LUISS

Corso di laurea magistrale in Amministrazione, Finanza e Controllo

Cattedra in Diritto tributario

"*Cooperative Compliance* e gestione del rischio fiscale: le sfide applicative all'interno del panorama economico mondiale."

Prof. Andrea Di Gialluca

RELATORE

Prof. Giuseppe Napoli

CORRELATORE

Samuele Scardigli

CANDIDATO

Anno Accademico 2023/2024

INDICE

INTRODUZIONE I

CAPITOLO 1 "ANALISI DELLA NORMATIVA" 1

1. Il regime della *cooperative compliance* 1
1.1 La nascita dei modelli di *cooperative tax compliance* nel contesto internazionale e gli effetti sul rapporta tra Fisco e imprese di maggiori dimensioni 2
1.1.1 La *cooperative tax compliance* nell'ordinamento italiano 4
1.2 I soggetti ammessi 6
1.2.1 Il Gruppo IVA 11
1.3 Sistema di controllo del rischio fiscale 11
1.4 Presentazione della domanda di accesso 16
1.4.1 Lo svolgimento del procedimento 17
1.5 Le interlocuzioni e gli obblighi delle parti 19
1.6 Il Concordato preventivo biennale 28
1.6.1 Il Concordato preventivo biennale per i contribuenti ISA 30
1.6.2 Il Concordato preventivo biennale per i contribuenti in regime forfetario 38

2. Evoluzione della disciplina negli anni 43
2.1 Confronto delle Leggi delega 23/2014 e 111/2023 51
2.1.1 Lo Statuto dei diritti del contribuente 51
2.1.1.1 Novità in materia dell'obbligo di motivazione e della prova 55
2.1.1.2 Il diritto di accesso del contribuente 57
2.1.1.3 Il contraddittorio preventivo 58
2.1.1.3 Introduzione della disciplina dell'invalidità degli atti impositivi 63
2.1.1.4 Il principio di legittimo affidamento, la certezza del diritto e la riforma degli interpelli 64
2.1.1.5 Il nuovo garante del contribuente 68
2.1.2. Riduzione del contenzioso e dei tempi dei giudizi 69
2.1.3 Le Procedure della riscossione e la tutela del contribuente 71
2.1.3.1 L'efficientamento delle procedure di riscossione 72
2.1.3.2 La tutela dei diritti dei debitori 74
2.1.4. Il contenzioso tributario: il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo 76
2.1.4.1 La pubblicazione e la successiva comunicazione alle Parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali 77
2.1.4.2 L'impugnabilità dell'ordinanza e gli interventi di deflazione del contenzioso tributario 79
2.1.5 La revisione del sistema sanzionatorio, penale e amministrativo 80
2.2 La disciplina del ravvedimento operoso guidato 83

3. La riforma del processo tributario 84

CAPITOLO 2 "*TAX CONTROL FRAMEWORK*" 87

1. I principi della gestione del rischio 87
1.1 Il modello di gestione del rischio ISO 31000:2010 90

1.2 La valutazione, l'adeguamento, costruzione e implementazione del sistema delle verifiche preventive....93
1.3 I reati presupposto e i reati tributari....101
1.3.1 I reati presupposto....101
1.3.2 I reati tributari....104
1.3.2.1 Le disposizioni comuni ai reati tributari....110
1.4 Articolazione del Modello e i requisiti per l'efficacia dei modelli e delle procedure....118
1.4.1 La responsabilità amministrativa ai sensi del D.lgs. 231/2001....122
1.4.2 Modelli di organizzazione e *whistleblowing*....124
1.4.3 Gli assetti organizzativi....132
1.4.3.1 La *business judgment rule*....137

2. Il rischio....140
2.1 *Risk assessement* e il ruolo dei *compliance programs*....144
2.2 Lo strumento di gestione del rischio: il CoSO Report....148
2.3 Mitigazione e gestione del rischio fiscale....151
2.4 La predisposizione di adeguati assetti contabili....156
2.5 Le due tipologie di controllo....162
2.5.1 Controllo interno....163
2.5.2 Controllo esterno....172

3. Il codice di condotta....176
3.1 *Tax Control Framework*....182
3.2 Certificazione e la premialità del TCF....189
3.2.1 Gli interpelli preventivi....193
3.2.2 I contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di Adempimento collaborativo....196
3.3 Il D.lgs. n. 108 del 5 agosto 2024....197

CAPITOLO 3 "ANALISI COMPARATA DELLA DISCIPLINA" 200

1. I paesi che adottano la *Cooperative Tax Compliance*....200
1.1 La *cooperative compliance* nel diritto tributario dei Paesi Bassi....202
1.2 La *cooperative compliance* nel diritto tributario francese....204
1.3 La *cooperative compliance* nel diritto tributario inglese....208
1.4 La *cooperative compliance* nel diritto tributario americano....211

2. Redazione piani di governance internazionale utili a prevenire la commissione di reati tributari, la *compliance antitrust*....216
2.1 Le componenti pratiche di un programma di *compliance antitrust*....217
2.1.1 La *compliance antitrust* come parte integrante della cultura e della politica aziendale....217
2.1.2 Identificazione e valutazione del rischio *antitrust* specifico dell'impresa....218
2.1.3 Attività di formazione e *know-how*....219
2.1.4 Sistemi di gestione dei processi a rischio *antitrust*....219
2.1.5 Sistema di incentivi....220
2.1.6 *Auditing* e miglioramento continuo del programma....221
2.2 La valutazione del programma ai fini del riconoscimento dell'attenuante....221

3. La disciplina delle *Controlled Foreign Companies*....227
3.1. La disciplina delle CFC ai fini delle Regole GloBE....233

3.2 Redazione delle *policy* delle CFC 236
3.3 Il *Pillar 2* come strumento di attuazione della *Global Minimum Tax* 238

CONCLUSIONE I

BIBLIOGRAFIA .....

Introduzione

Nel primo capitolo di questa tesi andiamo a fornire una dettagliata panoramica riguardante il regime della "*cooperative compliance*" nell'ordinamento italiano e il suo sviluppo normativo. L'istituto in questione è stato introdotto dal Decreto legislativo n. 28 del 16 marzo 2015 e si basa su di un modello di collaborazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria per garantire una gestione più efficiente del rischio fiscale e migliorare la certezza del diritto.

Tale regime invita i contribuenti a dialogare costantemente con l'Amministrazione finanziaria per anticipare e risolvere questioni fiscali, cercando di instaurare un rapporto di fiducia; col passare degli anni sono inoltre stati ampliati i criteri di accesso, abbassando progressivamente la soglia minima di fatturato richiesto per l'adesione. Da un punto di vista internazionale invece, l'OCSE ha proposto un modello relazionale, denominato "*enhanced relationship*", per promuovere un'interazione più collaborativa tra le autorità fiscali e le grandi imprese, garantendo maggiore certezza nell'applicazione delle norme fiscali.

Lo scopo di tale disciplina è quello di ridurre l'incertezza fiscale e il contenzioso, aumentando l'aderenza alle normative da parte delle imprese attraverso sistemi interni di gestione del rischio fiscale quali il *Tax Control Framework* (TCF). Sulla linea di quanto introdotto dal suddetto Decreto Legislativo, è stata emanata la Legge delega n. 111 del 9 agosto 2023 la quale prevede, tra le tante misure, la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente e il potenziamento delle misure di *cooperative compliance* attraverso strumenti di maggiore trasparenza e collaborazione.

Successivamente abbiamo affrontato brevemente, senza però mancare di esaustività, della riforma del processo tributario introdotta dal Decreto legislativo n. 220 del 30 dicembre 2023, n. 220, il quale apporta significative modifiche al procedimento tributario, inclusi nuovi regolamenti sulla prova e un più ampio accesso ai documenti, garantendo al contribuente diritti di partecipazione e contraddittorio.

Infine abbiamo analizzato l'intento, da parte del legislatore, di ridurre le sanzioni e di facilitare i percorsi di autotutela attraverso la ristrutturazione del sistema sanzionatorio al fine di renderlo più chiaro e proporzionale.

L’obiettivo di tale riforma è quello di cercare un bilanciamento tra l'esigenza di un'efficace amministrazione fiscale e il rispetto dei diritti dei contribuenti, promuovendo un modello di interazione collaborativa per affrontare le sfide fiscali contemporanee.

Nel secondo capitolo invece andremo ad affrontare quello che è il concetto di gestione del rischio, elemento fondamentale per qualsiasi impresa, poiché tutte le attività commerciali sono soggette a eventi avversi che possono compromettere il raggiungimento degli obiettivi aziendali. Il processo di *risk management* prevede diverse fasi quali l’identificazione e classificazione dei rischi, l’analisi e valutazione, l’individuazione delle strategie di mitigazione e implementazione dei protocolli di controllo. Una guida per un approccio sistematico alla gestione del rischio è rappresentata dal modello ISO 31000:2010 il quale può essere integrato nel sistema di gestione aziendale, ed essere applicato per varie tipologie di rischio.
Dal punto di vista del nostro sistema legislativo, in Italia, col Decreto legislativo n. 231 del 8 giugno 2001 viene individuata la responsabilità amministrativa degli enti per reati commessi dai loro rappresentanti, tuttavia come avremo modo di vedere nel capitolo in questione, un elemento cruciale per l'esonero da tale responsabilità è l'adozione di un Modello di organizzazione e gestione che preveda misure di prevenzione adeguate, in particolare tali modelli devono includere codici etici, protocolli operativi e sistemi di controllo adeguati. Persino all’interno del Codice della crisi d’impresa viene sottolineata l’importanza di predisporre adeguati assetti organizzativi, richiesti per rilevare tempestivamente segni di crisi e garantire la continuità aziendale; quindi, sia la *Corporate Tax Governance* che il TCF divengono misure essenziali da adottare per gestire i rischi fiscali, garantendo la conformità e la trasparenza nelle operazioni fiscali.
Negli ultimi anni, la normativa fiscale italiana ha subito importanti riforme mirate a favorire l’aderenza ai principi di *compliance* e a incentivare i contribuenti a implementare meccanismi di autoprotezione contro il rischio fiscale; tali riforme, culminate nella disciplina dell’Adempimento collaborativo, forniscono vantaggi significativi a quei contribuenti che dimostrano di applicare un TCF certificato, riducendo sanzioni e facilitando il dialogo con l’Agenzia delle Entrate.
In sintesi, la gestione integrata del rischio, supportata dai modelli di *compliance* e dai sistemi di controllo adeguati, è cruciale non solo per evitare conseguenze legali e reputazionali, ma anche per promuovere una cultura aziendale responsabile e sostenibile.

Nel terzo e ultimo capitolo invece andremo ad analizzare il concetto di *Cooperative Tax Compliance* diffuso a livello globale anch'esso, tuttavia, volto a promuovere la trasparenza e la cooperazione tra le imprese e le amministrazioni finanziarie dei lor paesi. Paesi come Italia, Regno Unito, Olanda, Australia e Canada stanno adottando vari modelli di *compliance*, con metodi diversi per implementare programmi di cooperazione fiscale. Nel corso del capitolo andremo ad analizzare tali Paesi, tra cui la Francia la quale ha introdotto nel 2018 con la *Loi* "*Essoc*" misure che mirano a stabilire rapporti di fiducia tra l'amministrazione finanziaria e le imprese, in particolare con la "P*artenariat Fiscal*" viene permesso alle imprese di avere accesso a una assistenza fiscale e personalizzata. Verranno inoltre analizzato i sistemi anglosassoni del Regno Unito e degli Stati Uniti d'America i quali rispettivamente il primo adotta un *framework* di *compliance* che promuove la trasparenza e la cooperazione per garantire un corretto pagamento delle tasse, mentre il secondo attraverso la *Compliance Assurance Process* (CAP) permette la collaborazione tra IRS e i grandi contribuenti per risolvere le problematiche fiscali in tempi brevi e con meno onerosità per tutti i soggetti coinvolti. Infine faremo un confronto anche con il caso dei Paesi Bassi i quali, con l'*Horizontal Monitoring* si cerca di creare un rapporto di fiducia tra il contribuente e l'amministrazione fiscale.
Successivamente verrà fatto un accenno su quella che è la disciplina delle *Controlled Foreign Companies*, regime nel nostro Paese disciplinato dall'art. 167 T.U.I.R. il quale mira ad estendere la tassazione dei redditi alle controllate estere situate in giurisdizioni a bassa fiscalità e sul sempre più attuale istituto del *Pillar* 2. In particolare, per le CFC, grazie al recente Decreto legislativo n. 209 del 27 dicembre 2023, sono state recepite alcune direttive europee andando così a introdurre un'imposta sostitutiva e dei requisiti di trasparenza per tali controllate.

Capitolo 1 “Analisi della normativa”

1. Il regime della *cooperative compliance*

Sulla base di un progetto promosso dall’Agenzie delle Entrate, consistente in un confronto e sperimentazione su base volontaria tra contribuente e Amministrazione Finanziaria in tema di gestione del rischio fiscale e in attuazione dei principi fissati dall’art. 6 della Legge delega 11 marzo 2014, n. 23, il Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 28 ha introdotto nel nostro ordinamento un regime opzionale di Adempimento collaborativo (c.d. *cooperative compliance*).

L’istituto in questione ha avuto, a partire dalla sua introduzione, un importante sviluppo che testimonia una sempre crescente maggiore attenzione verso forme evolute di collaborazione in cui si sostanzia. In particolare, la platea dei soggetti ammissibili al regime è stata sensibilmente ampliata - rispetto ai 14 degli 84 grandi contribuenti con volume di affari o ricavi non inferiore a 100 milioni di euro - da un lato, attraverso la previsione di un collegamento fisiologico tra il regime di Adempimento collaborativo e opzione per il Gruppo IVA[1], dall’altro, attraverso l’abbattimento della soglia di accesso al regime a opera del Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze 30 marzo 2020.

L’introduzione di tale istituto all’interno del nostro ordinamento è stata molto lenta e soprattutto soggetta a rivisitazioni da parte del legislatore; infatti, solo ultimamente sembrerebbe esserne data una forma più definitiva con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale n. 2 del 3 gennaio 2024, del Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 211, in vigore dal 18 gennaio. Tale decreto legislativo contiene importanti misure di rafforzamento dell’istituto preventivo/collaborativo che mira a garantire, almeno in via teorica, vantaggi sia per le imprese che per il Fisco.

L’obiettivo che l’Adempimento collaborativo si pone di instaurare è quello di un rapporto di fiducia tra Amministrazione e contribuente, che miri a un aumento del livello di

[1] Art. 70-*duodecies*, comma 6-*bis*, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1973, n. 633: “*In caso di adesione al regime* […] *del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, da parte di uno dei soggetti passivi che abbia esercitato l'opzione di cui all'articolo 70-quater, il predetto regime si estende obbligatoriamente a tutte le società partecipanti al gruppo IVA. Tale estensione si verifica anche nel caso in cui l'opzione per il gruppo IVA venga esercitata da un soggetto che abbia già aderito al regime* […].”.

certezza sulle questioni fiscali rilevanti. Questo obiettivo è perseguito attraverso l'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto, inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. È un istituto che prevede l'adesione volontaria del contribuente qualora sia in possesso di requisiti soggettivi e oggettivi che verranno approfonditi successivamente.

1.1 La nascita dei modelli di *cooperative tax compliance* nel contesto internazionale e gli effetti sul rapporta tra Fisco e imprese di maggiori dimensioni

Nel Rapporto del 2008, l'OCSE[2] raccomandava ai Paesi membri l'adozione di un nuovo modello relazionale tra Fisco e grandi imprese, il c.d. *enhanced relationship*, basato sulla collaborazione e su interlocuzioni costanti e preventive volte a garantire, a questa tipologia di contribuenti, certezza nella definizione del trattamento fiscale delle operazioni di dubbia interpretazione a fronte di una politica di comunicazione delle attività connotate rischi fiscali. Questa nuova relazione tra Fisco e grandi imprese avrebbe dovuto basarsi, secondo l'OCSE, su precisi documenti di collaborazione e trasparenza, valevoli per l'Amministrazione finanziaria che per il contribuente e volti a garantire l'evoluzione del rapporto tributario verso posizioni di tendenziale parità delle parti.

In questa prospettiva, l'Amministrazione finanziaria assume un nuovo ruolo, ossia quello di promuovere relazioni di stretta collaborazione con l'impresa per conoscerne approfonditamente il settore economico di attività e comprendere le ragioni sottese agli atti di gestione così esercitare la propria attività di imposizione con imparzialità. Al contribuente, invece, spetta il compito della trasparenza: collaborare con l'Amministrazione finanziaria, comunicando tutte quelle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali e condividere con la stessa Amministrazione tutte le informazioni relative alla propria attività di gestione e al proprio sistema di controllo interno.

[2] Cfr. OECD Organisation for Economic Co-operation and Develop. "*Study into the Role of Tax Intermediaries*, *OECD Publishing*, 2008.

Il passaggio successivo dalla *enhanced relationship*, alla più completa nozione di *cooperative compliance* sembrava finalizzato nelle intenzioni dell'OCSE[3] non solo a puntualizzare l'obiettivo da raggiungere, ossia la *tax compliance*, ma soprattutto a individuare il mezzo attraverso il quale raggiungerlo, indicando nel sistema di gestione e controllo interno del rischio fiscale, il c.d. *Tax Control Framework*, lo strumento essenziale per conseguire adeguati livelli di certezza sulle questioni fiscali rilevanti.

Il passaggio dal controllo degli imponibili autodichiarati dal contribuente alla *cooperative compliance* scaturiva dalla sempre più accesa conflittualità tra le due Parti del rapporto tributario; conflittualità a sua volta determinata dal moltiplicarsi delle operazioni di pianificazione fiscale da parte delle imprese a vocazione internazionale e dall'inasprimento della reazione degli Stati rispetto a tali fenomeni. Si faccia riferimento all'esperienza italiana, ossia a tutte quelle contestazioni basate sull'abuso di diritto, prima che tale istituto ricevesse definizione legislativa nell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente; all'interno di tali contestazioni l'Amministrazione finanziaria si serviva di questo principio, affermandone inizialmente la derivazione comunitaria e successivamente quella costituzionale[4], "*per riqualificare assetti negoziali e architetture societarie in nome di un loro presunto contrasto con i principi dell'ordinamento interno e comunitario e in funzione del mero criterio della maggiore onerosità fiscale*" (Carpentieri, 2008)[5].

Tali riqualificazioni avevano contribuito a diffondere negli operatori economici e negli investitori una forte incertezza sulle conseguenze tributarie delle loro pianificazioni fiscali e sui possibili rischi reputazionali derivanti da un accertamento del Fisco, ciò è dimostrato anche dal fatto che alcuni paesi membri dell'OCSE hanno da subito sperimentato l'adozione nell'ordinamento i regimi di *cooperative compliance*.

---

[3] OECD, "*Cooperative compliance: a Framework from enhanced relationship to cooperative compliance*", *OECD publishing*, 2013.

[4] Nel quadro di una discutibile deriva giustizialista che ha condotto l'Amministrazione finanziaria, prima, e la Cassazione, poi, a rimettere in discussione *ex post* le scelte gestionali d'impresa va precisato che le SS. UU. della Cassazione, nelle sentenze 23 dicembre 2008 (2 dicembre 2008) nn. 30055, 30056, 30057 hanno individuato il fondamento dell'abuso del diritto nell'art. 53 Costituzione con il conseguente abbandono della tesi della sua derivazione comunitaria.

[5] Cfr. L. Carpentieri, "*L'ordinamento tributario tra abuso ed incertezza del diritto*", in *Rivista diritto tributario*, 2008.

Questo cambio di rotta rappresenta un progetto ambizioso, che richiede un intervento legislativo che modifichi il rapporto tra Fisco e imprese, e anche un radicale cambiamento culturale e di comportamento sia da parte dell'Amministrazione finanziaria che da parte dei contribuenti.

Gli effetti della *cooperative compliance* dipendono soprattutto dal reciproco affidamento delle Parti del rapporto tributario: "*affidamento dell'Amministrazione finanziaria sulla completezza della disclosure delle imprese; affidamento dei contribuenti sulla corretta gestione dei dati comunicati, i quali non dovranno essere strumentalmente assunti per innescare, ancora più che in passato, accertamenti fondati su discutibili contrasti interpretativi*"[6].

1.1.1 La *cooperative tax compliance* nell'ordinamento italiano

Un primo tentativo, attuato dal legislatore, per andare a migliorare il rapporto che intercorre tra Fisco e imprese di grande dimensione nella direzione della *cooperative tax compliance* può essere individuato nel tutoraggio fiscale dei grandi contribuenti[7], disciplinato dall'art. 27, commi da 9 a 14, della Legge del 28 dicembre 2009, n. 2, di conversione del D.L. del 29 novembre 2008, n. 185. Tale regime non è riuscito a implementare un vero e proprio sistema di *tax compliance*, ma è stato il primo istituto nel quale è emerso con chiarezza la riconosciuta valenza del rischio fiscale e dalla sua valutazione ai fini del contrasto all'evasione e all'elusione dei contribuenti di maggiori dimensioni.

Il tutoraggio ha avuto il merito di rendere il nostro ordinamento più permeabile all'idea che, nei confronti dei suddetti contribuenti, l'efficacia dell'azione accertatrice sulla percezione dei tributi dipende, più che da controlli repressivi o dissuasivi *ex post*, dall'instaurazione di un laboratorio permanente di compliance e valutazione del rischio fiscale con il contribuente. L'obiettivo perseguito dal legislatore con il tutoraggio era proprio quello di stimolare l'Adempimento collaborativo delle grandi imprese attraverso una costante attività di monitoraggio e analisi dei comportamenti a elevato rischio fiscale

[6] G. Salanitro, "*Profili giuridici dell'Adempimento collaborativo tra la tutela dell'affidamento ed il risarcimento del danno*", in *Rivista diritto tributario*, 2016.

[7] M. Basilavecchia, "*Perplessità sul tutoraggio dei soggetti non residenti*", in *Corriere Tributario*, 2011.

volta, da un lato, a instaurare con questi soggetti un rapporto di mutua collaborazione e, dall'altro, a rendere più efficace l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, con effetti positivi sul gettito[8].
Tuttavia, nella sostanza il tutoraggio si è rivelato, nella sostanza, un monitoraggio permanente del comportamento fiscale dei grandi contribuenti, sulla base del quale graduare il controllo di tipo sostanziale, quindi, più che realizzare la *compliance*, finiva per garantire l'adeguamento dei contribuenti alla pretesa del Fisco con il solo fine di evitare l'insorgere di future controversie.

L'attuale regime di Adempimento collaborativo nasce con il D.lgs. 5 agosto 2015 n. 128 e uno dei profili maggiormente controversi del rapporto tra fisco e grandi imprese riguarda la valutazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dell'efficacia e affidabilità del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo interno del rischio fiscale, inteso come "*rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi e le finalità dell'ordinamento*"[9].

Il sistema di gestione e controllo del rischio fiscale è, secondo quanto previsto dal comma 1 dell'art. 4 del D.lgs. n. 128/2015, un requisito essenziale per il contribuente che intende aderire al regime di Adempimento collaborativo. In particolare, il citato comma ha stabilito che deve trattarsi di un efficace sistema di gestione e controllo del rischio fiscale inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno, ferma restando l'autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi. A tal fine, il sistema deve assicurar una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali, efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali e infine deve assicurare efficaci procedure per rimediare a eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.

Nonostante ciò per le imprese di grandi dimensioni, caratterizzate da una separazione di fatto tra la proprietà e il *management*, l'adesione al regime di Adempimento collaborativo

[8] Circolare Agenzia delle Entrate n. 13 del 9 aprile 2009.

[9] Cfr. Provvedimento di attuazione n. 54237/2016, p.to 1 *d*).

presuppone un nuovo atteggiamento degli organi di vertice nella valutazione della rilevanza del rischio fiscale a tutti i livelli aziendali: è necessario che la funzione fiscale sia riconosciuta come preminente nell'ambito della gestione aziendale e questo presuppone un maggiore coinvolgimento degli organi di governo della società nelle tematiche fiscali nonché una maggiore percezione dei rischi fiscali e degli effetti che da tali rischi derivano non solo in termini di maggiori imposte, sanzioni e interessi ma soprattutto in termini di danno reputazionale.

1.2 I soggetti ammessi

Con riferimento ai soggetti ammessi alla procedura di *cooperative compliance* fino al 31 dicembre 2019, il modello di adesione predisposto dall'Agenzia delle Entrate specificava che, per quanto riguarda i requisiti soggettivi, in fase di prima attuazione, la domanda di accesso al regime poteva essere presentata da:

i. soggetti residenti e non residenti che conseguono un volume di affari o ricavi non inferiori a dieci miliardi di euro;
ii. soggetti sia residenti che non, ma con stabile organizzazione in Italia, che conseguono un volume di affari o ricavi non inferiore al miliardo di euro e abbiano presentato istanza di adesione al "Progetto Pilota" sul regime di Adempimento collaborativo di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013;

iii. imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, prestata a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti[10] indipendentemente dal volume di affari o dai ricavi conseguiti.

