad oggi le imprese aderenti al regime della cooperative compliance sono 92, ma il numero è destinato a crescere, considerato che sono in corso di istruttoria ulteriori 20 istanze di ammissione pervenute fra la fine del 2022 e i primi mesi del 2023”.

poiché egli ha il compito, da una parte, di tutelare l'interesse dell'Erario, favorendo la trasparenza e la cooperazione del contribuente, dall'altra, di tutelare quello del contribuente, riducendo il rischio di quest'ultimo di subire sanzioni amministrative e penali. A tale ultimo fine, il *manager* è responsabile del disegno, dell'implementazione e dell'aggiornamento delle procedure di prevenzione, gestione e controllo dei rischi fiscali (cd. *Tax Control Framework*). Per l'importanza del ruolo che ricopre, il *Tax Risk Manager* deve possedere grandi competenze tecniche in materia fiscale, conoscenza dei processi operativi dell'azienda, conoscenza dei processi amministrativi e fiscali, competenze di analisi e gestione del rischio aziendale e del sistema di controllo interno e, da ultimo, estrema perizia. Così, come appena visto, mentre la disciplina in tema di *cooperative compliance* richiede che il controllo sull'effettività dei presidi interni adottati per misurare e gestire il rischio fiscale sia attribuito ad una funzione aziendale interna, la disciplina che regola il sistema sulla responsabilità degli enti prevede, al contrario, che il compito di vigilare sul funzionamento e sull'osservanza dei modelli di presidio interni venga affidata all'Organismo di Vigilanza, dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo e indipendente rispetto all'organo gestorio. E' inoltre previsto che i membri dell'OdV siano dotati di specifiche competenze tecniche in materia di attività ispettive e di consulenza e che non possano essere eletti, come membri, soggetti nei cui confronti sia stata pronunciata una sentenza di condanna o di patteggiamento, anche se non irrevocabile. In sintesi, quindi, mentre il regime di adempimento collaborativo esclude l'organismo di vigilanza dal circuito comunicativo aziendale, all'interno del quale sono presenti solo il *Tax Risk Manager* e l'organo gestorio, a cui il primo deve inviare una relazione annuale sulle valutazioni svolte in merito alle procedure di controllo, nel Modello 231, all'opposto, l'organismo di vigilanza rappresenta il perno del sistema, rimanendo in capo a quest'ultimo il compito di redigere una relazione scritta da recapitare al Consiglio di Amministrazione e al Collegio Sindacale sulle attività svolte e, in particolare, sui fatti rilevanti ed eventuali criticità dei modelli organizzativi adottati.

Una ulteriore sostanziale differenza tra il regime di adempimento collaborativo e la disciplina del Decreto 231, attiene agli obblighi informativi previsti per amministratori, dirigenti e dipendenti dell'ente nei confronti del soggetto deputato al controllo dei modelli organizzativi (cd. *whistleblowing*) per violazioni degli obblighi e degli adempimenti previsti dal modello organizzativo, in relazione a specifiche funzioni, ovvero per la commissione di reati. Mentre il d.lgs. n. 128/2015 non prevede obblighi di segnalazione

da parte del *whistleblower* - e di conseguenza strumenti a sua tutela - né alcun sistema sanzionatorio, l'art. 2 della legge n. 179/2017 ha introdotto il comma 2-bis nel d.lgs. n. 231/2001, sancendo l'obbligo per gli enti di prevedere, all'interno dei modelli di organizzazione e gestione aziendale, a tutela dell'integrità dell'ente, dei "canali di comunicazione" per eventuali segnalazioni da parte dei lavoratori dipendenti di reati o irregolarità di cui sono venuti a conoscenza<sup>217</sup>, garantendo ad essi l'esenzione da ogni tipo di sanzione: così, il dipendente che segnala all'Organismo di Vigilanza eventuali irregolarità di cui sia venuto a conoscenza, non potrà essere demansionato, licenziato o trasferito, ricadendo sull'amministrazione della società l'onere di provare che qualsiasi misura in contrasto con tale divieto è motivata da ragioni estranee alla segnalazione. Da ultimo, in tema di *wistleblowing*, il d.lgs. n. 24/2023, con cui è stata data attuazione alla Direttiva UE 2019/1937 in materia di protezione delle persone che segnalano violazioni del diritto dell'Unione e recante disposizioni riguardanti la protezione delle persone che segnalano violazioni delle disposizioni normative nazionali, ha introdotto nuove regole per le segnalazioni di illeciti che pregiudicano l'interesse pubblico o l'integrità dell'ente.

Il decreto in parola impone, specie con riguardo agli enti privati, l'attivazione di un canale interno all'ente che consenta una gestione tempestiva ed efficace delle segnalazioni, mentre il ricorso alle segnalazioni esterne assume natura residuale, al fine di limitare l'ingerenza del controllo pubblico nelle attività private. Di particolare interesse è l'indicazione dei soggetti che vengono tutelati e cioè non solo i segnalanti veri e propri, ma anche coloro che, pur non avendo effettuato direttamente la segnalazione, sono comunque ritenuti meritevoli di protezione, ovvero:

- facilitatori<sup>218</sup>;
- persone del medesimo contesto lavorativo del segnalante, di colui che ha sporto una denuncia o che ha effettuato una divulgazione pubblica, legate a tali soggetti da uno stabile legame affettivo o di parentela entro il quarto grado;
- colleghi di lavoro del segnalante o del denunciante o del soggetto che ha effettuato una divulgazione pubblica, che lavorano nel medesimo contesto lavorativo e che hanno con tale persona un rapporto abituale e corrente;

---

<sup>217</sup> ODORIZZI, *Whistleblowing, il sistema interno per segnalare le irregolarità*, il Sole24 Ore, Milano, 2018.

<sup>218</sup> Persona fisica che assiste una persona segnalante nel processo di segnalazione e la cui assistenza deve essere mantenuta riservata.

- gli enti di proprietà del segnalante o del denunciante o di colui che ha effettuato una divulgazione pubblica o per i quali le stesse persone lavorano e agli enti che operano nel medesimo contesto lavorativo delle predette persone.

Quanto detto finora rende chiara l'importanza del tema dei sistemi integrati di compliance, in quanto l'integrazione dei due diversi sistemi di gestione del rischio, appena descritti, porterebbe con sé notevoli benefici per gli enti, anche in termini di ottimizzazione di costi e soprattutto delle spese processuali. Si consideri che attualmente, nelle realtà aziendali, quasi costantemente, il *Tax Risk Manager*, istituito dal decreto legislativo n.128 del 2015, è chiamato a relazionare costantemente l'Organismo di Vigilanza, istituito dal decreto legislativo 231, in merito alle risultanze della propria attività e che nella gran parte delle aziende è ormai prassi che il *Tax Director* venga coinvolto nelle operazioni preordinate all'aggiornamento del Modello 231, risultando indefettibile un suo contributo tecnico e stante l'elevato tasso di specificità degli illeciti tributari che il Modello intende contrastare. L'integrazione di fatto dei due sistemi, a parere di chi scrive, potrebbe colmare, in attesa dell'auspicato intervento correttivo da parte del legislatore le manifeste lacune di entrambe le discipline: si pensi, ad esempio, all'appena richiamato strumento di compliance aziendale, il già menzionato "whistleblowing", mancante nel d.lgs. n. 128/2015, che potrebbe divenire operante semplicemente attraverso un'applicazione estensiva della disciplina sulla responsabilità da reato degli enti. Sarebbe auspicabile, in conclusione, il superamento dei suddetti modelli, il Modello 231 e il Tax Control Framework, attraverso l'integrazione dei dettati dei rispettivi decreti in un unico nuovo testo normativo, che rappresenti la perfetta sintesi delle due discipline.