Per gli anni 2020 e 2021 sono ammessi al regime dell'Adempimento collaborativo, ai sensi degli art. da 3 a 7 del D.lgs. n. 128/2015, anche i contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a 5 miliardi di euro, tale soglia è stata

[10] Istituto introdotto dall'art. 2 del D.lgs. n. 147/2015, è una tipologia di istanza che può essere rivolta all'Agenzia delle Entrate da parte degli investitori, italiani e stranieri, che intendono effettuare nel territorio dello Stato importanti investimenti, aventi un valore non inferiore a 20 milioni di euro, con rilevanti e durature ricadute occupazionali. Per le istanze che sono state presentate a partire 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, a sensi dell'art. 8 commi 6 e 7 della Legge n. 130 del 31 agosto 2022.
Gli investitori interessati possono formulare, mediante presentazione di un'apposita istanza unitaria, quesiti riconducibili a una o più delle tipologie di interpello disciplinate dallo Statuto dei diritti del contribuente (interpretativo, qualificatorio, probatorio e antiabuso), nonché presentare istanze dirette a individuare con certezza il complessivo trattamento tributario applicabile al *business plan* descritto.
L'istanza d'interpello deve essere presentata alla Divisione Contribuenti, o, per i soggetti in regime di *cooperative compliance*, all'Ufficio Adempimento collaborativo – Settore Strategie per la *Compliance* e per l'attrazione degli investimenti - Direzione Centrale Grandi contribuenti della Divisione Contribuenti, e deve contenere la descrizione del *business plan* che può prevedere sia operazioni di *asset deal* che di *share deal*. L'istanza può essere presentata dalle imprese residenti e non residenti (con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato), nonché da soggetti che non siano qualificabili come imprese, in quest'ultimo caso a condizione che l'investimento si traduca nello svolgimento di un'attività commerciale o comporti operazioni aventi come *target* imprese.
La risposta deve essere fornita entro 120 giorni (prorogabili di ulteriori 90 giorni, se è necessaria documentazione integrativa) e vincola l'Agenzia delle Entrate, in relazione al piano di investimento descritto nell'istanza, nei confronti di tutti i soggetti coinvolti nell'investimento, senza possibilità di rettifica in autotutela, restando valida fino a che sono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla cui base è stata resa (o desunta in caso di silenzio assenso).
Inoltre, qualsiasi organo chiamato a esercitare attività di accertamento sugli investitori coinvolti è tenuto, prima di redigere atti di contestazione o altri atti a contenuto impositivo o sanzionatorio, a interpellare l'Ufficio che ha redatto la risposta, per verificare se l'accertamento in corso riguardi la stessa fattispecie già risolta in sede di interpello sui nuovi investimenti.
Infine, l'Agenzia non può formulare il proprio parere e deve dichiarare l'inammissibilità quando:

- l'istanza è totalmente priva dei dati identificativi degli investitori e delle imprese coinvolte nel *business plan*, nonché della descrizione del piano d'investimenti cui si riferisce l'istanza, ove tali elementi non siano regolarizzati entro 30 giorni dall'invito dell'Ufficio competente;
- l'istanza non è presentata preventivamente, cioè prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi a oggetto o comunque connessi alle questioni rappresentate nell'istanza;
- l'istanza reitera le medesime questioni sulle quali il contribuente ha già ottenuto un parere (salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto nuovi) oppure non ricorrono obiettive condizioni di incertezza (a meno che l'istanza non investa il complessivo trattamento fiscale di uno specifico *business plan*);
- l'istanza verte su materie oggetto delle speciali procedure di accordo preventivo ai sensi dell'art. 31-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, fatta eccezione, sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA, per la preventiva configurabilità di un'azienda qualificabile come stabile organizzazione;
- l'istanza verte su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza.

ulteriormente ridotta a un miliardo di Euro per gli anni 2022 e 2023 dal D.M. del 31 gennaio 2022 e per tenere conto di tali novità, con provvedimento direttoriale del 4 maggio 2022, sono state apportate le necessarie modifiche al modello da presentare per l'adesione al regime dell'Adempimento collaborativo.

Da ultimo, il D.lgs. n. 221/2023 ha ulteriormente ridotto i requisiti dimensionali richiesti per l'adesione al regime, stabilendo che i livelli di volume d'affari o di ricavi devono essere:

Periodo	Soglia minima di accesso (Euro)
2015-2019	10 Mld
2020-2021	5 Mld
2022-2023	1 Mld
2024-2025	**750 Mln**
2026-2027	500 Mln
dal 2028	100 Mln

Tabella 1: Requisiti dimensionali richiesti per l'adesione al regime di Adempimento collaborativo.

Fonte: Elaborazione propria

Alla procedura che abbiamo qui in esame, ai sensi dei punti 2.5 e 2.6 del provvedimento prot. n. 54237/2016, possono partecipare:

1. per trascinamento, anche l'impresa che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, anche se non in possesso dei limiti dimensionali;
2. le imprese che svolgono funzioni di indirizzo, dopo l'adesione da parte del soggetto che le trascina;
3. le società facenti parte del gruppo holding, qualora la holding abbia aderito al Progetto Pilota, aventi un volume di affari o di ricavi pari o superiore a un miliardo di Euro. Per "gruppo" si intendono quelle società del consolidato civilistico o quelle soggette a direzione e coordinamento;
4. contribuenti che appartengono al medesimo consolidato fiscale nazionale di cui all'art. 117 e seguenti del T.U.I.R., a condizione che almeno un soggetto aderente alla tassazione di gruppo possieda i requisiti dimensionali sopra esposti e che il gruppo adotti un sistema integrato di rivelazione, misurazione, gestione e

controllo del rischio fiscale, certificato ai sensi dell'art. 4, comma 1-*bis* del D.lgs. 128/2015;

5. il contribuente che dà esecuzione alla risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti, di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 147/2015, indipendentemente dall'ammontare del suo volume di affari o dei suoi ricavi, al ricorrere degli altri requisiti previsti dal D.lgs. n. 128/2015.

In caso di un soggetto che non è residente in Italia, ma all'interno del nostro territorio ha una stabile organizzazione, può accedere al regime se i requisiti dimensionali sopra indicati vengono riscontrati in capo alla stessa stabile organizzazione; inoltre per quei soggetti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di Euro e che appartengono a gruppi di imprese, è consentito l'accesso al regime di Adempimento collaborativo anche nelle ipotesi in cui la domanda per il Progetto Pilota sia stata presentata dall'impresa del gruppo che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, anche se non in possesso dei requisiti dimensionali.
Infine possono presentare richiesta di adesione al regime le imprese residenti o le stabili organizzazioni di soggetti non residenti deputate a effettuare l'investimento sul territorio dello Stato che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, prestata a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti, di cui all'art. 2, D.lgs. n. 147/2015, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

Per dovere di completezza ricordiamo che i soggetti residenti e non, e quelli non residenti ma con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che realizzano un volume di affari pari ad almeno quello fissato dalle nuove soglie previste a partire dal 2024, possono chiedere, in sede di presentazione della domanda, l'ammissione al regime anche dell'impresa residente o non residente con stabile organizzazione nel territorio dello Stato che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, ove tale inclusione sia ritenuta necessaria ai fini di una completa rappresentazione dei processi aziendali.

Per il calcolo dei requisiti dimensionali vengono valutati assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più basso tra i ricavi indicati, secondo l'uso corretto dei principi contabili, nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di

presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori e il volume di affari indicato nella dichiarazione IVA relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori.
Se la domanda viene presentata dopo la chiusura del periodo d'imposta e prima della scadenza dei termini di deposito del bilancio, o di presentazione della dichiarazione IVA, i sopraindicati requisiti dimensionali sono dichiarati da contribuente e costituiscono oggetto di successivo riscontro da parte dell'ufficio competente.

È stato chiarito che per i soggetti non residenti i requisiti dimensionali suindicati vengono riscontrati in capo alla stabile organizzazione presente sul territorio dello Stato; in particolare, per i ricavi, si fa riferimento a quanto indicato nel rendiconto economico e patrimoniale relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda o ai due esercizi anteriori e per il volume di affari, a quanto indicato nella dichiarazione IVA relativa all'anno solare precedente o ai due anni solari anteriori.

I soggetti richiedenti, residenti e non residenti, al fine di fornire all'Amministrazione finanziaria un sistema di controllo del rischio fiscale idoneo al conseguimento delle finalità proprie dell'Adempimento collaborativo, possono chiedere, in sede di presentazione della domanda, l'ammissione al regime anche dell'impresa residente o non residente con stabile organizzazione nel territorio dello Stato che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, ove tale inclusione sia ritenuta necessaria ai fini di una completa rappresentazione dei processi aziendali. È consentito inoltre l'accesso al regime ai soggetti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di Euro, se la domanda per il progetto pilota è stata presentata dall'impresa del gruppo che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, anche se non in possesso dei requisiti dimensionali; tali soggetti possono avvalersi della facoltà prevista precedentemente.

Nel caso di nuovi investimenti nel nostro paese, l'accesso all'Adempimento collaborativo è riservato all'impresa residente o alla stabile organizzazione del soggetto non residente, deputata a effettuare l'investimento sul territorio dello Stato.

1.2.1 Il Gruppo IVA

È stata posta una particolare disciplina per tutti quei soggetti che hanno optato per partecipare al Gruppo IVA di cui agli art. 70-*bis* e seguenti del D.P.R. n. 633/1972, infatti a seguito dell'aggiunta del comma 6-*bis* all'art. 70-*duodecies* della legge IVA, a opera dell'art. 20, comma 1, D.L. n. 119/2018, l'adesione al regime dell'Adempimento collaborativo da parte di uno dei soggetti che abbia anche esercitato l'opzione per partecipare al Gruppo IVA determina l'automatica estensione del regime della cooperative compliance a tutte le società partecipanti al Gruppo IVA. Tale effetto si produce anche nel caso in cui l'opzione per il Gruppo IVA sia esercitata da un soggetto che abbia già aderito al regime in commento.

Per quanto riguarda il tema dei rimborsi IVA, l'eventuale esercizio dell'opzione per il Gruppo IVA da parte di un soggetto aderente al regime di Adempimento collaborativo dà diritto all'esonero dalla prestazione della garanzia per il pagamento dei rimborsi IVA eseguiti a richiesta del rappresentante del gruppo.

1.3 Sistema di controllo del rischio fiscale

Il requisito necessario per accedere al regime di Adempimento collaborativo è il possesso, come già più volte abbiam detto, di un "*efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione gestione e controllo dei rischi fiscali anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente, inserito nel contesto del sistema di controllo aziendale e di controllo interno*", dove, per efficace, si intende quel sistema che "*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*" [11].

Il sistema sotto esame deve presentare alcuni dei requisiti ritenuti essenziale indicati nel primo comma dell'art. 4 del D.lgs. n. 128/2015 e, nello specifico, deve assicurare:

[11] Provvedimento Agenzia delle Entrate, prot. n. 54237 del 14 aprile 2016.

i. una chiara attribuzione dei ruoli e delle varie responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti, in relazione ai rischi fiscali;
ii. efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
iii. efficaci procedure per rimediare a eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.

Oltre a quanto appena detto, con l'emanazione del D.lgs. n. 221/2023, è stato aggiunto a tale elenco la mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali, declinati come segue:

Strategia fiscale	Deve contenere una chiara e documentata strategia fiscale nella quale siano evidenziati gli obiettivi dei vertici aziendali in relazione alla variabile fiscale. La strategia deve riflettere la propensione al rischio della impresa, il grado di coinvolgimento dei vertici aziendali nelle decisioni di pianificazione fiscale e gli obiettivi che l'impresa si pone in relazione ai processi di gestione del rischio fiscale.
Ruoli e responsabilità	Deve assicurare una chiara attribuzione di ruoli a persone con adeguate competenze ed esperienze, secondo criteri di separazione dei compiti. Devono altresì essere specificatamente indicate 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.
Procedure	Deve prevedere efficaci procedure per lo svolgimento delle seguenti attività: i. rilevazione del rischio: mappatura dei rischi fiscali associati ai processi aziendali; ii. misurazione del rischio: determinazione dell'entità dei rischi fiscali in termini quantitativi e qualitativi; iii. gestione e controllo del rischio: definizione e attuazione dell'azione o dell'insieme di azioni finalizzate a presidiare i rischi e prevenire il verificarsi degli eventi.
Monitoraggio	Deve prevedere efficaci procedure di monitoraggio che consentano l'individuazione di eventuali carenze o errori nel funzionamento dello stesso e la conseguente attivazione delle necessarie azioni correttive

Adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno	Deve adattarsi ai principali cambiamenti che riguardano l'impresa, ivi comprese le modifiche della legislazione fiscale
Relazione agli organi di gestione	Deve prevedere, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione, per l'esame e le valutazioni conseguenti, contenente gli esiti dell'esame periodico e delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari, le attività pianificate, i risultati connessi e le misure messe in atto per rimediare alle eventuali carenze emerse a seguito di monitoraggio.

Tabella 2: Mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali.

Fonte: Elaborazione propria

Tale sistema di controllo deve essere predisposto già da quando viene presentata la domanda di ammissione al regime.

Il D.lgs. 221/2023 ha stabilito che tale sistema integrato di rilevazione, misurazione gestione e controllo del rischio fiscale debba essere certificato anche in relazione alla sua conformità con i principi contabili, da parte di professionisti indipendenti già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili.

Per quanto riguarda i requisiti atti ad attribuire ai suddetti professionisti la professionalità richiesta dalla norma, il nuovo comma 1-*ter* dell'art. 4 del D.lgs. n. 128/2015, stabilisce che con apposito regolamento emanato ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentiti i rispettivi ordini professionali, vengano disciplinati i requisiti dei professionisti abilitati al rilascio della suddetta certificazione nonché i loro compiti e adempimenti.
Inoltre si prevede che i professionisti, per il rilascio della certificazione del sistema adottato dall'impresa, possano avvalersi dei consulenti del lavoro, limitatamente però alle materie di competenza di quest'ultimi, fermo restando che la certificazione deve essere sottoscritta dai professionisti abilitati al rilascio della medesima.
Il termine per l'emanazione del suddetto regolamento è fissato al 17 aprile 2024, ossia 90 giorni decorrenti dalla data di entrata in vigore del D.lgs. 221/2023, sono state previste

anche l'emanazione di nuove linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e del suo aggiornamento a opera di apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate[12], anche con riferimento al periodico adeguamento della certificazione.

L'obbligo di certificazione è stato introdotto il 18 gennaio 2024, data di entrata in vigore del D.lgs. 221/2023, di conseguenza, comma 3 dell'art. 1 del suddetto decreto stabilisce che i soggetti ammessi o che hanno presentato istanza di adesione al regime di Adempimento collaborativo antecedentemente prima della suddetta data non sono tenuti alla certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate[13], sono stati resi chiarimenti in merito all'Adempimento collaborativo, infatti, al fine di garantire certezza circa la posizione del contribuente è stata disposta la competenza esclusiva, per le attività relative al regime, all'ufficio *cooperative compliance* della Direzione Centrale Accertamento. Più precisamente, è stata prevista la competenza esclusiva dell'Agenzia delle Entrate per il controllo delle dichiarazioni e del corretto adempimento degli altri obblighi tributari cui sono tenuti i contribuenti ammessi al regime di Adempimento collaborativo, nonché per le attività relative al già menzionato regime, limitatamente ai periodi d'imposta per i quali lo stesso trova applicazione e in relazione ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

Nella fase di prima applicazione, la sopracitata competenza oltre alla gestione delle attività e i controlli, all'interno della quali troviamo la ricezione e la trattazione delle istanze per l'interpello abbreviato e la stipula degli accordi di Adempimento collaborativo, comprende anche la verifica dell'assenza di cambiamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini delle risposte rese o degli accordi sottoscritti, nonché la corretta applicazione delle indicazioni date nelle risposte o il rispetto dei termini degli accordi.

[12] Provvedimento Agenzia delle Entrate del 9 marzo 2022, prot. n. 74913.

[13] Provvedimento Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017, prot. n. 101573.

In tale fase viene ricompresa anche la ricezione e la trattazione delle istanze per l'interpello sui nuovi investimenti, presentate dai contribuenti ammessi al regime di Adempimento collaborativo; infine comprende anche la verifica della corretta applicazione dei pareri resi, ove il contribuente che ha presentato istanza per l'interpello nuovi investimenti abbia chiesto successivamente di accedere al regime dell'Adempimento collaborativo.

Il provvedimento in esame attribuisce in via esclusiva all'ufficio di *cooperative compliance* della Direzione Centrale Accertamento la competenza per l'esercizio dei poteri istruttori di cui agli art. 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, i quali rispettivamente disciplinano i poteri degli uffici e la materia riguardante accessi, ispezioni e verifiche.
A quanto appena detto si aggiungono, alla competenza di tale ufficio, poteri riguardanti l'IVA ai sensi dell'art. 52, comma 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e poteri riguardanti la gestione del complesso delle attività e dei controlli in materia di consolidato nazionale ai sensi dell'art. 6, commi 1 e 2 del D.lgs. n. 147/2015.
L'ufficio precisa che si tratta di una scelta organizzativa col fine ultimo di rispondere a esigenze di efficacia, efficienza e economicità dell'azione amministrativa, nonché di coerenza con le indicazioni OCSE in materia di *cooperative compliance*.

Sotto tale ottica, la competenza per l'esercizio dei poteri istruttori sopramenzionati, finalizzati all'acquisizione di dati e notizie utili ai fini del controllo delle dichiarazioni presentate dai contribuenti ammessi al regime, viene accentrata presso un ufficio specializzato che gode di una visuale di estrema trasparenza sulla operatività aziendale e sui rischi fiscali a essa sottesi e che, a regime, sarà in grado di massimizzare il beneficio di una conoscenza peculiare del contribuente e dei suoi sistemi di controllo del rischio fiscale.

Il provvedimento individua, inoltre, un "funzionario di riferimento", riferendosi alla figura incaricata di gestire tutte le interazioni con il contribuente ammesso al regime. Il funzionario di riferimento opera come punto di contatto del contribuente presso l'Agenzia delle Entrate; questo infatti discute con il contribuente delle problematiche fiscali che richiedano attenzione e degli esiti dell'eventuale attività di riscontro sull'operatività del sistema di controllo interno, riceve le richieste di chiarimenti del contribuente sulle

fattispecie suscettibili di generare rischi fiscali e le rappresenta all'ufficio competente, in aggiunta a ciò sviluppa una profonda comprensione delle caratteristiche dell'impresa e delle relative problematiche fiscali.

In conclusione, il D.lgs. 221/2023 ha poi stabilito dei comportamenti che la Guardia di finanza deve adottare per la migliore riuscita del controllo all'interno del regime, infatti, sulla base di specifici protocolli di intesa, coopera e si coordina preliminarmente con l'Agenzia delle Entrate nell'esercizio dei poteri istruttori nei confronti dei contribuenti ammessi al regime, agli effetti di cui agli articoli 33, commi 3 e 4, del D.P.R. n. 600/73, e 63, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 633/72.

1.4 Presentazione della domanda di accesso

Per la presentazione della domanda al regime è necessario redigere un apposito modello[14], la stessa deve essere sottoscritta e presentata alla Direzione Centrale Accertamento, esclusivamente per via telematica attraverso l'impiego della Posta Elettronica Certificata (PEC) all'indirizzo dc.acc.ucc@agenziaentrate.it. La ricevuta di accettazione con relativa attestazione temporale, pervenuta al contribuente, costituisce prova dell'avvenuto inoltro dell'istanza all'Agenzia delle Entrate.

La suddetta istanza deve contenere al suo interno:

- la denominazione dell'impresa, gli elementi identificativi del suo legale rappresentante, la sede legale (o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale), il codice fiscale o la partita IVA, nonché l'indicazione dei recapiti, anche telematici, del domiciliatario per la procedura presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti alla stessa;
- la dichiarazione del possesso di uno dei requisiti soggettivi per l'accesso al regime;
- la dichiarazione del possesso di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale;
- l'eventuale richiesta di ammissione al regime dell'impresa che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale;

[14] Il modello in questione è allegato al provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 54749 del 14 aprile 2016 e disponibile anche sul sito dell'Agenzia.

- la documentazione necessaria, quale:
    i. la descrizione dell'attività svolta dall'impresa;
    ii. la strategia fiscale;
    iii. la descrizione del sistema di controllo del rischio fiscale adottato e delle sue modalità di funzionamento;
    iv. la mappa dei processi aziendali;
    v. la mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale dal momento della sua implementazione e dei controlli previsti.
- la sottoscrizione dell'istante o del suo rappresentante legale ovvero del procuratore generale o speciale, in questo ultimo caso, se la procura non è contenuta in calce o a margine dell'istanza, essa deve essere consegnata in originale all'ufficio competente.

In alternativa a quanto appena detto, la domanda deve contenere l'impegno a produrre detta documentazione e ciò deve essere effettuato nel termine di 30 giorni (a mezzo PEC, raccomandata con ricevuta di ritorno o consegna diretta), comunicando all'Ufficio le situazioni che possono generare rischi fiscali significativi e le operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva.

Viena fatta salva la possibilità per il contribuente di comunicare ulteriori situazioni che egli ritenga incerte, controverse o fonte di rischio fiscale potenzialmente significativo. La mancata presentazione della documentazione, anche a seguito di richiesta da parte dell'ufficio competente per la valutazione dei requisiti di ammissibilità necessari per l'accesso al regime, comporta, decorsi sei mesi dalla domanda di ammissione o dall'eventuale successiva richiesta, l'automatica rinuncia del contribuente alla procedura.

1.4.1 Lo svolgimento del procedimento

L'ufficio competente "*verifica i requisiti del sistema secondo criteri di comprensione del business, imparzialità, proporzionalità, trasparenza e reattività, proponendo, eventualmente, gli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione al regime*"[15].

[15] Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14 aprile 2016 n. 54237.

Terminata l'attività istruttoria, relativa al riscontro dei requisiti soggettivi del richiedente, l'Ufficio fissa uno o più incontri con il contribuente, in base alle necessità. È inoltre previsto anche che vengano predisposti degli accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa o della stabile organizzazione e alla fine di ogni attività svolta in contraddittorio viene redatto un processo verbale, copia del quale è rilasciata al soggetto istante.

L'Agenzia delle Entrate, verificata la sussistenza dei requisiti di ammissibilità, invia al contribuente entro centoventi giorni decorrenti dal ricevimento dell'istanza o della correlata documentazione (se depositata non congiuntamente alla domanda o se successivamente richiesta dall'Ufficio) una comunicazione di ammissione; in caso di ammissione al regime, il contribuente è inserito nell'elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate e l'applicazione del regime inizia dal periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione viene trasmessa all'Ufficio.

Si intende tacitamente rinnovata, qualora non sia espressamente comunicata dal contribuente, la volontà di non permanere nel regime di Adempimento collaborativo inoltre se, successivamente all'ammissione al regime, emergano rischi fiscali non individuati dal sistema di controllo o non comunicati all'Ufficio competente, l'Agenzia delle Entrate può disporre, tramite provvedimento motivato, l'esclusione del contribuente dal regime, previa valutazione della rilevanza dei rischi fiscali non individuati o non comunicati.

Al punto 5.9 del provvedimento 54237/2016 è stato precisato che ai fini della valutazione dei requisiti di ammissione o permanenza nel regime, l'Ufficio competente non tiene conto della perdita dei primi due requisiti dimensionali derivante da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo[16].

[16] Il punto in questione fa riferimento ai requisiti di cui alle lettere *a*) e *b*) del punto 2.1 del medesimo provvedimento, ossia:

a) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro;
b) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota.

Non tiene in considerazione i soggetti di cui alla lettera *c*), ossia le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

L'Agenzia delle Entrate, con provvedimento motivato, può anche dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime in caso di perdita dei requisiti necessari ovvero per l'inosservanza degli impegni presi dal contribuente; tuttavia, tale dichiarazione deve essere preceduta da un invito al contraddittorio, da svolgere nei successivi 30 giorni.

Una novità introdotta dal D.lgs. 221/2023 riguarda il procedimento di esclusione per inosservanza degli obblighi assunti, in tali casi infatti, l'esclusione dal regime deve essere preceduta da un periodo transitorio di osservazione, finalizzato a verificare l'adozione da parte del contribuente degli interventi ritenuti necessari per il conseguimento delle finalità perseguite dal regime di Adempimento collaborativo (art. 3, comma 1, D.lgs. n. 128/2015) e alla regolarizzazione delle connesse violazioni fiscali.

L'eventuale uscita o permanenza nel regime avrà quindi luogo solo al termine del periodo di osservazione di durata pari a 120 giorni, rinnovabile al ricorrere di oggettive motivazioni, una sola volta per un periodo non superiore a ulteriori 120 giorni. Il periodo di osservazione non si applica nei casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, tale esclusione dei contribuenti dal regime ha effetto dalla data di notifica del provvedimento.

1.5 Le interlocuzioni e gli obblighi delle parti

Caratteristica peculiare del regime di Adempimento collaborativo è l'instaurazione di un costante rapporto di comunicazione e scambio di informazioni tra il contribuente aderente e l'Agenzia delle Entrate.

Tali scambi avvengono nel corso di una serie di incontri formalizzati che sono denominati interlocuzioni costanti e preventive[17].

Il primo di tali incontri si tiene, subito dopo l'ammissione del contribuente alla procedura, quando l'Agenzia lo invita formalmente a comparire per mezzo del proprio rappresentante legale o di un procuratore. Lo scopo di tale incontro è far sì che le Parti

[17] Art. 4, del Provvedimento direttoriale del 26 maggio 2017 in attuazione dell'art. 6, comma 1, D.lgs. n. 128/2015.

individuino e si comunichino reciprocamente quali saranno i soggetti che materialmente dovranno gestire la procedura, nello specifico:

- l'Agenzia delle Entrate assegna al contribuente almeno due funzionari di riferimento;
- il contribuente indica uno o più referenti che provvederanno a gestire i rapporti con i suddetti funzionari.

I funzionari preposti dall'Ufficio e i referenti designati dal contribuente provvedono in seconda battuta a definire le modalità con cui procederanno all'esame delle posizioni controverse ossia:

i. alla fissazione delle date e dei luoghi degli incontri e degli accessi concordati tra le parti;
ii. ai modi e tempi per la formulazione delle richieste e per la produzione dei documenti.

In aggiunta a quanto appena detto, i soggetti designati dalle Parti sono quelli che dovranno partecipare agli accessi concordati e presiedere ai vari incontri con cui si svolgerà la procedura. Il punto 4.3 del già citato Provvedimento, infatti, specifica che negli esercizi successivi a quello di prima ammissione, le Parti debbano tenere un nuovo incontro di apertura entro 90 giorni dall'inizio del periodo di imposta.