## CONCLUSIONI

Il rapporto tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti è enormemente cambiato nel corso di questo secolo: a partire dalla promulgazione dello Statuto dei Diritti del Contribuente, nel 2000, il legislatore ha infatti cercato di garantire ai cittadini sempre maggiori tutele nei rapporti con il Fisco e, a partire dagli ultimi otto anni, anche di incentivare un sano rapporto di collaborazione inizialmente limitato ai cosiddetti "grandi contribuenti" e successivamente anche alle piccole imprese.

La svolta decisiva è stata rappresentata dall'introduzione nell'ordinamento giuridico dell'istituto dell'adempimento collaborativo, nel 2015, in risposta alle sollecitazioni delle organizzazioni comunitarie, quando, per la prima volta, il legislatore si è posto l'obiettivo di favorire, anche attraverso benefici premiali, un rapporto di collaborazione tra amministrazione e contribuente volto ad assicurare certezza del diritto sulle questioni fiscali rilevanti. Nonostante i buoni propositi del legislatore, tuttavia, il dettato normativo presentava carenze sostanziali tra le quali quella, assai dibattuta, inerente il regime premiale di esonero dalle sanzioni amministrative nel caso di dichiarazioni infedeli, cd. "*penalty protection*", assai caldeggiato dalle Associazioni di categoria a tutela delle imprese.

Altre due svolte altrettanto decisive si sono avute poi, nel 2019, con la legge n. 157 e, in seguito, nel 2020, con il d.lgs. n. 75. Con la legge n. 157/2019, il legislatore ha apportato significative modifiche al d.lgs. 74/2000, inasprendo la cornice sanzionatoria di diverse fattispecie incriminatrici, introducendone alcune nel novero dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti ex d.lgs 231/2001 ed infine prevedendo, in alcuni casi, l'applicazione dell'istituto della confisca "allargata" disciplinato dal codice penale.

Con il d.lgs. n. 75/2020, il legislatore, in attuazione della legge di delega, 4 ottobre 2019, n. 117, e recependo quanto previsto nella direttiva (UE) 2017/1731 del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio del 2017, ha incluso i reati tributari nell'ambito della responsabilità da reato dell'ente. Soprattutto dopo l'emanazione di quest'ultimo decreto, le imprese, obbligate ai fini dell'esenzione da responsabilità a dotarsi di modelli di organizzazione per la prevenzione e la gestione del rischio fiscale, sono state incentivate ad aderire al regime di adempimento collaborativo, che annovera tra i requisiti d'accesso proprio la predisposizione di strumenti volti alla valutazione, all'analisi e alla gestione del rischio fiscale (TCF). Successivamente, con il decreto ministeriale del 30 marzo 2020 prima e con il decreto ministeriale del 31 gennaio 2022 dopo, attraverso una significativa attenuazione dei requisiti dimensionali richiesti ai fini dell'accesso al sistema, il legislatore ha impresso un'ulteriore accelerazione al processo di espansione della platea di contribuenti ammissibili al regime suddetto.

Infine, con la legge delega per la riforma fiscale del 2023, approvata dal Consiglio dei Ministri il 16 marzo del corrente anno, ponendo come obiettivi, per il prossimo futuro, l'ulteriore riduzione della soglia di ammissione al regime, l'accesso alle società che, pur

non possedendo i requisiti legali di ammissibilità, appartengono ad un gruppo di imprese all'interno del quale almeno un soggetto possiede tali requisiti e, infine, l'accesso al regime di adempimento collaborativo anche delle persone fisiche si propone di garantire la certezza del diritto a tutti i contribuenti "fedeli" .

Un tema di stretta attualità, in materia di compliance fiscale, riguarda la possibilità di integrazione tra il sistema 231 e il *Tax Control Framework*. Nonostante le differenze strutturali fra tali sistemi, di cui si è trattato nel presente elaborato, tra le quali rientra senz'altro la mancanza dell'Organismo di Vigilanza nell'ambito del TCF, i principi cardine e gli obiettivi dell'istituto dell'adempimento collaborativo, infatti, non sono dissimili da quelli della "normativa 231". Ne è la riprova il fatto che con l'introduzione dei reati fiscali nell'elenco contenuto nel decreto 231, le Associazioni di categoria hanno evidenziato come la predisposizione del *Tax Control Framework* possa rappresentare uno strumento idoneo a garantire un costante ed adeguato aggiornamento dei modelli organizzativi aziendali per la prevenzione dei reati fiscali anche da parte di contribuenti che non possiedono i requisiti richiesti per l'accesso al regime di adempimento collaborativo.