Il secondo passo consiste nella fissazione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa delle fattispecie in ordine alle quali si intendono operanti i doveri di collaborazione e trasparenza, si tratta dello sfruttamento di un concetto tipico della revisione contabile il cui scopo è quello di "scremare" le fattispecie meno significative in rapporto all'obiettivo perseguito che, nel caso in questione, consiste nel monitoraggio del rischio fiscale del contribuente.

In tal senso, ciò che si trova al di sotto delle soglie di materialità fissate concordemente dalle Parti si considera escluso dai doveri di comunicazione del contribuente e i correlati rischi si intendono come non significativi; in verità, la fissazione delle soglie di materialità consente di limitare gli obblighi del contribuente alle sole fattispecie che assumono rilevanza nel contesto di monitoraggio del rischio fiscale. Questi obblighi,

infatti, si riducono alla comunicazione, a mezzo PEC, delle sole situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva.

È indiscutibile, dunque, che per la determinazione delle soglie di materialità si tenga conto anche del settore in cui il contribuente opera e che, a tale operazione, possa dover essere dedicato anche più di un incontro tra le parti. Il contribuente, però, ha facoltà di comunicare anche situazioni che si pongono al disotto delle prefissate soglie di materialità quando le ritiene: "[…] *incerte, controverse o, comunque, fonte di rischio fiscale potenzialmente significativo*"[18].

D'altronde, anche l'Agenzia può prendere in esame fattispecie sotto soglia ed effettuare su di esse ulteriori approfondimenti istruttori, anche attraverso l'utilizzo di accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività del contribuente ma, in questo caso, è previsto che lo svolgimento di tali accessi si svolga nei tempi e nei modi concordati con il contribuente stesso. Il punto 6.1 del Provvedimento del 26 maggio 2017 prevede, inoltre, che con cadenza almeno annuale, e comunque entro il termine di presentazione delle relative dichiarazioni fiscali, i rappresentanti di contribuente e Ufficio tengano un incontro di chiusura della procedura nel corso del quale:

a) riepilogano e danno atto di tutte le posizioni assunte nel corso della procedura sulle fattispecie comunicate dal contribuente o approfondite su iniziativa dell'Ufficio, esplicitando per ogni fattispecie se:
    i. il contribuente condivide la posizione dell'Ufficio ovvero su di essa si è formato un "accordo di Adempimento collaborativo";
    ii. il contribuente non condivide la posizione dell'ufficio. Le posizioni non condivise si considerano "posizioni sospese".
b) si aggiornano sugli esiti dei riscontri sull'operatività del sistema di controllo svolti dall'Ufficio stesso.

I rapporti tra ufficio e contribuente nell'ambito della procedura di Adempimento collaborativo prevedono quanto riportano nella tabella di sintesi sottostante.

[18] P.to 4.7 del sovra citato Provvedimento.

Rapporto tra Ufficio e contribuente
Viene previsto un incontro di apertura da tenersi obbligatoriamente entro 90 giorni dall'inizio del periodo di imposta
La comunicazione da parte del contribuente delle posizioni che possono essere ritenute fiscalmente aggressive, ciò può realizzarsi nel corso di uno o più incontri da svolgersi nel periodo compreso tra quelli di apertura e chiusura
La valutazione di tali posizioni da parte dell'Ufficio, ciò può realizzarsi nel corso di uno o più incontri da svolgersi nel periodo compreso tra quelli di apertura e chiusura
La formalizzazione delle posizioni assunte dall'ufficio sulle questioni a esso sottoposte dal contribuente o il rinvio all'esercizio successivo degli approfondimenti su quelle più critiche che vengono qualificate come "posizioni sospese", ciò può realizzarsi nel corso di uno o più incontri da svolgersi nel periodo compreso tra quelli di apertura e chiusura
Un incontro di chiusura della procedura con riepilogo di quanto emerso nel corso della stessa

Tabella 3: Schema di sintesi del rapporto tra Ufficio e contribuente nell'ambito della procedura di Adempimento collaborativo.

Fonte: Elaborazione propria

La disciplina delle interlocuzioni costanti e preventive è stata inizialmente predisposta dal Provvedimento del 26 maggio 2017, per poi essere meglio definita dalla prassi[19], infatti l'Agenzia delle Entrate va a fornire delle istruzioni più specifiche in relazione a:

i. le fattispecie escluse dall'obbligo di comunicazione perché al di sotto delle soglie di materialità concordemente fissate;
ii. i doveri di comunicazione posti a carico del contribuente;
iii. le modalità di comunicazione delle ulteriori posizioni che il contribuente ritiene di dover sottoporre all'ufficio ritenendole incerte, controverse o comunque, fonte di rischio fiscale potenzialmente significativo;
iv. la formalizzazione della posizione dell'Ufficio sulle fattispecie a esso sottoposte con le modalità appena elencate;

[19] Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 49 del 22 luglio 2021.

v. gli adempimenti di chiusura del periodo di imposta;
vi. la riduzione delle sanzioni ai sensi dell'art. 6 comma 3 del D.lgs. n. 128/2015.

La prassi, con i chiarimenti forniti, provvede a specificare le modalità con cui il contribuente sottopone all'Ufficio le fattispecie che ritiene di dover far valutare, in quanto vi ravvisa dei rischi fiscali, e quelle con cui l'Ufficio formalizza le proprie posizioni. Si tratta delle problematiche che vengono chiarite al di fuori della procedura di interpello abbreviato, e che, grazie al minore formalismo, consentono di definire in modo più certo e tempestivo le posizioni controverse.

Si tratta di una modalità di interazione più snella e informale, che trova la sua base normativa nei concetti di "*comune valutazione*" e "*anticipazione del controllo*" di cui al comma 1 dell'art. 6 del D.lgs. 128/15 nonché nel contenuto dell'art. 5, comma 2, 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*".

Tali comunicazioni non essendo soggette alla più rigida disciplina dell'interpello abbreviato:

a) possono anche non essere "preventive", ossia, riguardare rischi inerenti ad attività, operazioni o eventi aziendali posti in essere o verificatesi in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, i cui effetti si producano anche nei periodi di imposta oggetto di applicazione del regime, ovvero richieste, *ex post*, di pareri all'Agenzia delle Entrate circa la spettanza di deduzioni, detrazioni o crediti di imposta[20];
b) possono vertere sull'analisi di elementi meramente fattuali, di cui è essenziale verificare la veridicità e completezza, ordinariamente esclusi dall'area degli interpelli qualificatori ai sensi dell'art. 11, comma 1, lettera *a*) della Legge n. 212 del 27 luglio 2000, quali, ad esempio, i profili attinenti all'applicazione della normativa sui prezzi di trasferimento. In tali ipotesi, le comunicazioni potranno integrare, a seconda dei casi, lo strumento attraverso cui l'Amministrazione

[20] Cfr. risposta 3.4 della Circolare n. 38/E del 16 settembre 2016.

esercita i poteri di controllo preventivo o di "anticipazione del controllo" ai sensi dell'art. 6, comma 1 del D.lgs. 128/2015;

c) possono riguardare fattispecie non connotate da "obiettive condizioni di incertezza" ai sensi dell'art. 11, comma 4, lettera *a*) della Legge n. 212/2000;
d) non sono soggette ai termini perentori di risposta previsti per le istanze di interpello[21], pena la formazione del silenzio assenso. Quindi, sebbene gli uffici debbano comunque impegnarsi a procedere alla formalizzazione del parere nel minor tempo possibile, la mancata notifica della risposta non determina la formazione del silenzio assenso;
e) non sono soggette agli obblighi di pubblicazione previsti dal Provvedimento direttoriale del 7 agosto 2018, Protocollo n. 185630/2018, salvo che le esigenze di trasparenza in esso richiamate non rendano opportuna la pubblicazione del relativo principio di diritto e ferme restando le ragioni di tutela dei dati personali e sensibili, indicate al punto 3 del medesimo atto direttoriale.

Un altro importante chiarimento riguarda gli effetti che le risposte rese dall'Ufficio producono in relazione alle fattispecie esaminate nell'ambito della procedura; infatti, viene affermato che tali risposte "*vincolano l'Amministrazione finanziaria e restano valide finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese e generano affidamento per il contribuente ai sensi dell'articolo 10, comma 2 e 3, dello Statuto del Contribuente*"[22]

In ogni caso, considerato che, se le comunicazioni sono preventive, i rischi indicati nelle stesse si considerano "comunicati", pur non essendo espressamente richiesto come per gli interpelli. Affinché si produca tale effetto, è necessario che le richieste di interlocuzione contengano tutti gli elementi informativi idonei a consentire all'ufficio una "*esauriente*" disamina della fattispecie. In particolare, le richieste devono essere presentate dal

[21] Per brevità riportiamo di seguito i termini di risposta all'interpello sopra menzionati:
i. Interpello ordinario (come quello probatorio, anti-abuso e disapplicativo): la risposta deve essere notificata o comunicata al contribuente, anche telematicamente, entro 90 giorni dalla presentazione dell'istanza all'Ufficio competente o entro 60 giorni dalla consegna all'Ufficio competente della documentazione integrativa;
ii. Interpello sui nuovi investimenti: la risposta deve essere fornita entro 120 giorni (prorogabili, se necessaria documentazione integrativa, di ulteriori 90 giorni) e vincola l'Agenzia delle Entrate, in relazione al piano di investimento descritto nell'istanza, nei confronti di tutti i soggetti coinvolti.

[22] Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 49/E del 22 luglio 2021.

soggetto legittimato e devono contenere 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, ivi inclusa, in linea di principio, la soluzione interpretativa ritenuta corretta.

I rischi oggetto di queste comunicazioni esplicano, inoltre, effetti anche per la riduzione delle sanzioni ai sensi dell'art. 6, comma 3 del D.lgs. 128/2015. La norma in questione prevede che, se determinati rischi vengono comunicati all'Agenzia delle Entrate "*in modo tempestivo ed esauriente*" e prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, laddove l'Agenzia non condivida la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili vengono ridotte a metà o comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale né possono essere riscosse fino a quando l'accertamento non è divenuto definitivo.

Secondo la Risoluzione n. 49/E del 22 luglio 2021, affinché le comunicazioni in oggetto assumano valore al fine di assicurare i benefici sulle sanzioni sopra descritti, è necessario che esse contengano "*tutti gli elementi informativi idonei a consentire all'Ufficio una "esauriente" disamina della fattispecie, restando, pertanto, impregiudicata la facoltà dello stesso di chiedere, nei fatti, l'integrazione delle segnalazioni che risultino prive degli elementi necessari nonché di chiedere – durante l'istruttoria – ogni altra informazione o notizia che dovesse rivelarsi utile*". Oltre a ciò, è necessario che la comunicazione di tali fattispecie avvenga comunque entro il termine di presentazione delle dichiarazioni o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali. Quale contenuto minimo della richiesta di interlocuzione, la Risoluzione in commento indica:

a) 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;
b) ogni altra indicazione utile ai fini dell'appropriato inquadramento della fattispecie, ivi inclusa, in linea di principio, la soluzione interpretativa ritenuta corretta.

L'Agenzia, inoltre, ricorda che il contribuente deve sempre documentare e argomentare la legittimazione attiva a porre uno specifico quesito. In pratica, si vuole evitare che vengano sottoposte questioni troppo generiche non specificamente riconducibili al

contribuente che ha aderito alla procedura, se ciò dovesse accadere la richiesta verrà considerata irricevibile. Per quanto riguarda le modalità con cui i rapporti tra Ufficio e contribuente vengono documentati, viene previsto l'utilizzo generalizzato della PEC per la presentazione delle istanze, le richieste documentali e i relativi riscontri forniti dall'Ufficio ma, laddove tali operazioni si svolgano nell'ambito di incontri specifici, è imposta la redazione di un Processo Verbale di Contraddittorio protocollato. Se il contribuente non dovesse condividere la posizione espressa dall'ufficio egli dovrà darne comunicazione al medesimo (c.d. posizioni sospese). Come anticipato, il contribuente può anche comunicare all'Ufficio fatti, atti o eventi aziendali non suscettibili di generare, dal proprio punto di vista, uno specifico rischio fiscale. Tali comunicazioni vengono definite "non qualificate" (o mere comunicazioni) e possono diventare il presupposto per l'avvio di eventuali successivi approfondimenti istruttori da parte dell'Ufficio, inoltre, oltre al fatto che non comportano nessuna interlocuzione preventiva, non danno diritto ai benefici sulle sanzioni riconosciuti per le comunicazioni preventive.

Una volta giunti alla chiusura del periodo di imposta, le Parti si riuniscono un'ultima volta e redigono un apposito verbale in cui viene riepilogato il lavoro svolto nel corso dell'anno, si evidenziano le questioni affrontate e si dà evidenza dei casi in cui il contribuente è d'accordo oppure no sulle posizioni esplicitate dall'Ufficio. In tal senso, un tema particolarmente delicato è quello delle c.d. "posizioni rinviate", cioè di quei casi in cui non si è potuto completare gli approfondimenti necessari per giungere a una definizione definitiva della questione esaminata. Non potendosi, pertanto, raggiungere, nell'immediato, un accordo, le Parti possono concordare di rinviare la trattazione di tali temi, i relativi approfondimenti e la sottoscrizione del relativo accordo al periodo di imposta successivo. Tale circostanza viene evidenziata nelle "note di chiusura della procedura", cioè nel verbale relativo all'ultimo incontro del periodo di imposta. L'individuazione delle posizioni rinviate non è priva di vantaggi per il contribuente posto che l'eventuale difformità tra la posizione assunta dall'ufficio all'esito dei suddetti approfondimenti e il comportamento medio tempore tenuto dal contribuente non dà luogo, in ogni caso, all'applicazione di sanzioni amministrative. Sul punto, la Risoluzione n. 49/E del 2021 ha precisato che la non applicabilità delle sanzioni può maturare: "[…] *solo in capo a posizioni comunicate e approfondite in via preventiva*". Tuttavia, affinché tale beneficio possa maturare non è sufficiente l'avvenuta comunicazione della posizione

dubbia da parte del contribuente ma occorre anche che l'Ufficio si sia attivato con specifici atti istruttori[23]. Parimenti, il beneficio non può essere riconosciuto nel caso in cui l'Ufficio disponga gli approfondimenti istruttori mediante l'implementazione di controlli *ex* punto 11 del citato Provvedimento direttoriale sulle dichiarazioni presentate dai contribuenti ammessi al regime.

In aggiunto a quanto appena detto, la Risoluzione richiama l'attenzione sul fatto che il contribuente, nelle more della definizione delle posizioni rinviate e della stipula del relativo "Accordo collaborativo", debba tenere un comportamento coerente con il "*risk appetite*"[24] dichiarato nel documento di Strategia fiscale e assuma, pertanto, in dichiarazione, la posizione fiscale più prudenziale.

In conclusione, vengono previsti specifici obblighi sia per quanto riguarda il contribuente che per l'Agenzia delle Entrate

Per il contribuente sono previsti obblighi relativi a:

i. istituire e mantenere il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale certificato da qualificati professionisti indipendenti, attuando le eventuali modifiche richieste dall'Ufficio;
ii. tenere un comportamento collaborativo e trasparente, comunicando all'Ufficio i rischi di natura fiscale e le operazioni che possono generarli;
iii. rispondere alle richieste della Agenzia delle Entrate nel più breve tempo possibile;
iv. promuovere una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria.

D'altro campo l'Agenzia deve:

i. valutare in maniera trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità, il sistema di controllo adottato; parallelamente potrà proporre delle modifiche al contribuente che ritiene necessarie ai fini dell'ammissione e della permanenza nel regime;

[23] *Id*. invito al contraddittorio *ex* punto 5.5 del Provvedimento del 26 maggio 2017 o comunicazioni formali e avvio di un approfondimento istruttorio.

[24] Livello di rischio che un soggetto è disposto ad accettare nel perseguimento dei propri obiettivi.

ii. pubblicare periodicamente sul proprio sito istituzionale l'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva;
iii. promuovere delle relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza;
iv. realizzare specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime;
v. esaminare in via preventiva le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e rispondere alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile;
vi. tenere in considerazione degli esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione dell'impresa.

1.6 Il Concordato preventivo biennale

La Legge delega 111/2023, per quanto riguarda l'attuazione di tutte quelle misure che, come vedremo nei prossimi paragrafi, incentivano l'adempimento spontaneo del contribuente, fa perno su due istituti fondamentali, uno come abbiamo già detto è il potenziamento dell'adempimento collaborativo, mentre l'altro è il Concordato preventivo biennale, che affronteremo in questo paragrafo.

Il Concordato preventivo biennale è uno strumento le cui disposizioni sono dettate dagli artt. da 6 a 9 del D.lgs. n.13 del 12 febbraio 2024, che con l'art. 4 del D.lgs. n. 108 del 5 agosto 2024, pubblicato in G.U. n.182 del 5 agosto 2024 e in vigore dal giorno successivo, ha subito delle integrazioni con l'obiettivo di razionalizzare e semplificare tale istituto.

L'art. 6 del suddetto Decreto legislativo, ha come obiettivo quello di razionalizzare li obblighi dichiarativi e favorire l'adempimento spontaneo, attraverso l'istituzione del concordato preventivo biennale, destinato a contribuenti di minori dimensioni, titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, residenti in Italia. Ai sensi dell'art. 7, spetta all'Agenzia delle Entrate formulare una proposta ai contribuenti destinatari dell'istituto per la definizione biennale del reddito e del valore della produzione netta, rilevanti, rispettivamente, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. La stessa Agenzia, entro il 15 aprile di ogni, mette a disposizione dei

contribuenti o dei loro intermediari, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche, appositi programmi informatici per acquisire i dati necessari per l'elaborazione della proposta di concordato preventivo biennale.

Per il 2024 i programmi informatici sono resi disponibili entro il 15 giugno ovvero entro il 15 luglio per i contribuenti in regime forfetario già dal periodo d'imposta precedente (2023).

Infine l'art. 9 definisce la procedura seguita dall'Agenzia, elaborata in base ai dati dichiarati dal contribuente entro il decimo giorno precedente il termine per il versamento del saldo dell'imposta sui redditi e dell'IRAP.

Per elaborare la proposta di concordato, l'Agenzia utilizza:

- le informazioni già nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria, limitando l'introduzione di nuovi oneri dichiarativi;
- gli ulteriori dati disponibili nelle banche dati nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria e di altri soggetti pubblici.

L'Agenzia elabora e comunica la proposta entro il quinto giorno successivo a quello di invio da parte del contribuente dei dati.

Il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il 31 luglio, ovvero entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

Per il primo anno di applicazione, il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi.

Proprio in attuazione dell'art. 9, comma 1, il MEF, con Decreto 14 giugno 2024, ha approvato la metodologia relativa al Concordato preventivo biennale, in base alla quale l'Agenzia formula ai contribuenti di minori dimensioni, che svolgono attività in Italia e che sono titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, una proposta di concordato.

La metodologia è individuata nella nota tecnica e metodologica di cui all'Allegato 1, per elaborare la proposta di Concordato preventivo biennale per i contribuenti che, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, hanno applicato gli ISA; essa è predisposta con riferimento a specifiche attività economiche e tiene conto:

- degli andamenti economici e dei mercati;

- delle redditività individuali e settoriali desumibili dagli ISA e delle risultanze della loro applicazione;
- degli specifici limiti imposti dalla normativa in materia di tutela dei dati personali.

Gli elementi necessari a elaborare la proposta sono individuati in base alla nota tecnica e metodologica. La proposta è elaborata in base alla metodologia approvata, utilizzando i dati dichiarati dal contribuente e le informazioni correlate all'applicazione degli ISA, anche relative ad annualità pregresse. Ai fini delle rivalutazioni prospettiche della proposta, sono utilizzate le proiezioni macroeconomiche di crescita del PIL elaborate dalla Banca d'Italia.

I contribuenti che, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, hanno applicato gli ISA comunicano, in sede di applicazione degli indici stessi, i dati necessari per elaborare la proposta, in base a quanto previsto dalla relativa documentazione tecnica e metodologica. Anche i dati che l'Agenzia fornisce ai contribuenti per elaborare la proposta sono individuati ed elaborati come indicato nella Nota metodologica.
Successivamente, con Decreto 15 luglio 2024, il MEF ha approvato anche la metodologia relativa al concordato preventivo, per l'elaborazione della proposta ai contribuenti che aderiscono al regime forfetario[25]. Tale metodologia consente all'Agenzia delle Entrate di formulare la proposta di concordato per il periodo d'imposta 2024, individuando il reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni rilevante.

1.6.1 Il Concordato preventivo biennale per i contribuenti ISA

La disciplina dei contribuenti ISA in relazione al Concordato preventivo biennale è regolata dagli artt. da 10 a 22 del D.lgs. n. 13/2024.

Per tali soggetti un requisito di accesso, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quello a cui si riferisce la proposta, prevede che costoro non devono avere debiti per

[25] L'Allegato 1 al decreto riporta la Nota tecnica e metodologica concordato - Metodologia regime forfetario.

tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate[26] o debiti contributivi; tali debiti rilevano se definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione. Inoltre possono accedere al concordato coloro che hanno estinto i debiti, se l'ammontare complessivo del debito residuo, compresi interessi e sanzioni, è inferiore a 5.000 euro, importante ricordare che non concorre a tale limite i debiti oggetto di provvedimenti di sospensione o di rateazione fino a decadenza dei relativi benefici secondo le specifiche disposizioni applicabili. Il concordato è rinnovabile per un ulteriore biennio, in presenza delle condizioni di legge e in assenza di cause di esclusione, previa proposta dell'Agenzia delle Entrate con le stesse modalità previste per la prima proposta di concordato.

Tuttavia esistono delle ipotesi che non consentono l'accesso al concordato, queste possono essere considerate sintomatiche di situazioni di scarsa affidabilità, che sembrano potere minare il presupposto della reciproca trasparenza tra contribuente e Fisco, su cui l'istituto dovrebbe fondarsi in aggiunta a ciò l'accesso alla proposta è precluso in presenza di anche una delle seguenti ipotesi introdotte dal D.lgs. n. 108/2024:

i. mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato, in presenza dell'obbligo a effettuare tale adempimento;
ii. condanna per specifici reati, ovvero per i reati tributari di cui al D.lgs. n. 74/2000, per il reato di false comunicazioni sociali, nonché per il reato di riciclaggio, di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita e di autoriciclaggio, purché commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato. Alla pronuncia di condanna è equiparata la sentenza di applicazione della pena su richiesta delle parti;
iii. con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, conseguimento, nell'esercizio d'impresa o di arti e professioni, di redditi o quote di redditi in tutto o in parte esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile

[26] Per tributi amministrati dall'AdE si intendono:
- atti impositivi conseguenti ad attività di controllo degli Uffici;
- atti impositivi conseguenti ad attività di liquidazione degli Uffici;
- cartelle di pagamento concernenti pretese tributarie, oggetto di comunicazioni di irregolarità emesse a seguito di controllo automatizzato o formale della dichiarazione.

superiori al 40% del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o di arti e professioni;

iv. adesione, per il primo periodo d'imposta oggetto del concordato, al regime forfetario;

v. nel primo anno cui si riferisce la proposta di concordato la società o l'ente è interessato da fusioni, scissioni, conferimenti o la società o l'associazione è interessata da modifiche della compagine sociale.

Una volta che il contribuente accetta[27] la proposta di concordato, è obbligato a dichiarare gli importi concordati con l'Amministrazione Finanziaria per i periodi d'imposta oggetto di concordato.

Nel caso di somme non versate relative alle imposte dovute a seguito del concordato, l'Agenzia delle Entrate, previa comunicazione al contribuente, provvede all'iscrizione a ruolo, ferma restando l'applicazione delle disposizioni in tema di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997.
Inoltre nei periodi d'imposta oggetto di concordato, i contribuenti mantengono tutti gli adempimenti fiscali ordinariamente previsti e sono tenuti:

- agli ordinari obblighi contabili e dichiarativi;
- alla comunicazione dei dati economici, contabili e strutturali attraverso la presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA.

Il reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, rilevante ai fini delle imposte sui redditi, proposto al contribuente ai fini del concordato, è individuato secondo gli ordinari criteri previsti dall'art. 54 del T.U.I.R., senza considerare i valori relativi alle plusvalenze o minusvalenze riguardanti beni strumentali, ai redditi o quote di questi relativi a partecipazioni in società di persone e associazioni. Il D.lgs. n. 108/2024 aggiunge un altro valore che non deve essere considerato ai fini del calcolo dei redditi da lavoro autonomo, ossia i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, riferibili all'attività artistica o professionale. Il saldo netto tra le

[27] Se la proposta è accettata anche da quei soggetti che producono redditi in forma associata e dalle società che hanno optato per la trasparenza fiscale, vengono obbligati al rispetto di tale accettazione anche i soci e gli associati.

plusvalenze e le minusvalenze, nonché i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali e i redditi derivanti dalle predette partecipazioni determina una corrispondente variazione del reddito concordato, ferma restando la dichiarazione di un reddito minimo di Euro 2.000; tale minimo comunque, in caso di società semplici e soggetti equiparati viene ripartito tra i soci e gli associati secondo le rispettive quote di partecipazione.

Per quanto riguarda il reddito d'impresa, quest'ultimo viene individuato secondo i criteri previsti dall'art. 56 del T.U.I.R., per quanto riguarda l'IRPEF, invece per quanto riguarda i soggetti IRES secondo quanto previsto dalle disposizioni di cui alla sezione I del capo II del titolo II del T.U.I.R., ovvero, relativamente alle imprese minori, dall'art. 66 del medesimo T.U.I.R., senza considerare i valori relativi a plusvalenze e minusvalenze, sopravvenienze attive e passive e perdite su crediti, nonché utili o perdite derivanti da partecipazioni in società di persone e associazioni, o in un GEIE o derivanti da partecipazioni in società di capitali aderenti al regime di trasparenza o utili distribuiti, in qualsiasi forma e denominazione, da società ed enti.
Il saldo tra componenti attive e passive comporta una variazione del reddito secondo le norme applicabili in ciascuna ipotesi; anche le perdite diminuiscono il reddito secondo le ordinarie regole del T.U.I.R.. Inoltre, resta fermo il limite minimo di reddito d'impresa, pari a Euro 2.000[28]. Il contribuente può computare in diminuzione le perdite fiscali, conseguite nei periodi d'imposta oggetto del concordato, dai redditi relativi ai medesimi periodi d'imposta e a quelli successivi.

Per quanto riguarda l'IRAP, per la valutazione del valore della produzione netta non si considera le componenti già individuate per la determinazione del reddito di lavoro autonomo e del reddito d'impresa oggetto di concordato, se rilevanti ai fini dell'IRAP. Il saldo netto tra tali componenti determina una corrispondente variazione del valore della produzione netta concordato, ferma restando la dichiarazione di un valore minimo di 2.000 euro.

[28] Nel caso di S.N.C., S.A.S. ed equiparati, nonché di soggetti tassati per trasparenza, il limite di 2.000 euro è ripartito tra i soci o associati secondo le rispettive quote di partecipazione. Con specifico riferimento all'impresa familiare, l'importo minimo sarà dichiarato dai partecipanti in ragione delle proprie quote di partecipazione alla stessa, tenuto conto di quanto disposto dagli artt. 230-*bis* Codice Civile e 5 del T.U.I.R.

Una volta individuati i redditi ai fini IRPEF, IRES e IRAP[29] questi rilevano ai fini della proposta per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 e al 31 dicembre 2025. Per garantire il graduale raggiungimento di un livello corrispondente alla piena affidabilità al termine del biennio oggetto di concordato, l'art. 7, del Decreto MEF del 14 giugno 2024, prevede che la proposta per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 tenga conto dei redditi dichiarati per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 e, nella misura del 50%, del maggiore reddito individuato con la metodologia approvata. Anche la proposta relativa al valore della produzione netta tiene conto di quanto dichiarato per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 e dell'importo individuato con la metodologia approvata.

In caso di eventuali maggiori o minori redditi effettivi, o minori valori della produzione netta effettivi, rispetto a quelli oggetto del concordato, non rilevano ai fini della determinazione delle imposte sui redditi e dell'IRAP, nonché dei contributi previdenziali obbligatori[30].

Tuttavia, in presenza di circostanze eccezionali, individuate con Decreto del MEF[31], che determinano minori redditi effettivi o minori valori della produzione netta effettivi, eccedenti la misura del 30% (in precedenza, 50%) rispetto a quelli oggetto

[29] Ai fini IVA l'art. 18 fissa il principio di neutralità nel biennio di concordato, disponendo l'applicazione dell'IVA secondo le regole ordinarie, poiché l'adesione al concordato non produce effetti a tali fini.

[30] È lasciata la possibilità al contribuente di versare i contributi sul reddito effettivo se di importo superiore a quello concordato.

[31] Tali circostanze eccezionali sono individuate all'art. 4 del suddetto decreto possono essere riassunto come di seguito:

- eventi calamitosi per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza;
- altri eventi di natura straordinaria che hanno comportato:
  i. danni ai locali destinati all'attività d'impresa o di lavoro autonomo, tali da renderli totalmente o parzialmente inagibili e non più idonei all'uso;
  ii. danni rilevanti alle scorte di magazzino tali da causare la sospensione del ciclo produttivo;
  iii. l'impossibilità di accedere ai locali di esercizio dell'attività;
  iv. la sospensione dell'attività, dove l'unico o principale cliente sia un soggetto che, a sua volta, a causa di tali eventi, abbia interrotto l'attività;
- liquidazione ordinaria, liquidazione coatta amministrativa o giudiziale;
- cessione in affitto dell'unica azienda;
- sospensione dell'attività ai fini amministrativi, con comunicazione alla Camera di commercio;
- sospensione dell'esercizio della professione, con comunicazione all'ordine professionale o agli enti previdenziali e assistenziali o alle casse di competenza.

del concordato, quest'ultimo cessa di produrre effetti dal periodo d'imposta in cui tale differenza si realizza.
L'Agenzia delle Entrate, per determinare in modo puntuale la proposta di concordato, tiene conto di possibili eventi straordinari comunicati dal contribuente, riducendo i redditi e il valore della produzione netta relativi al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 in misura pari al:

a) 10%, in presenza di eventi straordinari che hanno comportato la sospensione dell'attività economica per un periodo compreso tra 30 e 60 giorni;
b) 20%, in presenza di eventi straordinari che hanno comportato la sospensione dell'attività economica per un periodo superiore a 60 giorni e fino a 120 giorni;
c) 30%, in presenza di eventi straordinari che hanno comportato la sospensione dell'attività economica per un periodo superiore a 120 giorni.

Gli eventi straordinari sono riconducibili ad alcune delle situazioni eccezionali già considerate, verificatesi nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 e, in ogni caso, prima dell'adesione al concordato.

Per i periodi d'imposta oggetto di concordato, ai contribuenti che aderiscono alla proposta formulata dall'Agenzia delle Entrate sono riconosciuti i benefici[32], compresi quelli relativi all'IVA, previsti per i soggetti ISA.

Per quanto riguarda il calcolo degli acconti dell'imposte sui redditi e dell'IRAP, ai sensi dell'art. 20, vengono rispettate le regole ordinarie tenendo in considerazione i redditi e il valore della produzione netta concordati.
Per il primo periodo d'imposta di adesione al concordato se l'acconto delle imposte sui redditi è determinato in base all'imposta relativa al periodo precedente, è dovuta una

[32] Tali benefici comprendono:
- l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti al di sotto di specifici importi, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA;
- l'esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi IVA sotto una specifica soglia;
- l'esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative;
- l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici;
- l'anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento;
- l'esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo in sede di rettifica delle dichiarazioni.

maggiorazione pari al 10% della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo precedente, rettificato ai sensi dagli artt. 15 e 16; se invece l'acconto dell'IRAP è determinato in base all'imposta relativa al periodo precedente, è dovuta una maggiorazione pari al 3% della differenza, se positiva, tra il valore della produzione netta concordato e quello dichiarato per il periodo precedente, rettificato ai sensi dall'art. 17. Infine se l'acconto è determinato in base all'imposta relativa al periodo in corso, la seconda rata di acconto è calcolata come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito e al valore della produzione netta concordato e quanto versato con la prima rata, calcolata secondo le regole ordinarie. Le maggiorazioni sono versate entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto.

L'art. 20-*bis*, inserito dal D.lgs. n. 108/2024, prevede che per i periodi d'imposta oggetto di concordato, coloro che aderiscono alla proposta possono assoggettare la parte di reddito d'impresa o lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, rettificato ai sensi degli artt. 15 e 16, a un'imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, applicando un'aliquota del:

- 10%, se nel se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 8;
- 12%, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 6, ma inferiore a 8;
- 15%, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale inferiore a 6.

In caso di rinnovo del concordato, viene assunto quale parametro di riferimento, per individuare l'eccedenza di reddito da assoggettare a imposta sostitutiva, il reddito effettivo dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli del biennio di rinnovo del concordato, rettificato ai sensi dagli artt. 15 e 16.
L'imposta sostitutiva è corrisposta entro il termine di versamento del saldo delle imposte sul reddito dovute per il periodo d'imposta in cui si è prodotta l'eccedenza. Il versamento può anche essere effettuato entro il trentesimo giorno successivo al termine, maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

Il D.lgs. n. 108/2024 individua le condizioni alle quali il concordato, ad esclusione della decorrenza del termine biennale di naturale efficacia, cessa di avere efficacia:

- modificazione dell'attività svolta, a determinate condizioni;
- cessazione dell'attività;
- adesione al regime forfetario;
- la società o l'ente è interessato da fusioni, scissioni, conferimenti o la società o l'associazione sia interessata da modifiche della compagine sociale;
- vengano dichiarati ricavi o compensi superiori al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi ISA, maggiorato del 50%.

In tale caso, il concordato cessa[33] la propria efficacia a decorrere dal periodo d'imposta in cui tale condizione si verifica, senza che siano previste specifiche conseguenze sanzionatorie.

La decadenza del concordato, ai sensi dell'art. 22, comporta la decadenza dai benefici per entrambi i periodi d'imposta della sua durata, tali condizioni sono:

- sono accertate, nei periodi d'imposta oggetto del concordato o in quello precedente, attività non dichiarate o l'inesistenza o l'indeducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30% dei ricavi dichiarati;
- risultano commesse altre violazioni di non lieve entità;
- a seguito di modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi, i dati e le informazioni dichiarate dal contribuente determinano una quantificazione diversa dei redditi o del valore della produzione netta rispetto a quelli in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato;
- ricorre un'ipotesi di esclusione dal concordato o il contribuente presenti debiti tributari;
- è omesso il versamento delle imposte dovute a seguito dell'adesione al concordato.

[33] La cessazione non si verifica se per le nuove attività è prevista l'applicazione del medesimo ISA.

Nel caso in cui il contribuente abbia regolarizzato la propria posizione con ravvedimento operoso *ex* art. 13 del D.lgs. n. 472/1997, l'omesso versamento delle imposte dei redditi e dell'IRAP e le violazioni in tema di reati tributari, di comunicazione inesatta dei dati a fini ISA, nonché le ipotesi di omessa dichiarazione d'imposta non rilevano ai fini della decadenza, sempre che la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.
In caso di decadenza, restano dovuti le imposte e i contributi determinati tenendo conto del reddito e del valore della produzione netta concordati, se maggiori di quelli effettivamente conseguiti.

1.6.2 Il Concordato preventivo biennale per i contribuenti in regime forfetario

Il D.lgs. n. 13/2024 agli artt. 23 a 33 disciplina il concordato preventivo biennale per i contribuenti che aderiscono al regime forfetario.

L'ambito soggettivo per l'accesso è definito dall'art. 23 il quale stabilisce che i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni, che aderiscono al regime forfetario di cui all'art. 1 commi da 54 a 89, della Legge n. 190 del 23 dicembre 2014, accedono al concordato preventivo biennale secondo le modalità indicate nel Capo III.
Tuttavia sono esclusi all'accesso del concordato tutti i contribuenti che:

- hanno iniziato l'attività nel periodo d'imposta precedente quello cui si riferisce la proposta;
- hanno debiti tributari o non li hanno estinti secondo quanto previsto per i contribuenti ISA;
- sono incorsi in una delle cause di esclusione previste anche per i medesimi contribuenti ISA.

Per elaborare la proposta di concordato preventivo biennale per i periodi d'imposta 2024 e 2025, i contribuenti tenuti all'applicazione degli ISA necessitano di ulteriori dati, individuati nella Note tecniche e metodologiche allegate ai decreti di approvazione degli indici, che l'Agenzia delle Entrate deve rendere loro disponibili.

L'Agenzia delle Entrate tramite provvedimento ha stabilito[34] le modalità con cui mette i dati in esame a disposizione dei contribuenti o dei soggetti incaricati della trasmissione telematica. In particolare, i soggetti incaricati della trasmissione telematica già delegati all'accesso al cassetto fiscale del contribuente inviano all'Agenzia l'elenco dei soggetti per i quali richiedono i dati[35], l'Agenzia successivamente indicherà sul proprio sito internet la data dalla quale sarà possibile inviare i file delle richieste, che possono essere predisposte con i pacchetti *software* resi disponibili dall'Agenzia stessa o con altri strumenti, nel rispetto delle specifiche tecniche. Vengono inoltre individuate anche le specifiche tecniche con cui predisporre i *file* contenenti l'elenco. L'Agenzia, prima di fornire i dati, verifica la sussistenza e la validità della delega. In assenza della delega, invece, è necessario indicare alcuni elementi di riscontro, volti a garantire gli effettivi conferimento e acquisizione della delega; sostanzialmente la procedura ricalca il meccanismo di accesso alla dichiarazione precompilata da parte degli intermediari delegati, per il quale il Garante per la protezione dei dati personali si è già espresso favorevolmente.

Il provvedimento disciplina anche la disponibilità dei dati richiesti in modalità massiva e la modalità di accesso puntuale ai dati da parte dei contribuenti e degli intermediari delegati e individua le specifiche tecniche con cui sono resi disponibili i file contenenti i dati.

Con D.M. del 15 luglio 2024 viene approvata la metodologia che consente all'Agenzia delle Entrate di formulare una proposta di concordato ai contribuenti di minori dimensioni (volume d'affari, ricavi o compensi inferiori alla soglia per applicare gli ISA), che svolgono attività in Italia, titolari di reddito d'impresa o lavoro autonomo e a coloro che nel periodo d'imposta 2023, hanno determinato il reddito in base al regime forfetario, senza superare il relativo limite di ricavi.

Tale metodologia, nella nota tecnica e metodologica di cui all'Allegato 1, viene predisposta con riferimento a specifiche attività economiche e tiene conto di vari fattori quali l'andamento economico dei mercati, le redditività individuali e settoriali desumibili dagli ISA e risultanze loro applicazione e infine dei limiti da tutela dei dati personali.

[34] Cfr. Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 192000 del 12 aprile 2024.

[35] I dati possono essere utilizzati anche dai contribuenti se interessati o, se li ritengono non corretti e ove consentito, possono modificarli.

La proposta, i cui elementi necessari sono individuati in base alla nota tecnica e metodologica, è elaborata in base alla metodologia approvata, utilizzando i dati dichiarati dal contribuente e le informazioni desunte dalle banche dati relative agli ISA, anche relative ad annualità pregresse; per le rivalutazioni prospettiche, sono utilizzate le proiezioni macroeconomiche di crescita del PIL elaborate da Banca d'Italia.

I contribuenti comunicano, in dichiarazione dei redditi, i dati necessari per elaborare la proposta, in base a quanto previsto dalla relativa documentazione tecnica e metodologica.

L'Agenzia individua, per il periodo d'imposta 2024, i redditi d'impresa o di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni rilevanti e infine viene segnalato che la mancata accettazione della proposta non ha conseguenze negative automatiche per gli interessati, con particolare riferimento alla valutazione del livello di affidabilità fiscale, che resta subordinata a specifiche attività di analisi del rischio.

Ai sensi dell'art. 25, il contribuente che abbia accettato la proposta di concordato ha l'obbligo di dichiarare gli importi concordati nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta oggetto di concordato.

L'Agenzia delle Entrate provvede, previa comunicazione al contribuente, all'iscrizione a ruolo delle somme non versate, relative alle imposte sui redditi oggetto di concordato, a meno che il contribuente abbia regolarizzato la propria posizione mediante ravvedimento *ex* art. 13 del D.lgs. n. 472/1997.

Nell'art. 26 viene disposto che, nei periodi d'imposta oggetto di concordato, i soggetti mantengono tutti gli adempimenti ordinariamente previsti per gli aderenti al regime forfetario[36].

Decorso il biennio oggetto di concordato, l'Agenzia delle Entrate può formulare una nuova proposta di concordato biennale relativa al biennio successivo, a cui il contribuente può aderire, se non sussistono cause di esclusione precedentemente esposte.

[36] A titolo esemplificativo riportiamo l'obbligo di:

- numerare e conservare le fatture di acquisto e le bollette doganali;
- certificare i corrispettivi;
- emissione di fattura elettronica;
- integrare le fatture per le operazioni di cui risultano debitori d'imposta con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, senza diritto alla detrazione.

L’art. 28 prevede le modalità di determinazione del reddito d’impresa o di lavoro autonomo derivante dall’esercizio di arti e professioni oggetto di concordato secondo le metodologie di cui all’art. 9, ferma restando la dichiarazione di un reddito minimo di 2.000 euro. Resta fermo il trattamento dei contributi previdenziali obbligatori, la cui quota non dedotta, anche in conseguenza del reddito minimo, resta deducibile dal reddito complessivo.

Come nel regime ISA, anche in questo caso l’adesione al concordato non produce effetti ai fini IVA, perciò verranno utilizzate le regole previste per i contribuenti forfetari, i quali ai sensi dell’art. 29 possono avvalersi di alcune norme di semplificazione nei relativi adempimenti.

In base all’art. 30, i maggiori o minori redditi ordinariamente determinati, rispetto a quelli oggetto del concordato, sono irrilevanti ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, nonché dei contributi previdenziali obbligatori, ferma restando la possibilità per il contribuente di versare comunque i contributi sulla parte eccedente il reddito concordato. Tuttavia, in presenza di circostanze eccezionali, individuate con Decreto del MEF, che generano minori redditi ordinariamente determinati, eccedenti la misura del 30% (in precedenza, 50%) rispetto a quelli oggetto del concordato, si prevede che il concordato stesso cessi di produrre effetti a partire dal periodo d’imposta in cui tale differenza si verifica. Inoltre, il D.M. 15 luglio 2024, di approvazione della metodologia per l’elaborazione della proposta, ne prevede l’adeguamento in caso di eventi straordinari. Infatti, l’Agenzia tiene conto di eventi comunicati dal contribuente riconducibili ad alcune situazioni eccezionali, verificatesi nel periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2024 e, in ogni caso, prima di aderire al concordato, in particolare viene fatto riferimento a:

- eventi calamitosi per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza;
- altri eventi di natura straordinaria che hanno comportato:
    i. danni ai locali destinati all'attività, divenuti totalmente o parzialmente inagibili e non più idonei all'uso;
    ii. danni rilevanti a scorte di magazzino, causa di sospensione del ciclo produttivo;
    iii. impossibilità di accedere ai locali di esercizio dell'attività;

iv. sospensione attività, quando l'unico o principale cliente, a causa di tali eventi, ha interrotto l'attività;

- sospensione attività, che deve essere comunicata alla Camera di commercio;
- sospensione della professione, che deve essere comunicata all'ordine professionale o agli enti previdenziali e assistenziali o alle cassi competenti.

La riduzione dei redditi a causa di tali eventi che hanno causato una sospensione dell'attività per un determinato arco temporale segue quanto già detto nel paragrafo precedente.

l calcolo dell'acconto delle imposte sui redditi relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato è effettuato secondo le regole ordinarie, tenendo conto dei redditi concordati ai sensi dell'art. 31. Per il primo periodo d'imposta di adesione al concordato se l'acconto è determinato in base all'imposta relativa al periodo precedente, è dovuta una maggiorazione pari al 10% (o al 3%, in caso di cui all'art. 1 comma 65, della Legge n. 190/2014), della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello d'impresa o lavoro autonomo dichiarato per il periodo d'imposta precedente; la maggiorazione è versata entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto. Se l'acconto è determinato in base all'imposta relativa al periodo in corso, la seconda rata di acconto è calcolata come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito concordato e quanto versato con la prima rata, calcolata secondo le regole ordinarie.

L'art. 31-*bis*, inserito dal D.lgs. n. 108/2024, prevede che, per i periodi d'imposta oggetto di concordato, coloro che aderiscono alla proposta possono assoggettare la parte di reddito d'impresa o lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, a un'imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, pari al 10% dell'eccedenza (o del 3%, nel caso di cui all'art. 1 comma 65, della Legge n. 190/2014). In caso di rinnovo del concordato, si assume quale parametro di riferimento, per individuare l'eccedenza di reddito assoggettabile a imposta sostitutiva, il reddito effettivo dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli di rinnovo. L'imposta sostitutiva è corrisposta entro il termine di versamento del saldo delle imposte sul reddito dovute per il periodo d'imposta in cui si è prodotta l'eccedenza. Il versamento

può anche essere effettuato entro il trentesimo giorno successivo al termine, maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

Per quanto riguarda le cause di cessazione e dell'efficacia del concordato, queste hanno effetto a partire dal periodo d'imposta in cui viene modificata l'attività svolta nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso[37], il contribuente cessa l'attività, oppure quando supera il limite dei ricavi stabilito per il regime, maggiorato del 50% ai sensi del D.lgs. n. 108/2024.

Infine, le cause di decadenza sono stabilite dall'art. 33 il quale dispone che il concordato cessa di produrre effetto per entrambi i periodi d'imposta nei casi in cui si verifica una delle condizioni previste nell'art. 22, ove applicabili.

2. Evoluzione della disciplina negli anni

Prima di procedere a una analisi dettagliata della materia, nei prossimi paragrafi verranno esposte le varie modifiche che si sono susseguite nel tempo, in maniera tale da consentire al lettore, attraverso la sua lettura, di confrontare quella che era la disciplina dell'Adempimento collaborativo con la prima legge delega fiscale del 2014, il nuovo volto promesso dell'istituto con la Legge delega 9 agosto 2023, n. 111 e le novità effettivamente introdotte col Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221.
I precedenti, in materia della prima riforma fiscale, relativi a quelle che potevano essere considerate semplificazioni degli adempimenti erano date inizialmente dall'art. 2381 Codice Civile[38], il quale detta il principio di corretta amministrazione delle società di capitali, obbligando gli organi delegati di dotarle di assetti amministrativi, organizzativi e contabili adeguati e di istituire e mantenere sistemi di controllo efficienti, dal Decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 che verrà affrontato successivamente, da codici di autodisciplina e istanze internazionali.

[37] Ciò non si verifica se tali attività rientrano in gruppi di settore ai quali si applicano i medesimi coefficienti di redditività previsti ai fini della determinazione del reddito per i contribuenti forfetari.

[38] Cfr. il comma 5 dello stesso articolo dispone: "*Gli organi delegati curano che l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile sia adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa* […]".

La riforma fiscale viene approvata, sotto forma di delega al Governo, con la Legge 11 marzo del 2014, n. 23, ed essendo un provvedimento di delega viene attuata con il D.lgs. 28/2015. La semplificazione degli adempimenti rappresentava e rappresenta ancora oggi, uno dei principali strumenti per riuscire a realizzare il contenimento degli oneri amministrativi e quindi, andare di fatto a ridurre l'incertezza per le imprese che sia ieri che oggi si trovano a operare in un contesto normativo e operativo in ambito fiscale estremamente confuso, complesso e a volte incoerente[39]. Per dovere di completezza, approfondiamo brevemente l'argomento del peso che gli adempimenti amministrativi hanno sulle nostre imprese. In Italia, il totale degli oneri relativi a tali adempimenti fu stimato essere pari a circa 100 miliardi di Euro l'anno, ovvero il 4,6% del PIL e, vista la peculiarità del nostro sistema legislativo che si compone di più livelli, ognuno dei quali con competenze specifiche e poteri autonomi obbligando le nostre imprese a tener conto non solo della legislazione nazionale ma anche di quella regionale e eventuali regolamenti locali, si rese quindi necessario introdurre nel 2012 delle misure di riduzione che produssero un abbassamento pari al 29% circa degli oneri per adempimenti amministrativi passando al 3,3% del PIL; tuttavia, sebbene i programmi di riduzione possano essere considerati un successo, fu notato che le PMI italiane continuano a manifestare alle associazioni di categoria difficoltà nel far fronte ai costi della burocrazia, tutt'oggi percepiti come troppo gravosi.[40]

Le continue modifiche che la normativa fiscale nazionale subisce e ha subito, contribuiscono ad aumentare il peso della burocrazia che grava sulle imprese e quindi, l'attuazione della Legge delega della riforma fiscale del 2014 doveva mirare a ridurre tali oneri, rafforzando la prevedibilità del fisco, semplificando le procedure e modernizzando l'amministrazione fiscale, così da liberare risorse e dare un nuovo impulso alla produttività e competitività delle imprese senza, di fatto, incrementare la spesa pubblica.[41]

---

[39] Audizione Federdistribuzione alla Commissione Finanze e Tesoro del Senato Atto del Governo n. 99, "*Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali*", 21 luglio 2014, p.2.

[40] G. Espa, M. M. Dickson, "*Un'indagine sugli oneri da adempimenti amministrativi per le imprese italiane*", Trento, *Confcommercio*, 2015 pp.1-6.

[41] *Op. cit*. Audizione Federdistribuzione alla Commissione Finanze e Tesoro del Senato Atto del Governo n. 99.

Tuttavia, secondo gli esperti l'attuazione di un modello di semplificazione universale a tutte le imprese poteva rilevarsi dannoso per il sistema imprenditoriale italiano, perché ogni impresa ha un proprio grado di *compliance* fiscale e quindi le misure che devono essere adottate devono essere mirate a favore dei soggetti che hanno determinate caratteristiche[42].

La *tax compliance*, a parità di fattori istituzionali quali ad esempio la probabilità di controlli e la normativa, dipende dalla tipologia dell'impresa che può a struttura rigida oppure flessibile.

Le imprese a struttura rigida a differenza di quelle flessibili, per lo natura, non sono in grado di occultare i flussi finanziari originati con i loro fornitori di *input* – lavoratori, fornitori di merci, consulenti – e di conseguenza, hanno una maggiore propensione alla *compliance* fiscale. Ai fini del controllo interno e soprattutto ai fini della sicurezza del patrimonio aziendale e della produttività, la struttura rigida dell'impresa è indispensabile. Più, quindi, un'impresa è a struttura rigida e più è in grado di garantire il corretto adempimento della normativa fiscale, di conseguenza avremo un rischio ridotto di evasione fiscale non solo dell'impresa stessa ma anche di tutti i flussi economici che attraverso l'impresa pervengono alle casse dello Stato[43].

Dopo aver fatto questa breve premessa, il tema che dobbiamo affrontare si inquadra nel più ampio contesto dei rapporti che intercorre tra Fisco e contribuente, e in particolare del progressivo abbandono della visione inquisitoria del loro rapporto, da parte del legislatore tributario italiano, a favore di una progressiva partecipazione del contribuente al procedimento e a un rapporto improntato al principio di collaborazione e buona fede

[42] Basti pensare all'esonero dell'emissione dello scontrino fiscale per alcune categorie di imprese che provvedono a inviare telematicamente all'Agenzia delle Entrate i propri corrispettivi ai sensi dell'art. 1, commi 429 e 430 della Legge n. 311/2004.