Secondo quanto riportato nelle Linee Guida di Confindustria, un sistema integrato di compliance consentirebbe la creazione di sinergie tra i vari sistemi di controllo, minimizzando il rischio di commissione di reati fiscali e garantendo, a beneficio dell'impresa, una migliore protezione dai rischi aziendali. A riguardo, la stessa Guardia di Finanza, nella Circolare del 1° settembre 2020, ha osservato come "*il positivo giudizio espresso dall'Agenzia delle Entrate ai fini dell'ammissione all'adempimento collaborativo possa costituire un utile **elemento di valutazione dell'efficacia esimente del modello previsto dal decreto legislativo n. 231/2001**, da rimettere alle autonome valutazioni della competente Autorità Giudiziaria*".

In conclusione, stante la possibile integrazione fra i due differenti sistemi, sarebbe quindi auspicabile, al fine di invalidare gli attuali tentativi di interpretazione estensiva dei diversi e contrastanti orientamenti dottrinali, una sintesi "integrativa" tra le due discipline in un singolo testo normativo che tenga conto delle differenti caratteristiche e dimensioni delle imprese.

## **BIBLIOGRAFIA**

### **Libri**

BOEMI, SFERRAZZA PAPA, *Società Benefit: un modo più sostenibile di fare impresa?*, in *Amministrazione e Finanza*, n. 4/2023.

BONETTA. *L'affidamento nel diritto amministrativo dei tributi*, CEDAM, 2021.

CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile*, CEDAM, 2018.

CREMONA, MONARCA, TARANTINO, *Redditi Società di Persone*, IPSOA, 2021.

- DELSIGNORE, *Principi generali e criteri di attribuzione della responsabilità amministrativa*, in CADOPPI, GARUTI, VENEZIANI (a cura di), *Enti e responsabilità da reato*, Torino, 2010.
- GLENDI, CORASANITI, CORRADO OLIVA, DE CAPITANI DI VIMERCATE, *Per un nuovo ordinamento tributario – Tomo II*, CEDAM, 2019.
- LOCONTE, *Manuale di Diritto Tributario*, CEDAM, 2020.
- LUPI, *Manuale Professionale di Diritto Tributario*, IPSOA, 2011.
- MARINO, *Corporate Tax Governance*, Egea, 2018.
- MELILLO, *Compliance Fiscale, strumenti e soluzioni per la prevenzione dei rischi fiscali*, IPSOA Guide Operative, Wolter Kluwer Italia, 2019.
- MELIS, *Manuale di Diritto Tributario*, Giappichelli, Quarta Edizione, 2022.
- MELIS, *Tax Compliance e sanzioni amministrative*, in *Corporate Tax Governance*, il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa, MARINO, Giuffrè Francis Lefebvre, 2022.
- MELONCELLI, *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, Giuffrè Editore, Milano, 2005.
- MICCINESI, *L'interpello*, in MARIONGIU (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli Editore, 2004.
- MIGLIETTA, PIANA, SERVATO, *La valutazione del sistema di controllo interno*, IPSOA, 2012.
- MULEO, *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Giappichelli, 2012.
- PROCOPIO, *Il Sistema Tributario Italiano – Tomo I*, CEDAM, 2008.
- SALVINI, *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, in Riv. Dir. Trib., 2000, pag. 13 e ss..
- SBISA', SPINELLI, *Responsabilità amministrativa degli enti (D.Lgs. 231/01)*, WolterKluwer, 2020
- VALENTE, *Manuale di governance fiscale*, IPSOA, 2011.
- VALENTE, IANNI, MATTIA, TOSCANO, *Tax Governance e Task Risk Management: strategie, modelli, responsabilità*, Milano, Wolters Kluwer, 2017.

VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili sanciti dalla Costituzione*, Giuffrè Editore, Milano, 2002.

## **Riviste**

ALBANO, *Regime dell'adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale*, in *Corriere Tributario*, n. 35/2015, p.2653

ANDREONI., ERARD E FEINSTEIN, *Tax Compliance*, in *Journal of Economic Literature*, XXXVI, 1998.

BONARELLI, GARBARINO, *Transfer Pricing e approcci amministrativi per la risoluzione delle controversie: revisione "annunciata dall'OCSE*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n.3/2019.

CAMERON, *Organizational effects of Decline and Turbulence*, in *Administrative Science Quarterly*, vol. 32, 1987,

CARACCIOLI, GHISELLI, MATTIA, RIZZARDI, VALENTE, *Proposte per una politica fiscale più equa, una riforma della giustizia e uno Statuto del contribuente europeo*, in *Corriere Tributario* n. 23/2014.

CRIVELLI, DE MOOIJ, KEEN, *Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries*, in *FinanArchiv*, 2015.

D'AVENI, *The Aftermath of Organizational Decline*, in *Academy of Management Journal*, vol. 32.

D'AVIRRO, *Confisca diretta, per equivalente e "allargata" nei reati tributari*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2020.

DELLA ROVERE, VINCENTI, *Il Task Risk quale strumento di governance per le imprese*, in *Amministrazione e finanza*, n. 8/2017.

DE VERO, *Struttura e natura giuridica dell'illecito di ente collettivo dipendente da reato. Luci ed ombre nell'attuazione della delega legislativa*, in *Riv. It. Dir. E proc. Pen.*, 2001.

ERZO, LUTTMER, SINGHAL, *Tax Morale*, *Journal of Economic Perspectives*, Volume 28, Number 4, Fall 2014.

FALINI, *Le cause della crisi d'impresa, Analisi dei fattori di crisi delle grandi imprese in Amministrazione Straordinaria*, in *Sinergie Italian Journal of Management*, n. 103/2017.

FERRONI, *Cooperative Compliance: gestione delle interlocuzioni preventive con l'Agenzia delle entrate*, in *Il fisco*, n. 36/2021.

FILIPPIN, FIORIO, VIVIANO, *Gli effetti dell'azione di controllo sulla lealtà fiscale*, in [www.bancaditalia.it](http://www.bancaditalia.it), 2013.

FRANCO, *Il rating fiscale*, in *Diritto ed economia dell'impresa*, n. 4/2020.

GAI, *Il rating delle Pmi: un approccio metodologico per banche, confidi e intermediari finanziari*, Franco Angeli, 2008.

GAIANI, *Ammortamento fiscale in 50 anni per la rivalutazione di marchi e avviamenti*, in *Il Fisco* n. 4/2022.

GALARDO, *"Cooperative compliance": relazioni Fisco-contribuente, la nuova sfida*, in *Corriere Tributario*, n. 36/2016.

GERMANI, MARIOTTI, *La Cooperative compliance: come cambia il rapporto tra fisco e contribuente*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, n. 6/2016.

GIOVANNINI, *Crisi dei metodi di accertamento tributario e prospettive di riforma: Introduzione*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, n. 3/2015.

GIOVANNINI, *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1/2022

KPGM, *Il Tax Control Framework e i suoi rapporti con il Modello 231*, 2020.

LEONE, BONO, *Cooperative compliance: verso un nuovo rapporto fisco-contribuente*, in *Amministrazione e Finanza*, n. 8/2015.

LICINI, Fisco, *In tasse il 59% dei profitti delle imprese*, *Il Sole 24 ore*, 26 novembre 2019.