[43] Risulta facile comprendere come le grandi imprese della Distribuzione Moderna Organizzata (DMO) rientrino, per loro natura e dimensione, nella categoria di impresa a struttura rigida; lo Stato da loro, infatti, pretende l'assolvimento di compiti che sarebbero propri della funzione pubblica e beneficia della loro complessa struttura organizzativa per lo svolgimento di funzioni che dovrebbero essere di competenza degli organi di controllo. Le DMO hanno l'onore per legge di richiedere e versare i contributi che gravano su soggetti terzi come, a esempio, l'IVA sui prodotti acquistati dai consumatori finali o l'IVA in regime di *reverse charge* sui prodotti e servizi acquistati dai fornitori, le ritenute Irpef sui redditi dei lavoratori dipendenti e autonomi e così via.

sanciti nello Statuto dei diritti del contribuente[44]; principi che a loro volta sono la manifestazione dei principi di buon andamento e imparzialità della pubblica amministrazione di cui all'art. 97 della Costituzione[45].

L'Amministrazione finanziaria deve comportarsi in modo trasparente, corretto, non contraddittorio, non discontinuo, informando il contribuente tempestivamente di elementi che potrebbero pregiudicarne i diritti o esigendo solo la documentazione di cui esso ragionevolmente sia in possesso; così come, a sua volta, "*il contribuente è tenuto a un generale dovere di correttezza, volto a evitare, ad esempio, comportamenti capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da abuso di diritto e/o tesi a eludere una giusta pretesa tributaria*"[46].

Il principio di collaborazione e buonafede del rapporto tra contribuenti e Fisco vede l'Amministrazione Finanziaria vigilare *ex post* sul corretto assolvimento degli obblighi tributari posti a carico dei contribuenti (c.d. "*basic relationship*"), tuttavia si è rivelato inefficace ai fini della promozione dell'adempimento spontaneo degli obblighi tributari (c.d. "*tax compliance*"), proprio in quanto privo di adeguati strumenti normativi per favorire il dialogo tra Amministrazione Finanziaria e contribuente[47]; per altro verso il contribuente non può avvalersi dell'indicazione in dichiarazione di una sede diversa da quella effettiva onde eccepire "*l'incompetenza territoriale dell'Ufficio che ha emesso l'accertamento, il quale aveva peraltro proceduto a inoltrare al contribuente un questionario ad hoc rimasto inevaso*"[48].

La violazione del dovere di buona fede può essere invocata sia dal contribuente che dall'amministrazione; infatti, esiste un "*dovere per l'Amministrazione finanziaria di*

---

[44] Cfr. art. 10 comma 1 dello Statuto dei diritti del contribuente: "*I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*".

[45] Cfr. art. 97 comma 2 Cost.: "*I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione*".

[46] Cassazione civile, Sez. V, Sentenza del 12 febbraio 2002, n. 17576.

[47] Cfr. D. Conte, "*Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile. Dall'accertamento tributario alla compliance*", Padova, 2017, p. 6.

[48] Cassazione civile, n. 5358 del 2006.

informare il contribuente delle variazioni organizzative che modifichino il soggetto attivo del rapporto giuridico"[49]

Il passaggio dal sistema inquisitorio, al quale facevamo riferimento nei paragrafi precedenti, al sistema partecipato e il principio di collaborazione e buona fede non sono da soli sufficienti a spiegare il fondamento degli istituti preposti alla *tax compliance* e al dialogo, che adesso andremo a tratteggiare nei loro elementi essenziali, i quali costituiscono in buona parte frutto della riflessione svolta dalla Legge delega 23/2014 e dei relativi decreti attuativi, oltreché della Legge di stabilità per il 2015 (Legge 190/2014), per riformare l'ordinamento tributario italiano nella direzione di una maggiore attrattività per gli investimenti economici, incrementandone il livello di certezza e di stabilità[50] e tutelando nella misura più ampia possibile l'affidamento del contribuente anche tramite un rilevante rafforzamento, in talune specifiche circostanze, dell'autovincolo che deriva per l'Amministrazione finanziaria dalle sue indicazioni.

La Legge delega n. 23/2014 per la riforma fiscale, si presentava equilibrata, perché prendeva in considerazione sia i problemi delle grandi imprese, sia quelli delle piccole imprese e dei professionisti; tuttavia, questo equilibrio non è stato rispettato nella fase di attuazione. Nonostante il lungo lasso temporale che è servito per arrivare all'approvazione definitiva di tale Legge, molti suoi principi sono rimasti inattuati; "la mancata attuazione non è dipesa solo dalla volontà del Governo, ma anche dalla stessa Legge delega, laddove imponeva l'invarianza di gettito nell'emanazione dei vari Decreti delegati, ovvero l'opportunità di trovare le risorse necessarie nell'ambito dei Decreti delegati o in provvedimenti normativi *ad hoc*"[51]. Questa norma di cautela ha fatto sì che

[49] Cassazione civile, n. 3559 del 2009 .

[50] Sul ruolo centrale svolto dal grado di certezza di un sistema fiscale nelle scelte di investimento delle imprese si v. i risultati del recente sondaggio "*Riforma Italia*" realizzato da EY con SWG e Luiss *School* che collocano il riordino della tassazione al primo posto "quando si tratta di rendere competitiva e attrattiva l'Italia per gli investitori internazionali", P. Severino, "*Fiscalità e competitività ai tempi del PNRR*", Roma, in *Rassegna Tributaria*, 2022, p. 465.
Da ultimo, sulla incertezza che deriva dalle frequenti modifiche – talvolta poco coerenti tra loro e nel tempo, e con effetti retroattivi – e dalle discontinuità negli orientamenti interpretativi e giurisprudenziali e sul serio ostacolo all'attività economica che ciò rappresenta, si v. le *Considerazioni finali* del Governatore della Banca d'Italia del 31 maggio 2022, pp. 13-14.

[51] C. Carpentieri, "*Riforma fiscale: da una delega equilibrata a un'attuazione parziale orientata alle grandi imprese*", *Corriere Tributario*, 2015, p. 4599.

l'attuazione della delega sia stata limitata ai soli principi che non determinavano riduzioni di gettito fiscale o riduzioni limitate che potevano trovare misure compensative all'interno degli stessi Decreti. La parte attuata della riforma interessa, peraltro, quasi esclusivamente le imprese più strutturate, mentre le norme non attuate sono pressoché tutte orientate alle piccole imprese e microimprese.

I principi disposti dalla Legge delega potevano trovare spazio in provvedimenti *ad hoc* direttamente applicabili, ovvero, per quelli che richiedevano una copertura, nelle varie leggi di stabilità, come fu fatto con le nuove norme sui contribuenti minimi ovvero con le nuove norme sulla *compliance* collegate alla riforma del ravvedimento operoso[52].

La scelta nella fase di attuazione è stata quella di concretizzare i principi della legge delega orientati alla semplificazione fiscale come è stato fatto col Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 e con il Decreto legislativo 5 ottobre 2015, n. 127 sulla fatturazione elettronica e comunicazione dei dati IVA; tuttavia, gli stessi Decreti hanno anche il vizio di non entrare nella struttura degli adempimenti tributari, particolarmente invasiva proprio per le piccole imprese. Si scelse di risolvere alcuni problemi riguardanti la riscossione coattiva delle imposte con Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159, in particolare è stato ridotto l'aggio di riscossione dall'8% al 6% ovvero al 3%, qualora il pagamento della cartella di pagamento avvenga entro 60 giorni dalla modifica, inoltre si è ottenuta la rateizzazione dei debiti iscritti a ruolo in 72 rate con una autocertificazione dell'esistenza della difficoltà ad adempiere, qualora il debito sia inferiore a 50 mila euro; infine il Decreto ha avuto il merito di non accogliere la proposta iniziale di reintrodurre l'obbligo di calcolare, sui debiti iscritti a ruolo, gli interessi moratori sulle sanzioni e gli interessi per il ritardato pagamento del debito tributario (c.d. anatocismo tributario).

Il D.lgs. 159/2015 aveva il vizio di non cogliere l'esigenza di uniformare i tempi e le modalità della rateizzazione dei debiti emergenti dagli avvisi bonari alla rateizzazione dei debiti iscritti nelle cartelle di pagamento, più lunga nel tempo e più flessibile nella scelta del piano di ammortamento del debito. L'uniformazione avrebbe evitato di obbligare i contribuenti ad attendere la più onerosa iscrizione a ruolo di sanzioni e l'aggio di riscossione, per riuscire a ottenere una rateizzazione più versatile; risultò evidente che

[52] Cfr. Legge di stabilità 2015 (Legge 190/2014).

questa uniformazione avrebbe determinato ingenti problemi di gettito dal punto di vista finanziario, ma non certo economico. Infatti, era lecito attendersi che il flusso dei pagamenti tributari sarebbe stato diluito nel tempo e ridotto nelle sanzioni, tuttavia sarebbe stato anche certo che, agevolando le modalità di pagamento, l'ammontare complessivo dei tributi pagati sarebbe stato più alto.

Vennero risolti molti problemi interpretativi di norme che generarono inutili contenziosi, come ad esempio le disposizioni riguardanti l'abuso del diritto (c.d. elusione fiscale), ovvero per evitare il formarsi della c.d. evasione da interpretazione grazie alle disposizioni riguardanti dalla *cooperative compliance* introdotte col D.lgs. 128/2015. Furono inoltre previsti dei regimi di tassazione particolari, riguardanti le imprese che hanno contatti con l'estero o riguardo specifiche interpretazioni di norme interne, come nel caso della determinazione del valore degli immobili o delle aziende nelle ipotesi di cessione[53].

Diversi problemi, legati alle discipline vigenti in quel periodo, sono stati risolti dai Decreti legislativi 24 settembre 2015, n. 156 e n. 158, i quali rispettivamente contenevano disposizioni in materia di contenzioso fiscale e sanzioni amministrative e penali; in particolare questi due decreti hanno avuto il merito di ridurre le sanzioni amministrative previste, hanno aumentato le soglie di punibilità per i reati fiscali e infine, tra le altre cose, hanno ridotto le sanzioni irrogate in caso di errata applicazione del regime IVA del *reverse charge*.

La decisione di posticipare l'entrata in vigore al 1° gennaio 2017 rischiava di creare, o spingere i contribuenti a mandare alle lunghe i contenziosi fiscali solo per riuscire a ottenere l'applicazione della norma più favorevole attraverso l'istituto del *favor rei*[54]. Pertanto, la decisione di anticipare l'entrata in vigore delle modifiche alle sanzioni amministrative tributarie al 1° gennaio 2016, nel disegno di Legge di stabilità 2016, è una necessità tesa a evitare un pesante e anche inutile contenzioso tributario. L'unico decreto

[53] Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, c.d. Decreto "Crescita e internazionalizzazione delle imprese".

[54] In base a questo principio, che è applicabile sia alle sanzioni fiscali penali e sia alle sanzioni tributarie amministrative, qualora la sanzione in vigore al momento della commissione del fatto sia diversa da una successivamente entrata in vigore, si rende applicabile la pena più favorevole al contribuente. Questa è una possibilità che è limitata ai soli procedimenti ancora in corso.

che risulta virtuoso sotto il profilo di una prospettica riduzione delle imposte è il Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160, volto alla stima e riduzione dell'erosione fiscale nonché alla stima della redistribuzione delle maggiori entrate provenienti dal contrasto dell'evasione fiscale; tuttavia, anch'esso era viziato dalla norma di cautela, presente in tutti i fondi taglia-tasse che non sono mai stati approvati, la quale subordinava l'utilizzo delle somme per la riduzione della pressione fiscale "*al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo*". La presenza di questa clausola rende evidente che sono la spesa pubblica e l'enorme debito pubblico a dettare le regole di una possibile, riduzione del prelievo fiscale. Riflettendo meglio, qualora le maggiori entrate provenienti dall'eliminazione delle *tax expenditures* venissero utilizzate unicamente per ridurre il debito pubblico ovvero per finanziarie l'incremento della spesa pubblica, la pressione fiscale, addirittura, aumenterebbe ulteriormente.[55]

Ovviamente gran parte della legge delega non è mai stata attuata e una delle ragioni è stata la marcata incidenza che le modifiche avrebbero avuto sul gettito erariale. Una grande assente della riforma è stata l'Imposta sul Reddito delle Imprese[56], la quale avrebbe dovuto uniformare i criteri di tassazione del reddito prodotto dalle imprese personali con quello delle società di capitali; le impresi personali, infatti, avrebbero avuto un'imposta propria con una tassazione proporzionale, ad aliquota ridotta, dei redditi lasciati in azienda e destinati agli investimenti, per di più allineata alla tassazione IRES.

"*In altri termini, a ogni riduzione dell'aliquota IRES sarebbe dovuta corrispondere una riduzione dell'IRI di pari ammontare. In proposito è utile ricordare che l'aliquota IRPEG applicata anche sulle società in vigore nel 2000 era del 37%, mentre ora l'aliquota della nuova tassazione IRES che comprende le società di capitali (in vigore dal 2004), con la Legge di stabilità per il 2016, è del 24%. È mancata all'appello anche la riforma dei*

---

[55] *Op. cit*. C. Carpentieri, "*Riforma fiscale: da una delega equilibrata a un'attuazione parziale orientata alle grandi imprese*".

[56] La disciplina dell'Imposta sul Reddito d'Impresa, introdotta dalla Legge di bilancio 2017 ed abrogata con la Legge di bilancio del 2019, si è applicata a decorrere dal 1° gennaio 2018 (art. 1, comma 1063 della Legge n. 2015 del 27 dicembre 2017 – Legge di bilancio 2018). Quindi, dal 1° gennaio 2018 le imprese individuali e società di persone in contabilità ordinaria potevano esercitare l'opzione per l'Imposta sul Reddito di Impresa. L'applicazione dell'Iri comportava una tassazione proporzionale con aliquota al 24% con la possibilità di dedurre dal reddito d'impresa le somme prelevate a carico degli utili o delle riserve di utili dall'imprenditore o dai soci. Tali somme sarebbero state tassate secondo le ordinarie regole Irpef nella dichiarazione personale dei redditi dell'imprenditore e dei soci.

regimi fiscali di favore. L'anticipazione del regime forfetario nella Legge di stabilità 2015, oltre a essere viziata da soglie di ricavi per l'accesso al regime (troppo basse) e da un'imposta sostitutiva del 15% (troppo alta), è solo una parte del disegno più complesso di riforma dei regimi fiscali scritto tra le righe della Legge delega"[57]; disegno che avrebbe portato un riordino sistematico dei regimi fiscali.

2.1 Confronto delle Leggi delega 23/2014 e 111/2023

Iniziamo adesso col fare un confronto tra le due Leggi delega per cercare di capire qual è stata l'evoluzione del concetto di *tax compliance* da parte del nostro legislatore.
Innanzitutto vediamo che la Legge delega 111/2023 è molto più strutturata rispetto alla 23/2014, in quanto al suo interno ha ventitré articoli – rispetto ai sedici iniziali della 23/2014 – suddivisi in cinque Titoli a loro volta composti da una serie di Capi.

2.1.1 Lo Statuto dei diritti del contribuente

Il primo Titolo della 111/2023 va a introdurre, nel Capo I, quelli che sono i principi generali e i termini di attuazione della riforma del sistema tributario nazionale; nel Capo II, con l'introduzione del Decreto legislativo del 30 dicembre 2023, n. 219 di attuazione di delega fiscale in materia di revisione dello Statuto dei diritti del contribuente, invece, a differenza della Legge delega 23/2014 che non lo contemplava, vengono previsti una serie di principi e criteri direttivi specifici per la modifica dello Statuto cui il Governo deve attenersi nell'esercizio della delega.

I principi ai quali l'art. 4 del suddetto decreto fa riferimento sono:

- **Lett. a**: rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa;
- **Lett**. **b**: valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto;
- **Lett. c**: razionalizzare la disciplina degli interpelli;

[57] Cfr. A. Trevisani, "*Regime forfetario: perché e dove è necessario un intervento legislativo*", in *Corriere Tributario*, 2015, p. 4605.

- **Lett**. **d**: disciplinare l'istituto della consulenza giuridica;
- **Lett**. **e**: prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario;
- **Lett**. **f**: prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità;
- **Lett**. **g**: prevedere una disciplina generale delle invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione;
- **Lett**. **h**: potenziare l'esercizio del potere di autotutela;
- **Lett**. **i**: istituire il Garante nazionale del contribuente e definirne i compiti, con contestuale soppressione del Garante del contribuente, operante presso ogni direzione delle entrate regionale e delle province autonome.

Al fine di dare attuazione ai suddetti principi, sono state effettuate delle modifiche su diverse disposizioni dello Statuto del contribuente e sono state introdotte delle nuove disposizioni.

In particolare, in attuazione del principio di cui all'art. 4, coma 1, lett. *a*), è stato modificato l'art. 7 dello Statuto del contribuente, mediante l'indicazione, nella motivazione dei provvedimenti amministrativi, anche dei mezzi di prova. Viene specificato, altresì, che i fatti o i mezzi di prova a fondamento del provvedimento non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore provvedimento, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze. È stato valorizzato il principio di legittimo affidamento del contribuente e il principio della certezza del diritto, di cui all'art. 4, lett. *b*) della legge delega, il quale trova immediato conforto nell'ulteriore principio, contenuto nell'art. 3, comma 1, lett. *a*) della legge delega secondo cui occorre "*garantire l'adeguamento del diritto tributario nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione Europea, tenendo anche conto dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in materia tributaria*", atteso proprio dalla giurisprudenza comunitaria provengono impulsi significativi per una maggiore tutela del principio della certezza del diritto e dell'affidamento.

In attuazione di tale principio e criterio direttivo è stato, in primo luogo, modificato l'art. 1, comma 1 dello Statuto, rafforzando la funzione dello Statuto dei diritti del contribuente quale legge generale tributaria, sostituendo il riferimento all'attuazione dei soli principi artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione con quello ai principi costituzionali, nonché ai principi dell'ordinamento dell'Unione Europea e alla Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo. Inoltre, sempre in attuazione del principio dell'affidamento, viene specificato che le norme dello Statuto costituiscono criteri di interpretazione adeguatrice della legge tributaria.

In secondo luogo, sono state apportate significative modifiche a numerose disposizioni statutarie, resesi necessarie da un lato a seguito dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte costituzionale, della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e della CEDU, dall'altro a seguito di alcune interpretazioni restrittive adottate dalla giurisprudenza nazionale.

Al fine di dare attuazione al principio e criterio direttivo inerente la razionalizzazione della disciplina degli interpelli di cui all'art. 4, comma 1, *lett*. *c*) della legge delega, è stato integralmente modificato l'art. 11 dello Statuto del contribuente, il quale contiene l'indicazione delle singole tipologie di interpello che il contribuente può presentare all'Amministrazione finanziaria (*i.e*. Interpretativo, qualificatorio, antiabuso, disapplicativo, probatorio riservato ai soggetti aderenti al regime di Adempimento collaborativo e ai soggetti che presentano istanze di interpello sui nuovi investimenti, interpello ai sensi e per gli effetti dell'art. 24-*bis* del Tuir).

La disciplina contiene, altresì, delle disposizioni volte a ridurre il ricorso alla disciplina dell'interpello, in attuazione della legge delega che, oltre a prevederne la razionalizzazione, ne ha disposto anche una riduzione. Si specifica che la presentazione delle istanze di interpello è subordinata al versamento di un contributo unificato destinato a finanziare iniziative per implementare la formazione del personale delle agenzie fiscali.

Per attuare il principio e criterio direttivo inerente alla disciplina dell'istituto della consulenza giuridica di cui all'art. 4, comma 1, lett. *d*) della legge delega, è stato introdotto l'art. 10-*octies* nel quale l'istituto è stato disciplinato al fine di garantire

l'individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie riferite a problematiche di carattere generale, che non riguardano singoli contribuenti.

Al fine di dare attuazione al principio e criterio direttivo concernente la previsione di una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità, di cui all'art. 4, comma 1, lett. *f*) della legge delega, è stato introdotto l'art. 6-*bis* nello Statuto del contribuente, mediante il quale viene fornita una disciplina generale e organica del principio del contraddittorio in ambito tributario, riconoscendone l'applicazione generale in materia tributaria, salvo specifiche eccezioni, adeguando la protezione dei diritti fondamentali dei contribuenti agli standard di tutela internazionali e a quelli applicabili in base al diritto dell'Unione Europea e rispettando i canoni interpretativi del giusto processo appiccati alla materia tributaria dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo.

Al fine di dare attuazione al principio e criterio direttivo concernente la previsione di una disciplina generale delle invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione di cui all'art. 4, comma 1, lett. *g*) della legge delega sono stati introdotti gli articoli 7-*bis*, 7-*ter*, 7-*quater*, 7-*quinquies* e 7-*sexies*, che andranno a costituire il corpo organico delle regole delle invalidità tributarie.

Mediante tali disposizioni si vuole delineare un sistema "duale" delle invalidità tributarie, articolato nei regimi generali della "nullità" in senso proprio (art. 7-*ter*) e della "annullabilità" (art. 7-*bis*), cui si affianca – ma in via residuale ed eccezionale – una ipotesi di "irregolarità" (art. 7-*quater*) che, come tale, non rientra nei regimi di "invalidità" propriamente detti (questi essendo per definizione finalizzati alla elisione degli effetti giuridici e/o materiali degli atti "viziati"); infine viene introdotta una disciplina specifica del vizi dell'attività istruttoria (art. 7-*quinquies*) e della notificazione degli atti impositivi e della riscossione (7-*sexies*).

Al fine di dare attuazione al principio e criterio direttivo concernente il potenziamento dell'esercizio del potere di autotutela, di cui all'art. 4, comma 1, lett. *h*) della legge delega, mediante gli articoli l'art. 10-*quarter* e 10-*quinquies* sono stati disciplinati, rispettivamente, l'esercizio del potere di autotutela obbligatoria e di autotutela facoltativa.

Con riferimento al potere di autotutela obbligatoria, viene previsto che l'Amministrazione proceda all'annullamento in tutto o in parte di atti impositivi ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di errori da cui emerga una manifesta illegittimità dell'atto, quale l'errore di persona, l'errore di calcolo, l'errore sull'individuazione del tributo, l'errore materiale del contribuente.

Al di fuori dei casi in cui l'Amministrazione è obbligata a procedere ad annullamento in autotutela, rimane fermo il suo potere discrezionale di annullamento dell'atto, anche senza necessità di istanza di parte, sia in pendenza di giudizio che nel caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione.

Al fine di dare attuazione al principio e criterio direttivo concernente l'istituzione del Garante nazionale del contribuente e definirne i compiti, con contestuale soppressione dei Garanti del contribuente operanti presso ogni direzione delle entrate regionale e delle province autonome, di cui all'art. 4, comma 1, lett. *i*) della legge delega, si è provveduto a modificare l'art. 13 dello Statuto. È stata, dunque, istituita la figura del Garante nazionale del contribuente, quale organo monocratico, individuato dal Ministro dell'economia e delle finanze tra soggetti tratti dalle categorie dei magistrati, professori universitari, notai, avvocati, dottori commercialisti e ragionieri, avente sede in Roma e ne è stata prevista la durata in carica in quattro anni, rinnovabili una sola volta.

2.1.1.1 Novità in materia dell'obbligo di motivazione e della prova

In linea generale il potenziamento dello statuto dei diritti del contribuente passa attraverso il rafforzamento dell'obbligo di motivazione, con l'imposizione della necessità di indicare gli elementi di prova. Dobbiamo fare infatti una distinzione tra la motivazione dell'atto di accertamento e la prova della fondatezza della pretesa tributaria; mentre la prima deve sussistere nell'atto di accertamento, la prova e in particolare i suoi elementi possono essere prodotti solo nell'eventuale sede processuale[58].

[58] Cfr. sentenze della Cassazione n. 20428 del 2020 e la n. 27708 del 2022.

Per quanto riguarda la natura della motivazione la giurisprudenza di legittimità ancora non è unanime tra la concezione processuale della stessa, alla stregua di mera *provocatio a opponendum*, di tal che l'assolvimento dell'obbligo in esame deve essere valutato anche alla luce dei motivi di ricorso del contribuente[59], e la sua valorizzazione - di gran lunga preferibile sotto il profilo sistematico e che sembra prevalere nelle pronunce più recenti - come requisito di legittimità del provvedimento impositivo, la cui mancanza è sanzionabile tramite nullità dell'atto, prescindendo da quello che è il contenuto del ricorso[60].

La critica che viene fatta a questa suddivisione riguarda, per quanto riguarda la concezione processuale della natura della motivazione, il fatto che l'ente impositore deve fornire prima di tutto a sé stesso la dimostrazione della fondatezza del proprio operato, procurandosi la documentazione a supporto della pretesa già in fase istruttoria[61].
Le prove, quindi, non devono essere ricostruite in sede processuale, bensì devono già preesistere quando l'atto di accertamento viene formulato[62].
Dai fatti appena esposti si può arrivare alla conclusione che la distinzione tra prova e motivazione, sotto un profilo strettamente formale, non esiste; in particola tale distinzione viene smentita dalle nostre norme del diritto positivo[63].

---

[59] Cfr. sentenza della Cassazione n. 28398 del 2018.

[60] Cfr. sentenze della Cassazione n. 30039 del 2018, la n. 31076 del 2021 e la 31575 del 2021.

[61] Cfr. sentenza della Cassazione n. 27554 del 2020: "*È altrettanto utile rammentare che il fondamento dell'atto impositivo va ricondotto ai motivi che lo supportano. Ciò implica che l'Ente impositore abbia già raccolto prove in sede d'accertamento, senza le quali non potrebbe certo sostenere la fondatezza della sua pretesa, le cui ragioni vanno dunque ancorate a elementi che convincano, essa per prima, della legittimità dell'obbligazione fiscale del contribuente. A tal fine in dottrina si afferma che prima che nel processo il problema della prova si pone nel procedimento amministrativo, ove l'Amministrazione ha l'onere di acquisire la prova dei fatti, sui quali si basa il provvedimento.*"

[62] Un caso potrebbero essere gli accertamenti induttivi; l'Ufficio, infatti, se nell'atto di rettifica non indica com'è stata determinata la percentuale di ricarico (sulla base di quale platea di soggetti interessati, tipologia di attività esercitata, dimensioni aziendali e così via) menoma il diritto di difesa del contribuente, non assolvendo all'obbligo di motivazione, poiché non espone compiutamente le ragioni giuridiche della pretesa.

[63] Cfr. l'art. 56 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633: "*Negli avvisi relativi alle rettifiche* […] *devono essere indicati specificatamente a pena di nullità, gli errori, le omissioni* […] *su cui è fondata la rettifica e i relativi elementi probatori.*" e l'art. 16 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472: "*L'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità* […]."

In merito è stata proposta la trasposizione dall'ordinamento processuale anglosassone della differenza tra "*evidence*" e "*proof*", "laddove con il primo termine si intende l'indicazione degli elementi sui quali si fonda il convincimento di colui che promuove l'azione, il quale deve dunque darne notizia prima dell'avvio del processo, e con il secondo l'esito della valutazione dei suddetti elementi che si forma nel dibattimento giudiziale. Alla luce di tale prospettiva interpretativa, dunque, l'Amministrazione finanziaria sarebbe obbligata a evidenziare sin nella formazione del provvedimento impositivo i documenti che sono a fondamento della rettifica (*evidence*), salvo poi, in sede di giudizio, sottoporli allo scrutinio del giudice che ne dovrà valutare l'attendibilità (così ottenendosi la commutazione dell'*evidence* in *proof*)."[64]

In tale assetto interpretativo è intervenuta la riforma fiscale che ha stabilito al comma 5-*bis* dell'art. 7, D.lgs. 546/1992 chiarendo che "*l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato*", segnando quindi una sorta di continuità tra la fase procedimentale e quella processuale. In conclusione, la delega rappresenta un'evoluzione naturale di questo dibattito interpretativo[65], in particolare nel già richiamato art. 4, primo comma, lettera *a*) si stabilisce che nell'obbligo di motivazione è anche ricompresa "*l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa*", infatti l'effettiva esibizione dei documenti richiamati nell'atto impositivo potrà essere rinviata alla sede processuale, oppure in risposta a un'apposita istanza di accesso agli atti del contribuente.

2.1.1.2 Il diritto di accesso del contribuente

Gli uffici si vedranno ampliati i loro obblighi di *disclosure* a causa dell'obbligo di indicazione dei mezzi di prova già nel corpo della motivazione, l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale e l'introduzione di un procedimento d'accesso specifico per la materia tributaria

[64] G. M. Cipolla, "*La prova tra procedimento e processo tributario*", Padova, Cedam, 2005, pp. 310 e ss.

[65] La giurisprudenza si era già espressa sull'argomento, in particolare la sentenza della Cassazione del 20 gennaio 2016, n. 955 sottolineava che la sola motivazione, in mancanza della prova dei fatti accertati, non può valere a superare le contestazioni mosse dal contribuente che afferivano proprio all'esistenza e alla idoneità dei fatti da lui compiuti.

Facendo riferimento al profilo dell'accesso specifico sopra menzionato, occorre ricordare che il diritto di accesso previsto dalla Legge 241/1990 non riguarda, per espressa previsione dell'art. 24 della stessa legge, la materia tributaria.
Nonostante ciò la giurisprudenza del Consiglio di Stato è ferma nel "*consentire l'accesso agli atti relativi al procedimento di riscossione*"[66], quali "*cartelle di pagamento e relate di notifica, nonché agli atti relativi ai procedimenti, purché già conclusi*"[67].
Questa è una facoltà che si colloca all'inizio del procedimento, nel momento in cui l'atto impositivo è già stato emesso; a riguardo il Regolamento dell'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 24 della Legge n. 241 del 1990 "*sottrae dall'accesso tutti gli atti preparatori ed endoprocedimentali da cui scaturiscono attività di liquidazione, accertamento e gestione dei tributi, nonché, ad esempio, le segnalazioni usate come fonte d'innesco*"[68].

La disciplina sopra esposta non risulta conforme alla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, la quale con la sentenza del 16 ottobre 2019, causa C-189/18, denominata *Glencore*, con riferimento ai tributi armonizzati, delibera che il diritto del contribuente di conoscere gli elementi, inclusi i documenti relativi a procedimenti relativi a soggetti diversi da quello indagato, sui quali viene fondata la decisione negativa dell'amministrazione deve avvenire già nel corso del procedimento.
La disciplina introdotta dalla Legge 211/2023 avrà quindi il compito di rimuovere ogni preclusione di natura generale alla conoscenza di atti sui quali il contribuente potrebbe fondare la propria difesa e così contribuire alla realizzazione del giusto processo tributario.

2.1.1.3 Il contraddittorio preventivo

Il nuovo art. 6-*bis* dello Statuto introduce importanti principi rispetto alla legge delega del 2014, mai attuata. Innanzitutto, collega il contraddittorio con l'emissione di qualsiasi

[66] Consiglio di Stato sentenza del 13 aprile 2021, n. 3048.

[67] Consiglio di Stato sentenza del 4 maggio 2021, n. 3492.

[68] Art. 15 del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 4 agosto 2020, n. 280693.

atto impugnabile, imponendo all'amministrazione l'obbligo di valutare effettivamente i contributi difensivi del contribuente e di darne conto nella motivazione. Inoltre, stabilisce un periodo per garantire una partecipazione effettiva e informata del contribuente. Per la prima volta, si parla di diritto di accesso del contribuente, e la violazione del contraddittorio comporta l'annullamento dell'atto finale, indipendentemente dall'effettivo contributo del contribuente.

Il diritto al contraddittorio, come costruito nell'art. 6-*bis*, ha una funzione sia difensiva sia partecipativa, rispondendo ai principi costituzionali di imparzialità e buon andamento. Riferendosi a tutti gli atti impugnabili, permette di costruire una teoria generale del procedimento tributario applicabile sia ai procedimenti ablatori sia a quelli pretensivi; tuttavia, il decreto attuativo del 24 aprile 2024 esclude troppi atti dal contraddittorio, anche se in alcuni casi esclusi il contraddittorio potrebbe avvenire con modalità diverse da quelle previste dalla norma statutaria.

Dopo il D.lgs. 219/2023, ci sono state preoccupazioni e interrogativi sul rapporto tra il nuovo Statuto e altre normative, come il decreto delegato sull'attività accertativa. Alcune incongruenze dell'art. 6-*bis* sono emerse e rischiano di essere accentuate da norme successive e interpretazioni. La questione principale rimane come far prevalere i principi dello Statuto su normative specifiche che ne riducono la portata innovativa.
Con il D.lgs. 13/2024, il contraddittorio è stato integrato nel procedimento di adesione, creando ambiguità tra alternatività e assorbimento. Il ministero ha poi ulteriormente complicato la situazione con un atto di indirizzo che ha ritardato l'operatività dell'art. 6-*bis* fino all'entrata in vigore della nuova disciplina dell'accertamento. Il recente Decreto Legge 39/2024 ha ratificato questo differimento, evidenziando una tendenza burocratica e rigida che complica ulteriormente la normativa.
"*Perché l'effettività del diritto al contraddittorio prevalga su ogni altra considerazione e possa essere riconosciuta dal giudice tributario, sarà necessario un approccio interpretativo coraggioso, che restituisca all'articolo 6-bis quella funzione di norma di principio, dotata di valenza adeguatrice rispetto alle altre disposizioni successive o coeve, in modo tale che il contribuente sappia di essere comunque garantito e l'amministrazione non debba temere conseguenze invalidanti se assicura, anche extra ordinem, una partecipazione tempestiva.*

Ad esempio, sarebbe sbagliato se l'alternativa tra osservazioni e istanza di adesione venisse esasperata e letta in senso formalistico, quasi che si aprano per il contribuente strade divergenti. L'accertamento con adesione è infatti basato sul contraddittorio, ossia su elementi addotti dal contribuente e accettati dall'amministrazione, così come uno dei possibili esiti del contraddittorio è certamente quello di pervenire alla formazione di un atto impositivo condiviso. Occorre evitare che, distratti dalla difficoltà di gestire questo ingorgo di tempistiche e di crocevia, entrambe le Parti perdano di mira l'obiettivo centrale, ossia un atto di accertamento (autoritativo o consensuale) conforme all'effettiva capacità contributiva; obiettivo che è nell'interesse generale anche sotto il profilo della deflazione delle liti. Dovrà, pertanto, prevalere – almeno, questo è l'auspicio, che dovrebbe accomunare tutti coloro che auspicano una riuscita effettiva della riforma – il principio del diritto al contraddittorio, anche disapplicando o forzando le regole di dettaglio: in particolare, se veramente questa nuova disciplina deve cambiare il rapporto Fisco – contribuente, le Parti dovranno tenerne conto in tutta la loro azione.
Nel dettaglio, occorrerà un comportamento degli uffici che, più di quanto accade attualmente, sia propenso a chiudere in via consensuale il procedimento di accertamento e che, per quanto possibile, eserciti i poteri di controllo e di accertamento ben prima dell'approssimarsi della decadenza. Se questo non accadrà, e i contribuenti saranno indotti a non partecipare in alcun modo o a limitarsi a osservazioni, è prevedibile che, causa anche la scomparsa della mediazione, i ruoli delle corti di giustizia tributaria tornino a ingolfarsi."[69]

Riprendendo quanto detto precedentemente, il D.lgs. 219/2023 introduce novità in materia di contraddittorio endoprocedimentale e di diritto del contribuente ad accedere agli atti del procedimento prima dell'emanazione dell'atto impositivo.
Nel già menzionato art. 6-*bis* dello Statuto, viene sancito il diritto generale del contribuente, con riferimento a ogni imposta, anche degli enti locali, al contraddittorio amministrativo[70] e viene innovativamente previsto il diritto di accesso.

[69] M. Basilavecchia, "*Accertamento conforme alla capacità contributiva*", *Il Sole 24 Ore*, 16 maggio 2024, pp. 11-12.

[70] Con contestuale abrogazione del diritto alla presentazione di osservazioni difensive al processo verbale di constatazione (*ex* art. 12, comma 7, Statuto).

L’art. 6-bis, comma 1, dello Statuto sancisce il diritto – a fronte della sanzione di annullabilità dell’atto impositivo – del contribuente a un contraddittorio che deve precedere la notifica di “*tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi gli organi della giustizia tributaria*”. Il contraddittorio deve essere “*informato ed effettivo”* e indubbiamente l’informazione sui rilievi che l’amministrazione intende muovere al contribuente è un elemento essenziale ai fini della “*anticipata difesa*” che il contraddittorio consente. La conoscenza degli atti su cui l'Amministrazione fonda le proprie pretese è essenziale per il contribuente e ora è resa possibile tramite il diritto di accesso. Secondo l'art. 6-*bis*, il contribuente deve essere informato dei rilievi dell'Amministrazione mediante la comunicazione di uno «*schema di atto*» impositivo.
Tuttavia, l’art. 6-*bis*, comma 2, stabilisce che il diritto al contraddittorio non si applica a una serie di casi, inclusi “*gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni definiti con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze*”. Il decreto del 24 aprile elenca specifici atti esclusi dal contraddittorio obbligatorio, come gli accertamenti parziali *ex* art. 41-*bis* del D.P.R. 600/1973, ma solo se “*predisposti esclusivamente sulla base dell’incrocio di dati*”. Questa espressione non è presente nell’art. 41-*bis* e potrebbe causare dubbi interpretativi, specialmente con l'aumento dell'uso dell'intelligenza artificiale da parte dell’Amministrazione finanziaria.

La disciplina procedimentale del contraddittorio, inclusa quella riguardante lo «schema di atto», è stata inserita nel D.lgs. 218/1997, relativo all'adesione del contribuente all'accertamento, e non nella disciplina dell'accertamento delle singole imposte come originariamente previsto. Secondo il nuovo comma 2-*bis* dell’art. 1 del D.lgs., lo schema include, oltre all'invito a presentare osservazioni, anche quello a formulare un'istanza per la definizione dell'accertamento con adesione, in alternativa alle osservazioni.

L’art. 7 del D.L 39/2024 ha uniformato la data di entrata in vigore dell’art. 6-*bis* e della nuova disciplina dell’adesione all’accertamento, posticipando l'entrata in vigore dell’art. 6-*bis* al 30 aprile 2024.

“*In primo luogo, secondo l’articolo 6-bis, il diritto al contraddittorio dovrebbe essere esercitabile anche in ordine al diniego (tacito o espresso) di rimborso, dato che avverso tale diniego è consentito il ricorso al giudice tributario. Il legislatore delegato non ha*

però disciplinato le relative modalità di esercizio: in particolare, non viene sancito l'obbligo dell'ufficio di predisporre uno «schema di atto» anche per il diniego di rimborso e, più a monte, non viene minimamente modificata la disciplina del silenzio-rifiuto. Sotto questo profilo, la delega sembra, dunque, essere rimasta inattuata.

In secondo luogo, si deve notare lo spostamento dell'oggetto della tutela rispetto all'articolo 12, comma 7, Statuto, contestualmente abrogato: quest'ultimo collocava il contraddittorio, da attuarsi mediante le osservazioni, a valle del compimento dell'attività istruttoria (dopo il processo verbale di constatazione), mentre il nuovo principio lo colloca appena a monte, e in stretta prossimità, dell'emissione dell'atto impositivo, prevedendo che l'ufficio debba notificare al contribuente uno schema di atto che, come le prime esperienze insegnano, è un vero e proprio atto impositivo sotto diverso nome.

Si potrebbe ritenere non particolarmente rilevante questa circostanza, dato che il contraddittorio si colloca in un momento logicamente e cronologicamente intermedio tra l'attività istruttoria e l'emissione (eventuale) dell'atto impositivo: tuttavia l'esplicita, anche se non esclusiva, finalizzazione del contraddittorio all'adesione all'accertamento implica un radicale spostamento di prospettiva della sua funzione, che passa dall'ambito difensivo a quello di collaborazione all'attività impositiva. Infine, la disciplina del diritto di accesso appare meritevole di una rimeditazione. L'articolo 6-bis, comma 3, lo pone infatti letteralmente in termini alternativi rispetto alla presentazione delle osservazioni, prevedendo che l'ufficio assegni al contribuente un termine non inferiore a 60 giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni «ovvero», su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. Pertanto l'accesso non è affatto finalizzato a un contraddittorio informato, ma appare a esso alternativo.

Né si dica che l'uso della disgiuntiva è un mero refuso o è suscettibile di interpretazione in bonam partem, perché manca nello Statuto o altrove qualsiasi previsione di un prolungamento, o meglio sospensione, dei termini per proporre le controdeduzioni nel caso in cui sia stato richiesto l'accesso e finché esso non sia stato consentito: ciò dimostra chiaramente che, per il legislatore, controdeduzioni e accesso non possono cumularsi."[71]

[71] L. Salvini, "*Diritto di accesso agli atti ricondotto ad alternativa*", *Il Sole 24 Ore*, 16 maggio 2024, p. 14.

In conclusione, riassumendo quanto sopra esposto, il nuovo art. 6-*bis* dello Statuto introduce rilevanti novità rispetto alla Legge delega del 2014, impone all'amministrazione di valutare e motivare i contributi difensivi del contribuente prima di emettere qualsiasi atto impugnabile, garantendo un periodo di partecipazione informata del contribuente. Viene anche sancito il diritto del contribuente di accedere agli atti del procedimento, e la violazione del contraddittorio comporta l'annullamento dell'atto finale.

Nonostante le innovazioni, il decreto attuativo del 2024 esclude numerosi atti dal contraddittorio, e ci sono preoccupazioni su come far prevalere i principi dello Statuto su altre normative. Con il D.lgs. 13/2024, il contraddittorio è stato integrato nel procedimento di adesione, creando ambiguità.

Per garantire l'effettività del contraddittorio, sarà necessaria un'interpretazione coraggiosa che valorizzi i principi dello Statuto, evitando approcci formalistici che potrebbero ingolfare le corti di giustizia tributaria.

2.1.1.3 Introduzione della disciplina dell'invalidità degli atti impositivi

Le regole generali del procedimento amministrativo, delineate dalla Legge 7 agosto 1990, n. 241, non sempre trovano spazio in materia tributaria; in particolare negli articoli 21-*septies* e 21-*octies* della suddetta legge, si sancisce le cause di nullità e annullabilità dei provvedimenti amministrativi.
Si è sempre sostenuto che la nullità stabilita dalle disposizioni tributarie vado in realtà qualificata come annullabilità dell'atto, comportando che gli eventuali vizi dell'atto non potranno essere rilevati d'ufficio dal giudice ma dovranno essere tempestivamente e puntualmente eccepiti dal contribuente.

Allo stato attuale è indubbio se sono mutabili dal procedimento amministrativo la sanatoria dei vizi formali per gli atti a contenuto vincolato, cioè quegli atti che non potrebbero avere un contenuto diverso da quello previsto dalla legge o regolamenti, e le cause di nullità assoluta dell'atto per gravi violazioni di legge, quali ad esempio la violazione del giudicato; in tal senso la Cassazione si esprime intervenendo in tema di atti

impugnabili nel processo tributario statuendo che è "*nullo il diniego di autotutela opposto dall'Amministrazione finanziaria a un'istanza del contribuente che si ponga in contrasto con il giudicato formatosi in precedenza sulle medesime annualità*" [72] e in particolare "*il potere che ha la pubblica amministrazione di formarsi unilateralmente gli atti impositivi o esattivi trova un limite nel caso in cui quello stesso rapporto soggettivo e oggettivo sul quale quegli atti vadano a incidere sia stato oggetto di un precedente o successivo giudicato*"[73].

Nel giudicato precedente l'atto impositivo o esattivo che si ponesse in contrasto con la *regula iuris* giudizialmente e irritrattabilmente affermata sarebbe nullo[74], mentre nel caso di giudicato successivo, l'atto impositivo o esattivo in contrasto con quella *regula iuris* resterebbe definitivamente privato della sua efficacia, diventando, di fatto, inefficace.

Con l'attuazione della delega si dovrebbe dunque introdurre una disciplina generale sulle cause di invalidità degli atti analoga a quella recata nella legge 241/1990, specifica per la materia tributaria, che dovrebbe pertanto superare le regole stabilite per il procedimento amministrativo.

2.1.1.4 Il principio di legittimo affidamento, la certezza del diritto e la riforma degli interpelli

La Legge delega, senza scendere nel dettaglio, si propone di valorizzare i principi di legittimo affidamento di cui all'art. 10 dello Statuto, che esprime un principio generale del diritto ed è attualmente oggetto di una duplice tutela.

Il secondo comma dell'art. 10 dello Statuto vieta, al di fuori dalla procedura di interpello, di richiedere sanzioni e interessi ai contribuenti che, riponendo affidamento nell'attività interpretativa dell'Amministrazione finanziaria, si siano conformati alle indicazioni generali di prassi. Talvolta è direttamente l'Amministrazione finanziaria, in presenza di

[72] Cassazione ordinanza n. 18241 del 27 giugno 2023.

[73] *Ibid*.

[74] Cfr., in ambito processuale amministrativo, gli artt. 114 C.P.A. e 21-*septies*, comma 1, della Legge n. 241 del 1990.

mutamenti *in peius*, a consentire il ravvedimento con il versamento delle sole maggiori imposte[75].

Il rafforzamento del legittimo affidamento deve essere letto unitamente a un'altra previsione della delega, ossia l'art. 20, lettera *c*), n. 5, che esclude l'applicazione delle sanzioni nei confronti dei contribuenti che presentino una dichiarazione integrativa per conformarsi a successivi documenti di prassi dell'Amministrazione, purché, la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione della norma tributaria.

"*Bisogna rilevare che il delegante sembra non aver considerato che il contrasto tra indicazioni di prassi è proprio uno dei cd. indici sintomatici dell'obiettiva incertezza, situazione che già oggi comporta la disapplicazione delle sanzioni*"[76].

L'obiettivo di rafforzamento della certezza del diritto potrebbe costituire l'occasione per uniformarsi alle indicazioni della Corte di Giustizia Europea, secondo cui, "*in tema di Iva, il legittimo affidamento riposto nei provvedimenti di prassi impedisce all'Amministrazione di richiedere non solo le sanzioni, ma anche le stesse imposte*"[77].

Potrebbe essere inoltre prevista un'esplicita regola che consenta al giudice, se del caso, di rilevare in ogni grado di giudizio, e anche in assenza di un'espressa e tempestiva domanda di parte, l'esistenza di condizioni di incertezza e la formazione di un legittimo affidamento.

Il secondo, e più intenso, livello di tutela, è quello che la legge prevede a beneficio di coloro che abbiano ottenuto una risposta favorevole a un'istanza di interpello.

L'art. 11, comma 3, dello Statuto, stabilisce in tal caso che la risposta positiva, o il silenzio, che ricordiamo avere valore di assenso, non possano essere più rimessi in discussione, se non espressamente e *pro futuro*; infatti è stata prevista la nullità dei provvedimenti impositivi o sanzionatori difformi dalla risposta.

Vorrei, brevemente, fare una parentesi sul diritto al silenzio, già citato nel paragrafo 2.1.1.3.1; questa tipologia di diritto si concretizza nel riconoscimento dell'autodifesa

[75] Cfr. risoluzione Agenzia delle Entrate del 2 aprile 2019, n. 40/E.

[76] Cfr. ordinanza Cassazione 15 marzo 2023, n. 9055 e successivamente gli artt. 10 comma 3 dello Statuto, 6 comma 2 del Dlgs 472/1997 e 8 del Dlgs 546/1992.

[77] Cfr. sentenza C-181/04 denominata "*Elmeka*".

passiva nelle due declinazioni del diritto della persona, la prima riguarda il *nemo tenetur se detegere*, ossia il diritto a non contribuire alla propria incriminazione, mentre la seconda attiene al diritto a non essere costretto a rendere dichiarazioni di natura confessoria. È un tema del diritto punitivo che si fonda su molti articoli[78] e secondo la Corte costituzionale, che si è espressa varie volte sull'argomento[79], tali norme "*si integrano, completandosi reciprocamente nella interpretazione, [nella definizione dello standard di tutela delle condizioni essenziali del diritto di difesa di fronte a un'accusa suscettibile di risolversi nell'applicazione di sanzioni a contenuto comunque punitivo, che non possono non comprendere il diritto a] non essere costretto a deporre contro se stesso*"[80].0

L'esercizio del diritto al silenzio è collocato nel momento in cui l'autorità è alla ricerca della prova, circostanza che segue la violazione sanzionata, quindi all'interno della riforma prevista dalla Legge delega, si poteva ipotizzare l'introduzione del diritto del contribuente al silenzio, o meglio, del diritto a "non contraddire". Tuttavia, ciò non è avvenuto, almeno esplicitamente, né è previsto dalle norme attuative finora elaborate. Queste norme, nonostante l'assenza di una specifica menzione del diritto al silenzio nella Legge 111/2023, avrebbero comunque potuto sancirne l'esistenza, poiché tale diritto costituisce una garanzia preliminare al diritto al contraddittorio e lo presuppone.

Il silenzio del legislatore sul tema non è chiaro, le ipotesi sono molte, tuttavia basti pensare ad esempio che l'esperienza giurisprudenziale maturata fino a questo momento ha riguardato "*l'esercizio del diritto al silenzio, quando destinatario del trattamento sanzionatorio sia lo stesso titolare del diritto al silenzio laddove, invece, potrebbero darsi casi in cui l'interesse al silenzio possa sorgere in ragione di ricadute negative in capo a un soggetto diverso da quello sanzionato*"[81].

---

[78] *Id*. art. 24 Costituzione, art. 6 Cedu, artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Ue e così via.

[79] Ordinanza 10 maggio 2019, n. 117; sentenza 30 aprile 2021, n. 84; sentenza 5 giugno 2023, n. 111.

[80] Art. 14, par. 3, lett. *g*) del Patto internazionale sui diritti civili e politici.

[81] Corte di Cassazione, sentenza n. 6786 del 10 febbraio 2022 la quale ha riconosciuto come il diritto al silenzio, quale espressione del diritto di difesa e garanzia del giusto processo, trovi applicazione non soltanto nei procedimenti penali ma anche in quelli amministrativi interni degli Stati membri dell'UE, qualora in questi ultimi siano applicabili sanzioni c.d. "punitive". Richiamando i principi fissati dalle Corti sovranazionali, la Cassazione ha precisato che il diritto al silenzio è limitato al caso in cui il diritto interno preveda una sanzione punitiva nei confronti del titolare del diritto di tacere.

La materia degli interpelli è una di quelle sulle quali la delega fiscale inciderà maggiormente rispetto alla 23/2014, l'intento del legislatore, che prende in esame esclusivamente gli interpelli di tipo ordinario e antielusivo, tralasciando quello probatorio e il disapplicativo, è quello di ridurre il ricorso a tale strumento, ritenuto evidentemente inflazionato.

A tal fine, si intende sistematizzare le interpretazioni attraverso un maggiore utilizzo di provvedimenti interpretativi di natura generale, inclusi quelli riguardanti l'abuso del diritto, che saranno emanati anche dopo un'interlocuzione preventiva con associazioni di categoria e ordini professionali, superando i limiti attualmente imposti dall'ultimo comma dell'art. 11 dello Statuto[82].

L'aumento dei provvedimenti generali sarà bilanciato da un filtro più rigoroso per l'ammissibilità delle istanze individuali. Inoltre, per le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni (come quelli attualmente soggetti agli "Isa"), l'accesso all'interpello sarà subordinato all'impossibilità di ottenere risposte scritte tramite servizi di interlocuzione rapida, che saranno realizzati anche con l'uso di tecnologie digitali e intelligenza artificiale. "*Si tratta di un modello già impiegato in altri Paesi come gli Stati Uniti e la Spagna; resta da comprendere se anche le risposte fornite dai chat bot potranno essere considerate vincolanti, se, e con quale modalità, sarà consentito ottenere un riesame da parte di funzionari intese come persone vere e proprie, e quali potranno essere le conseguenze di una descrizione "lacunosa" della situazione di fatto, giacché mentre il funzionario può chiedere di integrare la documentazione, ai sensi dell'articolo 4 del D.lgs. 156/2015, il chat bot potrebbe non essere sufficientemente addestrato*"[83].