LIO, MACARIO, *Il Tax Control Framework fattore chiave del nuovo paradigma dei rapporti Fisco-contribuente*, in *Corriere Tributario*, n. 5/2023

MANNA, *La cd. responsabilità amministrativa delle persone giuridiche. Il punto di vista del penalista*, in *Cass. Pen.*, 2003.

MARCHETTO, *Tendenze moderne nel rapporto tra Contribuente e Fisco*, all'interno di *Dialoghi di diritto tributario tra attualità e prospettive*, 2015.

MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, n.4/2012,

MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6/2014.

MATTIA, *Grandi contribuenti: al via il progetto pilota*, in *Il quotidiano Ipsoa*, 2013.

- MELIS, *La Cooperative compliance: una visione di sistema*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/2023.
- MONDINI, *L'obiettivo incertezza della norma tributaria e la disapplicazione delle sanzioni amministrative tra primato del giudice e prospettive comunitarie*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2009.
- MUSTEEN, LIANG, BARKER, *Personality, perceptions and retrenchment in response to decline: Evidence from a decision-making study*, in *Leadership Quarterly*, vol 22, n.5.
- NOBILI, VERTOLLI, TAMBURRO, *Il regime della cooperative compliance nell'esperienza delle banche: risultati e prospettive*, in *Bancaria*, n. 12/2022.
- ODORIZZI, *Whistleblowing, il sistema interno per segnalare le irregolarità*, il Sole24 Ore, Milano, 2018.
- PALESTINI, *Un modello di controllo per la gestione dei presidi relativi ai reati tributari ex. D.Lgs. 231/2011*, in *Amministrazione e finanza*, n. 5/2020.
- PATRONO, *Verso la soggettività penale di società ed enti*, in *Riv. Trim. dir. Pen. Economia*, 2003.
- PEARCE, ROBBINS, *Turnaround: Retrenchment and Recovery*, in *Strategic Management Journal*, vol.13, n.4, 1992
- PELLEGRIN, *Irrogazione delle sanzioni e circostanze esimenti*, *Approfondimento n.5 NeoPA*, 2022.
- PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 2020.
- PURPURA, *Alcuni appunti sulla prospettata portata ultrasoggettiva dell'interpello ordinario*, in *Diritto e Pratica tributaria*, n.2/2022.
- PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in *Rass. Trib.*, 2011.
- PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 2020.
- ROSELLI., *Sull'affidamento del cittadino nella coerenza del legislatore e dei giudici*, in *Giurisprudenza italiana*, 1994, n. IV.
- ROSSETTI, *La disciplina degli interpelli – Prima parte*, in *La circolare tributaria*, n. 30/2018.
- SAJA., *La giustizia costituzionale nel 1989*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1990.
- SCHENDEL, PATTON, RIGGS, *Corporate Turnaround Strategies: a Study of Profit Decline and Recovery*, in *Journal of General Management*, vol. 3, n. 3, pp. 3-11, 1976.

STANCATI, *Il contraddittorio nel regime di adempimento collaborativo*, in *Corriere Tributario*, n. 12/2019.

STORTONI, TASSINARI, *La responsabilità degli enti: di quale natura? Quali soggetti?*, in *Indice pen.*, 2006.

SUDARSANAM, LAI, *Corporate Financial Distress and Turnaround strategies: an Empirical Analysis*, in *British Journal of Management*, vol. 12, n.3, 2001.

TAMBURRO, *Nuove prospettive nel rapporto tra Fisco e contribuente: a proposito di una recente colletanea in tema di c.d. 'Tax Assurance'*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2026.

TODINI, *L'inclusione dei reati tributari fra i reati presupposto del Decreto 231 e il divieto di bis in idem: quali possibili soluzioni?*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2021.

TOMASSINI, PACELLI, *Modello 231 e gestione del rischio fiscale nella prospettiva della cooperative compliance*, in *Corriere Tributario*, n. 5/2020.

TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione meta individuale dei doppi binari sanzionatori*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 2020.

VALENTE, *Tax governance: la gestione del rischio fiscale nelle imprese*, in *Amministrazione e finanza*, n. 2/2011.