È inoltre evidente il rischio di un'interpretazione assai "conservativa", che si limita a rielaborare precedenti senza considerare le ulteriori argomentazioni dei contribuenti. È prevista, inoltre, l'introduzione di un contributo, da graduare in relazione a parametri quali la tipologia di contribuente o il valore della questione oggetto dell'istanza (che non sempre è possibile determinare), che confluirà in un fondo destinato alla formazione continua del personale delle agenzie fiscali.

[82] Quali norme di recente interpretazione, assenza di precedenti chiarimenti, ripetitività delle istanze, comportamenti non uniformi degli uffici e, in via residuale, interesse generale.

[83] L. De Stefani, "*Guida alla riforma fiscale*", Il Sole 24 Ore, settembre 2023, p. 153.

Il modello, come indicato anche nella relazione alla delega, è quello degli accordi preventivi (APA) per le imprese con attività internazionale (art. 31-*ter* del D.P.R. 600/1973); l'ammissione alla richiesta di tali accordi è subordinata al pagamento di una "commissione" determinata in base al fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il richiedente. Inoltre, durante l'esame presso la Camera, è stato introdotto un nuovo principio di delega volto a disciplinare l'istituto della consulenza giuridica, distinguendolo dall'interpello e definendone presupposti, procedure ed effetti.

2.1.1.5 Il nuovo garante del contribuente

Durante l'esame alla Camera, al testo iniziale dell'art. 4 del D.d.l. è stata aggiunta una nuova lettera *i*), che prevede l'introduzione del Garante nazionale del contribuente, un organo monocratico con incarico quadriennale, rinnovabile una sola volta. Contestualmente, vengono soppressi gli attuali Garanti operanti presso ogni Direzione regionale e nelle Province autonome di Trento e Bolzano.

Il Garante, come attualmente regolato dall'art. 13 della Legge 212/2000, è un organo (monocratico dal 2012) che media tra enti impositori e contribuenti, tutelando questi ultimi in caso di disfunzioni, irregolarità, scorrettezze e qualsiasi comportamento che possa compromettere il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria. Il Garante è nominato dal Presidente della Corte di Giustizia di II grado tra magistrati, notai, professori universitari e professionisti; attualmente, non dispone di poteri autoritativi, ma solo istruttori, esercitando principalmente una funzione di moral suasion nei confronti degli uffici.

Il Garante può richiedere chiarimenti, accedere ai locali per verificarne la funzionalità e, al termine delle indagini, rivolgere raccomandazioni ai dirigenti per il rispetto delle norme dello Statuto e di altre disposizioni relative alle ispezioni e ai rimborsi d'imposta. Può anche segnalare al Direttore Regionale delle entrate o al comandante della Guardia di Finanza norme o comportamenti che potrebbero danneggiare i contribuenti.
Secondo la Relazione, i poteri del nuovo organo corrisponderanno a livello nazionale a quelli attualmente conferiti ai Garanti regionali; in caso di particolari disfunzioni, il Garante nazionale potrà fornire indicazioni vincolanti all'amministrazione per ripristinare

rapidamente un rapporto con il contribuente basato su certezza del diritto, trasparenza, affidamento e buona fede.

2.1.2. Riduzione del contenzioso e dei tempi dei giudizi

Con la 111/2023 il governo stabilisce dei principi e criteri direttivi, in particolare all'art. 17, che mirano a favorire il rapporto che intercorre tra il contribuente e il fisco.
Tra questi principi e criteri abbiamo l'obbligo di motivazione degli atti tributari con l'enunciazione delle prove su cui si fonda la pretesa, in particolare alla lettera *h*) dell'art. 4 si prevede di "*potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l' impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo-contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose*".
Rinviando a quanto disposto dal comma 1, lettera *a*), dell'art. 17 tali criteri, secondo il legislatore, dovranno svilupparsi in coordinamento con gli altri istituti deflattivi operanti nella fase antecedente alla costituzione in giudizio *ex* art. 23 D.lgs. 546/1992.

La Cassazione ha considerato l'autotutela tributaria, al pari di quella amministrativa, come un potere discrezionale della Pubblica amministrazione[84] limitando il sindacato del giudice al controllo del corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale ed escludendo in tal modo che il giudice possa sostituirsi all'Amministrazione in valutazioni discrezionali o spingersi all'adozione dell'atto di autotutela al posto degli uffici inadempienti.
Al giudice tributario è concessa la possibilità di valutare la legittimità del diniego per vizi propri del provvedimento, ma non occuparsi della fondatezza della pretesa di un atto, pur se legittimo, diventato definitivo[85].

[84] Cassazione sentenza n. 7388 del 27 marzo 2007

[85] Cassazione sentenza n. 24652 del 14 settembre 2021, la Corte di cassazione ha escluso che il diniego di autotutela, impugnabile solo entro certi limiti, costituisca un atto impositivo oggetto di lite definibile.
La Corte ha ribadito il consolidato principio, secondo cui l'istanza di autotutela attiva un procedimento discrezionale, nel quale l'amministrazione deve ponderare la certezza delle situazioni giuridiche (ovvero,

Il contribuente per appellarsi al giudice deve rilevare questioni di interesse generale[86] originarie o sopravvenute alla rimozione dell'atto viziato.

La giurisprudenza più recente, in particolare con la n. 8226 del 22 marzo 2023 della Cassazione[87], ha ulteriormente ristretto i casi di impugnabilità dei provvedimenti di autotutela parziale a quelli di portata ampliativa, escludendola da quelli di portata riduttiva rispetto alla pretesa contenuta anche in atti divenuti definitivi. In questi casi, secondo il parere della Cassazione, dobbiamo indagare le differenti cause giustificative di un annullamento parziale operato per verificare se esso integri la pura riduzione quantitativa dell'originario credito erariale e quindi in caso di autoannullamento non avremmo una nuova imposizione, bensì un semplice ridimensionamento unilaterale del credito tributario, in maniera tale da ingenerare una situazione non dissimile da quella che in ambito processuale viene considerata come una mera riduzione del *petitum*, oppure una riduzione non disgiunta dalla ripresa a tassazione di altri profili impositivi, in questo caso l'autoannullamento comporterebbe una nuova imposizione mediante deduzione di presupposti e materie imponibili dapprima non rappresentati come ad esempio, con ripresa a tassazione di altre voci e causali imponibili, non contemplate nel primo accertamento.

---

la stabilità del provvedimento non impugnato nel termine decadenziale) con l'interesse alla rimozione di un provvedimento (manifestamente) ingiusto. Tale interesse, però, non deve essere quello concreto e specifico del contribuente, ma deve essere un interesse generale, "*che travalica quello della parte in causa*".

[86] Cassazione ordinanza n. 24032 del 26 settembre 2019: "*Il sindacato del giudice tributario sul provvedimento di diniego dell'annullamento dell'atto tributario divenuto definitivo è consentito, ma nei limiti dell'accertamento della ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute, dovendo invece escludersi che possa essere accolta l'impugnazione dell'atto di diniego proposta dal contribuente il quale contesti vizi dell'atto impositivo che avrebbe potuto far valere, per tutelare un interesse proprio, in sede di impugnazione prima che divenisse definitivo*".

[87] In tema di contenzioso tributario, l'annullamento parziale adottato dall'Amministrazione in via di autotutela o, comunque, il provvedimento di portata riduttiva rispetto alla pretesa contenuta in atti divenuti definitivi, non rientra nella previsione di cui all'art. 19 D.lgs. n. 546 del 1992, e non è quindi impugnabile, non comportando alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui noto e consolidato per la mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, laddove, invece, deve ritenersi ammissibile un'autonoma impugnabilità del nuovo atto se di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa (cfr., in tal senso, Cassazione n. 7511 del 2016).

In quest'ultimo caso la Cassazione con una sentenza[88] ammette che il contribuente possa contestare la nuova posizione assunta dall'ente impositore, attraverso l'impugnazione dell'avviso di accertamento a tal fine notificatogli.

La Legge delega 111/2023 prevede il potenziamento dell'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione ai cosiddetti errori manifesti e quindi a tutti gli errori di diritto e di fatto incidenti sulla natura e misura dell'imposizione; inoltre, prevede l'impugnabilità del diniego o del silenzio nei medesimi casi con l'intenzione di ammettere l'azione di fronte a tutti i casi di pretesa illegittima per qualunque tipologia di errore manifesto, anche se l'atto sotteso è diventato definitivo.

Un'altra novità introdotta dalla sopracitata Legge delega rispetto alla 23/2014 è la previsione della limitazione di responsabilità degli uffici nel giudizio amministrativo dinanzi alla Corte dei Conti, le intenzioni del legislatore sono quelle di pervenire alla riduzione del contenzioso e dei tempi dei giudizi, anche attraverso l'ampliamento degli istituti deflattivi.

2.1.3 Le Procedure della riscossione e la tutela del contribuente

Una grande novità introdotta dalla riforma all'art. 18 è quella di consentire all'Amministrazione finanziaria a un'accelerazione dei tempi di recupero dei crediti, attraverso un utilizzo più esteso dello strumento dell'accertamento esecutivo e una maggiore efficacia del pignoramento dei rapporti con gli istituti finanziari; per la facilitazione nel raggiungimento di questo risultato il legislatore ha ulteriormente previsto l'introduzione di automatismi nel processo della gestione dei discarichi per inesigibilità.
È previsto anche un utilizzo massiccio all'attività di intelligence nella individuazione dei soggetti e dei cespiti da aggredire con una organizzazione più orientata ai risultati, informata al rispetto delle indicazioni contenute annualmente nella convenzione stipulata tra Agenzia delle Entrate e ministero delle Finanze.
In aggiunta a ciò, viste le ultime novità normative è stato emanato il D.lgs. n. 110 del 29 luglio 2024, entrato in vigore l'8 agosto 2024, il quale ha riformato l'art. 19 della del

[88] Cassazione ordinanza n. 29595 del 16 novembre 2018 che ribadisce quanto detto con la sentenza n. 7511 del 2016 citata nella nota precedente.

D.P.R. 602/1973, estendendo gradualmente la possibilità di concedere la dilazione sino a 120 rate mensili, a decorrere dalle domande presentate dal 1° gennaio 2025. Rimangono invariate le regole basilari della dilazione, quindi, tra l'altro il valore va calcolato con riferimento a ciascuna domanda di dilazione e tale dilazione non può essere concessa per gli importi soggetti alla verifica di cui all'art. 48 del D.P.R. 602/1973. L'inibizione dovrebbe verificarsi, quando l'ente pubblico inoltra la segnalazione all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, e non quando c'è il pignoramento presso terzi. Occorre quindi che la domanda di dilazione, in caso di crediti verso la P.A., sia inoltrata celermente in modo che sia accolta prima della segnalazione dell'ente pubblico[89].

2.1.3.1 L'efficientamento delle procedure di riscossione

Al fine di rendere più efficienti le procedure di riscossione viene previsto un graduale ampliamento dell'accertamento esecutivo, che al momento si applica solo a imposte sui redditi Irap e IVA; l'ampliamento riguarderà l'entrata dell'istituto nel comparto delle imposte indirette sui trasferimenti, quali l'imposta di registro, donazioni e successioni e tributi ipocatastali.
L'accertamento esecutivo si caratterizza per il fatto che si concentra in un unico provvedimento tanto la parte accertativa che quella di titolo esecutivo idoneo ad avviare la riscossione coattiva; in questo modo, una volta che il carico tributario è stato trasmesso all'agente della riscossione, quest'ultimo potrà promuovere le azioni di recupero, saltando del tutto la fase di formazione e notifica della cartella di pagamento.

Un'altra novità riguarda i tempi di notifica della cartella che, ai fini del discarico per inesigibilità, non potranno eccedere i nove mesi dalla trasmissione del ruolo all'agente della riscossione; tuttavia tale termine non ha nessun rilievo nei rapporti che intercorrono tra l'Agenzia delle Entrate-Riscossione e il debitore, infatti, la scadenza ai cui bisogna prestare attenzione è quella della decadenza o, a seconda dei casi, della prescrizione, che in caso di consumazione determinerebbero l'inefficacia del credito erariale.

[89] Gli enti pubblici, prima di effettuare pagamenti di importo pari o superiore a Euro 5.000,00, devono fare una segnalazione ad Agenzia delle Entrate-Riscossione, in modo da verificare se ci sono ruoli scaduti, eventualità in cui viene disposto il pignoramento presso terzi.

Per quanto riguarda il concetto di discarico per inesigibilità mi preme introdurre una breve parentesi; si tratta della procedura con la quale l'agente della riscossione restituisce all'ente creditore l'affidamento, dopo aver verificato l'infruttuosità delle operazioni di recupero.

L'obiettivo del legislatore è quello di introdurre dei meccanismi semplificati e automatici che prevedano dei controlli residuali da parte degli enti creditori e la responsabilità dell'agente della riscossione solo in caso di dolo o colpa grave, in modo da smaltire il più velocemente possibile la gestione amministrativa del discarico.

In particolare viene disposto che dopo il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento del carico all'agente della riscossione, i crediti che non sono stati riscossi verranno automaticamente discaricati, fatta eccezione per quelli oggetto di procedure concorsuali e di dilazioni di pagamento.

In aggiunta a quanto detto la responsabilità dell'agente della riscossione nella gestione delle operazioni di recupero coattivo viene limitata alla sola ipotesi di dolo oppure di colpa grave, qualora dalla tardiva notificazione della cartella di pagamento, rispetto alla scadenza massima di nove mesi dalla trasmissione del carico, sia derivata la consumazione del termine di prescrizione o decadenza per la pretesa erariale. Infine per i crediti dei tributi erariali, le quote da sottoporre a controllo da parte degli enti creditori sono comprese tra il due e il sei per cento del totale discaricato; una volta discaricato, il credito torna nella disponibilità dell'ente creditore il quale potrebbe riaffidarlo all'agente della riscossione, qualora individui dei cespiti aggredibili.

La riforma inoltre introduce la possibilità per l'ente creditore di attribuire a terzi in concessione, con procedura a evidenza pubblica, la gestione dei crediti discaricati. Si tratta del recepimento di una facoltà che oggi viene solo riservata alle entrate di comuni e province che possono essere attribuite a società private iscritte in un apposito albo tenuto dal Dipartimento delle politiche fiscali, dietro pagamento di un aggio commisurato ai crediti riscossi.

Sembrerebbe naturale che nella individuazione dei terzi affidatari dei crediti erariali si attinga dal suddetto albo dei concessionari locali; inoltre è stabilito che i principi di delega trovino applicazione anche nei riguardi delle suddette società abilitate alla riscossione dei crediti comunali.

Tornando al concetto di scadenza a cui prestare attenzione, introdotto prima di questa breve parentesi sul discarico dei crediti per inesigibilità, è previsto che la durata di efficacia del titolo esecutivo sia allungata, attualmente infatti è fissata a un anno dalla ricezione della cartella o dell'accertamento impo-esattivo, ai sensi dell'art. 50, D.P.R. 602/1973.

Qualora sia decorso oltre un anno dalla notifica del titolo esecutivo senza che siano state avviate le procedure di recupero forzato, l'inizio di quest'ultime deve essere obbligatoriamente preceduto dalla notifica dell'intimazione a pagare le somme entro 5 giorni; questo obbligo non sussiste quando vengono adottate misure cautelari, per le quali la normativa di riferimento dispone la necessità di far precedere l'apposizione del vincolo della trasmissione preliminare di un preavviso di fermo o ipoteca.

Quindi come abbiamo già detto precedentemente, con l'attuazione della Legge delega il termine di un anno verrà esteso e come conseguenza verranno ridotti i casi in cui l'azione di espropriazione dovrà essere preceduta dalla notifica della predetta intimazione di pagamento; dal lato del pignoramento dei conti correnti bancari, la legislazione vigente prevede che l'agente della riscossione ha il potere di espropriare le somme detenute presso istituti di credito, notificando direttamente l'ordine alla banca, senza l'autorizzazione del giudice ordinario.

Nel caso in cui il conto pignorato si è rilevato incapiente rispetto al credito erariale la riforma mira a istituire un canale telematico[90] di dialogo con gli istituti finanziari per mezzo del quale reperire informazioni preventive aggiornate sulle effettive disponibilità del debitore, senza andare a pregiudicare i diritti del contribuente.

2.1.3.2 La tutela dei diritti dei debitori

Un elemento di continuità che la Legge delega 111/2023 ha con la 23/2014 è rappresentato dalla volontà di superare il dualismo Agenzia delle Entrate e Agenzia Entrate - Riscossione in favore dell'accorpamento della seconda nella prima, oltre a

[90] A oggi abbiamo lo strumento della dichiarazione stragiudiziale ai sensi dell'art. 75-*bis*, D.P.R. 602/1972, il quale consiste in una attestazione richiesta al terzo pignorato avente a oggetto la consistenza dei beni e dei diritti del debitore moroso detenuti dal terzo, è una procedura che richiede molto tempo per essere completata.

questo, tutte e due le Leggi delega prevedono la tutela dei diritti del contribuente, tuttavia, la 111/2023 all'art. 16 lettera *c*) aggiunge degli interventi plurimi che modificano tutta la procedura in maniera non trascurabile:

i. La durata massima delle rateazioni con l'agente della riscossione passa a 120 rate mensili[91];
ii. in materia di recupero dei coobbligati solidali, paritetici e dipendenti[92], a riguardo di quest'ultimi la giurisprudenza sembra orientata in via prevalente a "*ritenere sufficiente la notifica al coobbligato direttamente della cartella di pagamento (in caso di procedura diversa dall'accertamento esecutivo) o addirittura della sola intimazione di pagamento, mentre l'accertamento andrebbe inviato al solo debitore principale*"[93]. Quello a cui mira la riforma è avere una maggiore tutela dei diritti dei coobbligati paritetici e dipendenti e, in via generale, maggiori garanzie per i contribuenti nelle attività istruttorie di recupero coattivo.

L'intervento della legge delega dovrebbe quindi andare a imporre l'invio dell'accertamento esecutivo a tutti i soggetti coinvolti e a obbligare il rispetto dei termini decadenziali nei riguardi anche dei coobbligati, in modo da andare a non esporre i condebitori a tempo indeterminato ad azioni di recupero.

[91] A oggi la rateazione ordinaria non può eccedere le 72 rate a eccezione di una possibilità di proroga, infatti ai sensi dell'art. 19 comma 1-*quinquies* del D.P.R. 602/1973, la rateizzazione straordinaria o "maxi rateizzazione" a 10 anni (120 rate mensili) viene concessa se il contribuente si trova in uno stato di grave difficoltà finanziaria determinata tramite l'accertata impossibilità ad assolvere il debito secondo il piano di dilazione ordinario (massimo di 72 rate mensili) ed inoltre tramite le modalità applicative del D.M. 6 novembre 2013 deve essere valutata la solvibilità in relazione al piano concedibile.
La dilazione straordinaria può essere chiesta all'atto della prima domanda di rateazione, oppure essere strumentale alla proroga di dilazioni già ottenute. La disciplina cambia in base al soggetto che ne fa richiesta; in particolare per le persone fisiche non imprenditori e gli imprenditori individuali che adottano regimi fiscali semplificati, occorre produrre la certificazione ISEE, dalla quale si deve ricavare che l'importo della rata che si dovrebbe pagare secondo la dilazione ordinaria è superiore al 20% del reddito mensile del nucleo familiare del richiedente, avuto riguardo all'indicatore della situazione reddituale (ISR), evincibile dall'ISEE. Per quanto concerne le società di persone, di capitali, le cooperative e mutue assicuratrici, gli enti commerciali, gli enti non commerciali e gli imprenditori individuali in contabilità ordinaria, l'importo della rata che si dovrebbe pagare secondo la dilazione ordinaria deve essere superiore al 10% del valore della produzione rapportato su base mensile. Inoltre, l'indice di liquidità deve essere compreso tra 0,50 e 1.

[92] I solidali, paritetici si connotano per realizzare il presupposto d'imposta alla pari dei contribuenti, mentre quelli dipendenti fanno discendere la loro responsabilità dall'obbligazione contratta, a monte, in via principale dall'unico contribuente.

2.1.4. Il contenzioso tributario: il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo

All'interno dell'art. 19 lett. *d*) della Legge 111/2023 si prevede "*il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo*", disposizione che, a particolari condizioni, già esiste all'interno del nostro ordinamento nel Codice di Procedura Civile[94].

Tuttavia secondo la giurisprudenza più recente, "*nell'ambito del processo tributario, l'art. 58 del D.lgs. n. 546 del 1992 fa salva la facoltà delle Parti di produrre nuovi documenti anche al di fuori degli stretti limiti posti dall'art. 345 C.P.C.,* [e ciò comporta che] *tale possibilità è consentita anche quando non sussista l'impossibilità di produrli in primo grado, ovvero si tratti di documenti già nella disponibilità delle parti.*"[95]
La sentenza, dunque, riconosce la più alta facoltà di produzione, nel giudizio di appello tributario, di nuovi documenti essendo possibile l'introduzione di nuovo materiale probatorio documentale senza limiti, in quanto la norma tributaria, l'art. 58, comma 2. D.lgs. n. 546/1992, non prevede la restrizione fissata dalla corrispondente norma del rito civile, l'art. 345, comma 3, C.P.C., ovverosia la non imputabilità alla parte della mancata produzione nel precedente grado; l'interessata potrà dunque utilizzare nel giudizio di appello anche documenti che erano già nella sua disponibilità, per cui, non sussistendo alcuna impossibilità alla loro produzione in primo grado, la mancanza della stessa è imputabile alla sua negligenza in relazione all'attività probatoria[96]. Occorre inoltre aggiungere che "*il documento potrà essere liberamente prodotto in giudizio dalla parte rimasta contumace in primo grado, come pure nel caso in cui la produzione era stata*

[94] Art. 372, comma 1 del C.P.C: "*Non è ammesso il deposito di atti e documenti non prodotti nei precedenti gradi del processo, tranne di quelli che riguardano la nullità della sentenza impugnata e l'ammissibilità del ricorso e del controricorso*."

[95] Cassazione civile sez. trib., 21 marzo 2023, n. 8089; Cass., Sez. 5, n. 17164 del 28 giugno 2018, Cass., 11 aprile 2018, n. 8927, Cass., Sez. 5, n. 27774 del 22 novembre 2017.

[96] La dottrina sulla libertà della parte alla produzione di nuovi documenti in appello si esprime, tra gli altri, v. F. Pistolesi, Sub art. 58, cit., p. 675; F. Tesauro, "*Manuale del processo tributario*", Torino, , 2024, cit., p. 253; F. Tundo, "*Le nuove prove in appello. I rapporti tra l'art. 345 C.P.C. e l'art. 58 del D.lgs. n. 546 del 1992*" Piacenza, *La Tribuna*, 2007, cit., pp. 878 e ss.

dichiarata in primo grado correttamente inammissibile in quanto tardiva [e quindi senza il rispetto del termine perentorio fissato dall'art. 32, comma 1, D.lgs. n. 546 del 1992]"[97]. Questo principio direttivo interessa le fasi di appello, di revocazione e di rinvio a seguito della pronuncia della Corte di Cassazione; in particolare la fase del rinvio può essere distinta in *prosecutorio*, che ricorre quando la Cassazione annulla la pronuncia impugnata per i motivi elencati nell'art. 360, comma 1, nn. 3) e 5) del C.P.C., e in *restitutorio*, che abbiamo in tutti gli altri casi di cassazione della sentenza.

In quest'ultimo giudizio le Parti possono avvalersi di tutte le facoltà di cui non hanno potuto fruire nel giudizio di merito a causa del vizio d'indole processuale riscontrato dalla Suprema Corte, mentre in quello *prosecutorio* non possono aversi nuove attività probatorie.
L'intento del legislatore è quello di conformare il giudizio di appello tributario a quello civile, in rispetto del principio direttivo contenuto nella Legge 413/1991, recante la delega che ha condotto all'emanazione del D.lgs. 546/1992, secondo cui il processo tributario deve adeguarsi a quello civile (ricordiamo che l'art. 58 comma 2, del D.lgs. 546/1992 ha fatto salva la possibilità di produrre nuovi documenti in fase di appello).
Il legislatore con l'introduzione del D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 2 del 3 gennaio 2024 ed entrato in vigore il 4 gennaio 2024, è stato chiamato a far recepire la disciplina del D.lgs. 546/1992 attraverso l'introduzione di nuovi elementi che di fatto, come vedremo nei paragrafi successivi, hanno comportato delle importanti modifiche relativamente al processo tributario.

2.1.4.1 La pubblicazione e la successiva comunicazione alle Parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali

Alla lettera *e*) dell'art. 19 della Legge delega 111/2023 si prevede che "*la pubblicazione e la successiva comunicazione alle Parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali* [venga effettuata] *entro sette giorni dalla deliberazione di merito, salva la possibilità di*

[97] Cfr. Cassazione, ordinanza 11 luglio 2017, n. 17120 e sentenza 8 aprile 2016, n. 6888; inoltre sul punto si veda Cassazione, sentenza 26 gennaio 2018, n. 1963; in dottrina v. *op. cit*. Tesauro F. "*Manuale del processo tributario*", cit., p. 253;F. Bastioni Ferrara, B. Bellè, "*Diritto tributario processuale*", Padova, *Cedam*, 2020, cit., p. 231.

depositare la sentenza nei trenta giorni successivi alla comunicazione del dispositivo", ciò si riflette alle sole sentenze e ordinanze assunte a seguito dell'esame del merito della controversia anche se, da come possiamo leggere all'interno della disposizione, il legislatore fa riferimento a "*provvedimenti giurisdizionali*" che di fatto hanno la caratteristica di avere portata generale; inoltre l'utilizzo delle espressioni "*deliberazione di merito*" e "*sentenza*" escludono che il precetto possa riferirsi alle ordinanze adottate sulle istanze cautelari delle parti.

Oltre che per le ordinanze rese ai sensi dell'art. 47 del D.lgs. 546/1992, il comma 4 prevede che la Corte di primo grado provveda nella stessa udienza di trattazione dell'istanza e che il relativo dispositivo venga immediatamente comunicato alle Parti in udienza. Dobbiamo inoltre tenere in considerazione che il comma 4 dell'art. 47 è stato riformato dalla Legge 130/2022 e che prende in esame un termine più stringente di quello disciplinato dalla lettera *e*) dell'art. 19, infatti gli studiosi[98] ritengono che quest'ultima previsione interessi le sole sentenze e ordinanze adottate nel corso della trattazione del merito della causa.

In attuazione del principio direttivo in esame, la Corte di giustizia tributaria dovrà effettuare il deposito e la comunicazione del dispositivo della sentenza entro sette giorni dalla deliberazione, in tal modo si consentirà alle Parti di avere sollecitamente notizia dell'esito della lite ed è indubbio quanto questa informazione possa essere rilevante soprattutto per quei soggetti che svolgono attività d'impresa e devono darne notizia ai terzi con i quali entrano in relazione; mentre la pubblicazione della sentenza, comprensiva della motivazione, avverrà nei trenta giorni successivi alla comunicazione del dispositivo, termine più ampio rispetto a quello precedentemente adottato (trenta giorni dalla deliberazione).

Tuttavia la Legge delega 111/2023 non interviene sull'art. 35, comma 2, del D.lgs. 546/1992, per cui, se ne ricorrono i motivi, ossia quando la materia del contendere presenta particolari profili di complessità, la deliberazione potrà essere rinviata di non oltre trenta giorni; occorrerà, però, che la Corte di giustizia tributaria informi le Parti costituite di tale determinazione affinché siano consapevoli del maggior tempo di attesa della comunicazione del dispositivo.

---

[98] Cfr. F. Pistolesi, "*Le riforme mancate in Italia: ragioni e senso di anni di promesse deluse*", Milano, *Giuffrè*, 2023.

Per concludere alla lettera *f*) dell'art. 19 si prevede di "*accelerare lo svolgimento della fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo*", in tal modo si modifica una lacuna introdotta con la Legge 130/2022 la quale non affrontava il tema delle misure cautelari diverse dalla sospensione dell'atto impugnato, disciplinata dall'art. 47 del D.lgs. 546/1992, ossia quei provvedimenti in grado di anticipare la tutela giurisdizionale invocata dai contribuenti a fronte degli atti a contenuto negativo, quali il rifiuto (espresso o tacito) del rimborso dei tributi, il diniego di un'agevolazione, il rigetto della domanda di dilazione di pagamento o la definizione agevolata dei rapporti tributari.
Per tali atti, infatti, non si applica l'inibitoria prevista dall'art. 47, occorrerebbe una misura sostitutiva dei medesimi; tuttavia, anche la 111/2023 come la 23/2014 non si esprime a riguardo.

2.1.4.2 L'impugnabilità dell'ordinanza e gli interventi di deflazione del contenzioso tributario

Alla lettera *g*) dell'art. 19 viene disposta "*l'impugnabilità dell'ordinanza che accoglie o respinge l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato*", così facendo viene eliminato il profilo di contrasto fra l'assetto del giudiziario tributario e i principi del "*giusto processo*" e del diritto di tutela giurisdizionale. L'ordinanza cautelare, ai sensi dell'art. 111, comma 7 della Costituzione[99], non è impugnabile per Cassazione poiché priva del carattere della definitività, essendo destinata a essere rimossa o sostituita dalla sentenza resa sul merito del rapporto tributario controverso.
La legge delega ha previsto tra le altre cose la realizzazione dell'assimilazione fra la tutela cautelare in favore del contribuente e quella nell'interesse dell'ente impositore, ove, ai sensi dell'art. 22, comma 3, del D.lgs. 472/1997, è sempre stata consentita l'impugnazione della pronuncia cautelare.

Rimarrà invariata, invece, la possibilità di rinnovare la richiesta della misura cautelare negata nel momento in cui si avrà un mutamento delle circostanze, affinché essa sia concessa, ossia quando sussiste la possibilità di dedurre elementi, sia di fatto che di diritto,

[99] Il quale dispone che: "*Contro le sentenze e contro i provvedimenti sulla libertà personale, pronunciati dagli organi giurisdizionali ordinari o speciali, è sempre ammesso ricorso in Cassazione per violazione di legge. Si può derogare a tale norma soltanto per le sentenze dei tribunali militari in tempo di guerra.*"

nuovi o sopraggiunti rispetto all'ordinanza resa in esito al procedimento cautelare. Inoltre, come previsto dal comma 8 dell'art. 47 del D.lgs. 546/1992, il mutamento delle circostanze, ossia la variazione dei presupposti del "*fumus boni iuris*" e/o del "*periculum in mora*", legittima, a seguito di motivata istanza della parte interessata, anche la revoca o la modifica del provvedimento cautelare concesso.

Arrivati a questo punto il legislatore può utilizzare due metodi per disciplinare il procedimento di impugnazione dell'ordinanza cautelare.
Il primo è disciplinato dall'art. 669-*terdecies* C.P.C., sul "*reclamo contro i provvedimenti cautelari*" nel giudizio civile, e l'altro regolato dall'art. 62 C.P.A., sul tema di *appello cautelare* nel processo amministrativo. La principale differenza fra i due metodi consiste nell'individuazione del giudice competente all'esame dell'impugnazione; il giudice del reclamo, nel processo civile, è il collegio per il giudice singolo del tribunale e un'altra sezione della Corte di Appello o, in mancanza, la Corte di Appello più vicina per la decisione cautelare adottata in fase di gravame.
Nel processo amministrativo, l'*appello cautelare* si propone al Giudice superiore, ossia al Consiglio di Stato, mentre, per la pronuncia cautelare assunta da quest'ultimo, ai sensi dell'art. 98 C.P.A., è prevista la non impugnabilità.

Alla lettera *h*) dell'art. 19 invece, vengono previsti "*interventi di deflazione del contenzioso tributario in tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello dinanzi alla Corte di Cassazione, favorendo la definizione agevolata delle liti pendenti*", tali interventi potrebbero prevedere degli incentivi alla relativa adesione, consistenti nella riduzione delle sanzioni o negli interessi moratori.

2.1.5 La revisione del sistema sanzionatorio, penale e amministrativo

Dopo l'emanazione del D.lgs. n. 87 del 14 giugno 2024, entrato in vigore il 29 giugno 2024, viene data attuazione a quanto disposto dall'art. 20 della Legge delega 111/2023, il quale prevede la revisione del sistema sanzionatorio, penale e amministrativo, sia in materia di imposte erariali – redditi, IVA, altri tributi indiretti, accise – sia per i tributi doganali e degli enti territoriali; l'intervento relativo alla parte delle imposte sui redditi e dell'IVA viene suddiviso in tre parti:

i. al comma 1, lettera *a*) vengono trattati i principi e criteri direttivi concernenti gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali;
ii. al comma 1, lettera *b*) le sanzioni penali,
iii. al comma 1, lettera *c*) le sanzioni amministrative.

Invece, l'intervento relativo alle accise e alle sanzioni in materia di tributi doganali sono trattati rispettivamente al comma 2 e 3 dell'art. 20.

La revisione del sistema sanzionatorio ha come obiettivo quello di mitigare la misura delle sanzioni amministrative e razionalizzare i rapporti tra il procedimento penale e amministrativo per adeguare il sistema al principio del *ne bis in idem*[100], inoltre mira a prevedere che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale dovranno fare stato anche nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi[101].

In aggiunta a quanto appena detto, un altro obiettivo di tale revisione mira all'adeguamento dei profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale[102]; inoltre per quanto riguarda le sanzioni penali attribuisce specifico rilievo alle definizioni raggiunte

[100] Il principio del *ne bis in idem* ricorre quando i fatti contestati siano giuridicamente identici nei propri elementi strutturali: condotta, evento, nesso causale, circostanze di tempo e di luogo; per il completo adeguamento a tale principio viene prevista la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione. Infatti, per meglio comprendere il rapporto che intercorre tra il procedimento amministrativo e penale di derivazione tributaria, l'art. 19 del D.lgs. n. 74/2000 prevede che, quando una stessa violazione è punita da una sanzione penale e da una sanzione amministrativa, "*si applica la disposizione speciale*", pur in presenza di una responsabilità solidale per la sanzione amministrativa dei soggetti per conto dei quali il trasgressore ha agito, ai sensi dell'art. 11, comma 1 del D.lgs. n. 472/1997, sempreché non si tratti di persone fisiche (*id*. imprenditore individuale, artista, professionista) concorrenti nel reato fiscale.

[101] La C.M. n. 154/2000 sottolinea che, ricorrendo le disposizioni di cui all'art. 654 C.P.P., il giudicato penale nei confronti del contribuente-imputato fa sempre stato, anche quando il Fisco non abbia partecipato al processo penale.

[102] A oggi, l'art. 12 del D.lgs. n. 74/2000 prevede che la causa di estinzione dei reati di omesso versamento e indebita compensazione di crediti non spettanti per effetto dell'integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento, qualora il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, opera solo se il contribuente esegue il pagamento integrale del residuo entro tre mesi (il giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi).

in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto, infine nel caso di adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale che consenta alle imprese che non possiedono i requisiti per aderire al regime di Adempimento collaborativo di comunicare un possibile rischio fiscale, si prevede l'esclusione o la riduzione delle sanzioni.

La legge delega prevede un intervento sulla proporzionalità delle sanzioni amministrative per adeguarle agli standard degli altri paesi europei; le sanzioni amministrative attualmente previste raggiungono livelli intollerabili, che si discostano sensibilmente da quelle in vigore in altri paesi.
L'oggetto della revisione sarà il ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni, onde evitare che l'applicazione delle attuali percentuali di riduzione alle future e minori aliquote sanzionatorie possa tradursi in un incentivo a non dichiarare.
Viene prevista l'inapplicabilità delle sanzioni in misura maggiorata per recidiva prima della definizione del giudizio di accertamento sulle precedenti violazioni, così recependo la giurisprudenza di legittimità in materia, nonché una migliore definizione delle ipotesi stesse di recidiva con particolare riferimento alle "*violazioni della stessa indole*"; infine viene prevista la revisione della disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione, anche estendendone l'applicazione agli istituti deflattivi tra i quali l'accertamento con adesione e definizione agevolata dell'accertamento.

La Legge delega 111/2023 prevede, inoltre, di escludere l'applicazione delle sanzioni per i contribuenti che presentino una dichiarazione integrativa al fine di adeguarsi alle indicazioni elaborate dall'amministrazione finanziaria con successivi documenti di prassi, sempreché tale violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria, il contribuente che si adeguerà all'interpretazione del Fisco, presenterà la dichiarazione integrativa e verserà l'imposta dovuta non sarà soggetto alle sanzioni, ferma restando la debenza dei debiti.

Per quanto riguarda le sanzioni, la delega si occuperà delle ipotesi di sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso; a oggi tale impossibilità esclude il dolo, elemento indispensabile per la punibilità penale e si presume che l'intervento si riferisca ai mancati versamenti causati

da difficoltà finanziarie del contribuente e che si intenda creare una circostanza esimente del reato di omesso versamento di imposte.

La delega si occuperà anche delle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto; laddove l'aspetto amministrativo tra Fisco e contribuente passa attraverso un accordo transattivo, l'azione penale dovrebbe cessare.

2.2 La disciplina del ravvedimento operoso guidato

Con il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 126 del 31 luglio, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 10 settembre 2024 n. 212 è stato approvato il regolamento recante la disciplina della procedura di ravvedimento operoso guidato nell'ambito dell'adempimento collaborativo. I contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo, che ravvisano omissioni o irregolarità commesse nell'applicazione delle disposizioni tributarie rilevanti sulla determinazione e sul pagamento dei tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate o intendono regolarizzare la propria posizione aderendo alle indicazioni dell'Agenzia stessa, possono provvedere spontaneamente a sanare la violazione commessa utilizzando l'istituto del ravvedimento operoso, avvalendosi della procedura indicata nel decreto, che è consentita per i periodi di applicazione del regime di adempimento collaborativo. La procedura inizia con una comunicazione qualificata il quale contenuto deve essere caratterizzato da tutti gli elementi informativi che consentano all'Ufficio la disamina della fattispecie e le imposte, sanzioni e interessi correlati alla violazione rilevata, ai fini delle riduzioni sanzionatorie rileva la data di presentazione. Tale comunicazione deve essere redatta in carta libera e presentata all'Agenzia delle Entrate entro nove mesi antecedenti la decadenza dei termini di accertamento con consegna a mano, oppure tramite spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento o per via telematica a mezzo PEC, successivamente la comunicazione deve essere sottoscritta con firma autografa o, se trasmessa tramite PEC, con firma digitale o con le modalità *ex* art. 38, comma 3, del D.P.R. n. 445/2000.

Entro 90 giorni dal ricevimento della comunicazione, l'Ufficio notifica al contribuente uno schema di ricalcolo, contenente le maggiori imposte, sanzioni e interessi dovuti, assegnando un termine, non inferiore a 60 giorni, per osservazioni. Entro 60 giorni dalla scadenza del termine assegnato, l'Ufficio, valutate le osservazioni del contribuente, notifica un atto di ricalcolo, contenente l'indicazione delle maggiori imposte, sanzioni e interessi correlati alla violazione e la data, non inferiore a 15 giorni, entro cui effettuare il versamento. La misura delle sanzioni è determinata in base alle riduzioni di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997[103].

Il contribuente può chiudere anticipatamente la procedura con pagamento immediato delle maggiori imposte, sanzioni e interessi indicati nello schema di ricalcolo. Altrimenti versa gli importi dovuti in base all'atto di ricalcolo o, in caso di chiusura anticipata, presenta una dichiarazione integrativa. Il pagamento non preclude l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento sui periodi d'imposta oggetto di comunicazione. L'Agenzia delle Entrate non ripete i controlli già effettuati nella procedura, a meno che le circostanze di fatto o diritto rilevanti per la valutazione mutino o quelle rappresentate dal contribuente siano false o incomplete.

3. La riforma del processo tributario

La riforma del processo tributario di cui al D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 2 del 3 gennaio 2024 ed entrata in vigore il 4 gennaio 2024, è caratterizzata da diverse novità che come già abbiamo avuto modo di dire, hanno comportato varie modifiche al corpo del D.lgs. 546/1992, in particolare tali novità riguardano:

- abrogazione dall'art. 17-*bis* del D.lgs. 546/1992, dall'entrate in vigore del D.lgs. 220/2023 tutti i ricorsi notificati a partire da quella data non dovranno essere più preceduti dal reclamo/mediazione, occorrerà invece costituirsi in giudizio entro 30 giorni dalla notifica;

[103] La riduzione comporta la sanzione minima ridotta alla metà.

- con l'introduzione dell'art.4, comma 2 del D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, a decorrere dagli appelli notificati dal 5 gennaio 2024 non sono ammessi nuovi mezzi di prova ed è vietato produrre nuovi documenti salvo specifiche eccezioni ossia ogni qualvolta il collegio ritenga tali nuovi documenti indispensabili ai fini della decisione e la parte dimostri di non esser riuscita a produrli nel giudizio di primo grado per causa a essa non imputabile; non sarà invece mai possibile depositare in appello procure alle liti, deleghe di firma e prove di avvenute notifiche dell'atto, se erano producibili in primo grado;
- Il nuovo art. 47-*ter*, D.lgs. n. 546/1992 riconosce al giudice, sia monocratico che collegiale, la possibilità di definire la causa in sede di decisione della domanda cautelare. Le solo pronunce cautelari del giudice monocratico sono reclamabili davanti al collegio della Corte di giustizia tributaria di primo grado, mentre le ordinanze collegiali della Corte di primo grado sono impugnabili dinanzi la Corte di giustizia tributaria di secondo grado;
- è modificata la disciplina della testimonianza scritta prevedendo che la notificazione dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale possa essere effettuata anche in via telematica;
- viene consentito alle regioni, nei confronti delle quali è stato proposto il ricorso, di stare in giudizio;
- novità relative alle modalità di deposito della procura alle liti;
- Tra gli atti impugnabili sono inseriti il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela (obbligatoria) nei casi previsti dall'art. 10-*quater*, comma 2 della Legge 212/2000 e il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela (facoltativa) nei casi previsti dall'art. 10-*quiquies*, della medesima legge. Il ricorso può essere proposto dopo il decorso del 90° giorno a partire dalla domanda di autotutela presentata e fino a quando il diritto non è prescritto;
- la domanda di restituzione o di autotutela non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione;
- dal 5 gennaio 2024, nei giudizi tributari, è possibile partecipare da remoto alle udienze. La richiesta deve essere fatta nel ricorso o tramite un'istanza notificata entro un termine specifico. La segreteria informa sui dettagli del collegamento tre

giorni prima, inoltre le decisioni prese valgono come se fossero emesse nel comune dell'ufficio giudiziario, e il luogo di collegamento è considerato aula di udienza. Infine, il dispositivo della sentenza può essere letto immediatamente, con deposito e comunicazione ai difensori entro sette giorni;

- modifiche al contenuto della sentenza, in aggiunta ai motivi di fatto e di diritto devono essere inseriti anche quelli di accoglimento o di rigetto del ricorso, in relazione ai motivi di merito e alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità e di nullità dell'atto;
- estensione della conciliazione giudiziale, fuori udienza, anche alle controversie pendenti in Cassazione;
- anche in sede di appello la Corte di giustizia tributaria di secondo grado è tenuta a fissare l'udienza di discussione della sospensione entro il termine massimo di 30 giorni dal momento della presentazione dell'istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle Parti almeno cinque giorni liberi prima;
- la trattazione dell'istanza di sospensione dell'esecutività della sentenza non può slittare oltre il trentesimo giorno dalla presentazione dell'istanza stessa.

Capitolo 2 "*Tax Control Framework*"

1. I principi della gestione del rischio

Qualsiasi impresa che opera sul mercato è sottoposta a condizioni di rischio che rendono incerto il conseguimento degli obiettivi. A fronte del rischio, relativo in particolare agli eventi negativi, correlati a una probabilità di accadimento il cui verificarsi può provocare un danno o una perdita per l'azienda[104], è compito dell'organo amministrativo garantire all'entità un adeguato sistema di controllo di gestione, inteso "*come l'insieme delle procedure e degli strumenti di indagine e di vigilanza volti a guidare la gestione verso il conseguimento degli obiettivi stabiliti in sede di pianificazione operativa, individuando le aree di rischio, approntando i necessari strumenti di prevenzione, controllo e gestione di tali rischi, rilevando, quindi, lo scostamento tra obiettivi pianificati e risultati conseguiti, e ponendo in essere, attraverso un processo dinamico di continua verifica e auto-adeguamento, le opportune azioni correttive*"[105].

Il processo di valutazione e gestione del rischio deve quindi determinare i potenziali eventi negativi, stimarne la probabilità di accadimento e l'impatto sulla capacità di raggiungere i risultati, costruire gli strumenti per ridurre la probabilità e mitigare gli impatti, attraverso i passaggi qua di seguito riportati:

a) identificazione e classificazione dei rischi, la cui finalità è quella di redigere un elenco degli eventi che potrebbero compromettere il raggiungimento degli

[104] U. Bertini, "*L'introduzione allo studio dei rischi dell'economia aziendale*", Milano, *Giuffrè*, 1987, p. 10: "*L'eventualità che, non verificandosi una determinata ipotesi, si abbiano conseguenze sfavorevoli per il soggetto che l'ha formulata, può essere intesa come sinonimo di rischio, nella più ampia accezione del termine. In pratica, si ha il rischio ogni qualvolta, di un certo evento, può essere razionalmente formulata una prospettiva di danno. Nel concetto di rischio è presente l'azione di agenti esterni a un determinato soggetto, sia che questo compia delle azioni sia che resti inerte. Nel primo caso, potendo l'attività essere programmata, l'idea del rischio è associata alla eventualità di uno scostamento dei dati reali da quelli ipotizzati, nel secondo, alla possibilità di una sopravvenienza negativa. Il rischio scaturisce dall'accostamento di due fenomeni, oggettivo il primo, soggettivo il secondo: il mutevole manifestarsi degli eventi e l'incapacità umana di prevedere mutamenti. Esso si fonda generalmente su una duplice possibilità: a) che un certo fenomeno si manifesti; b) che, manifestandosi, non abbia i requisiti ipotizzati in sede di formulazione di piani. Presenta pertanto una problematica complessa nella quale si compendiano elementi di opposta natura*".

[105] A. Baudino, U. Bocchino, "*I modelli di organizzazione, gestione e controllo ex D.lgs. 231/2001*", Il Sole 24 Ore, 2011.

obiettivi. Il rischio, inteso come evento che può produrre effetti negativi può essere distinto in:

i. rischio esterno, provocato da eventi che sono esogeni alla società come ad esempio il contesto normativo, geo-politico o socioeconomico;
ii. rischio interno, il quale dipende da fattori endogeni collegati alle azioni realizzate dall'azienda per il perseguimento dei propri obiettivi, quali ad esempio i modelli organizzativi oppure la strategia aziendale
iii. rischio inerente, è quel rischio ipotizzabile in assenza di qualsiasi attività di controllo e gestione del rischio stesso;
iv. rischio residuo, è il rischio che resta in capo all'impresa successivamente alla messa in atto delle azioni mitigatrici

b) l'analisi e valutazione dei rischi, che può essere effettuata attraverso l'uso di varie metodologie, rappresenta un'attività necessaria a integrare gli adeguati assetti organizzativi che, ai sensi del Codice Civile, gli organi delegati curano, l'organo amministrativo valuta e sul quale il Collegio sindacale vigila, in un'articolazione di livelli di controllo il cui scopo è la gestione dell'incertezza: oramai il saper gestire il rischio attraverso le fasi di identificazione, analisi, valutazione fino a giungere alla presa di decisioni circa il suo trattamento in funzione del criterio del cd. "rischio accettabile" è diventato a tutti gli effetti uno dei processi aziendali fondamentali, da condurre in modo sistematico, trasparente e coerente. Il processo fin qui descritto si applica a tutti i potenziali eventi negativi di una certa rilevanza e il rischio di commissione di reati

presupposto[106] rappresenta un sottoinsieme del più ampio novero di eventi che possono condizionare il raggiungimento degli obiettivi degli enti; con riferimento a tale rischio, che rientra nel più ampio rischio di *compliance* e attiene alla possibilità che i soggetti indicati dagli artt. 6 e 7 del D.lgs. 231/2001 realizzino comportamenti per i quali l'ente possa essere sanzionato per responsabilità amministrativa dipendente da reato, viene condotto di seguito un approfondimento relativo al processo di gestione e mitigazione.

c) individuazione delle modalità di trattamento e le strategie di mitigazione, le quali devono essere valutate alla luce di una adeguata analisi costi-benefici. Dopo aver individuato, per ogni rischio per il quale sia emersa l'opportunità di realizzare azioni di mitigazione, il trattamento più idoneo, i conseguenti protocolli operativi, necessari a rendere effettivo il trattamento, devono essere:
    i. formalizzati;
    ii. adeguatamente documentati;
    iii. verificati nella loro effettiva attuazione ed efficacia.

    Fa parte della fase attuativa l'attribuzione delle responsabilità in coerenza con la struttura organizzativa e con il sistema delle deleghe, nonché lo stanziamento di risorse adeguate a metterle in atto secondo un piano operativo anch'esso formalizzato.
d) attuazione delle modalità di trattamento.

Una volta individuati gli strumenti necessari per ridurre la probabilità dei rischi e mitigarne gli impatti, abbiamo successivamente 3 fasi principali in cui si articola un adeguato processo di gestione del rischio.

[106] Un reato presupposto è un fatto criminoso che rappresenta, a sua volta, la condizione per la commissione di un altro reato. Il reato presupposto, detto in altri termini, costituisce l'antecedente necessario per la concretizzazione di un altro tipo di reato. Tale tipologia di reato è inquadrata dal D.lgs. 231 del 2001 che ha introdotto lo strumento del Modello organizzativo 231, cd. "*Modello 231*" grazie al quale viene introdotta per la prima volta nel nostro Paese, la responsabilità penale per alcuni reati commessi da persone giuridiche oppure da persone fisiche che hanno una relazione diretta con un ente collettivo, con lo scopo di procurare un diretto vantaggio o, comunque, di agire nell'interesse del medesimo ente. Con la compilazione di tale Modello, che ricordiamo non essere obbligatorio, si permette di applicare un sistema di controllo completo ed efficace all'interno della Società, con lo scopo di evitare che si verifichino condotte che rientrano nelle fattispecie di reato descritte dal decreto e, più in generale, di tutelare la medesima Società nell'ipotesi in cui tali comportamenti dovessero verificarsi.

La prima fase è quella di anamnesi, nella quale si analizza l'organizzazione e vengono ricostruite le modalità di funzionamento, successivamente a questa abbiamo la fase di diagnosi, nella quale viene costruita la mappa documentata dei rischi e infine abbiamo la fase della terapia nella quale si procede alla costruzione, adeguamento e implementazione del sistema dei controlli interni. Il risultato delle attività di anamnesi e diagnosi è la mappa dei rischi, che costituisce l'input per la successiva fase di costruzione e implementazione dei protocolli e dovrà essere periodicamente sottoposta a riesame per garantire il permanere dell'adeguatezza del Modello nel tempo; la mappa evidenzia, per ogni area (funzione/processo):

- i comportamenti pregiudizievoli e le modalità con le quali possono essere commessi;
- la descrizione dei protocolli di prevenzione esistenti;
- la valutazione del rischio residuo, tenendo conto dei protocolli esistenti e della effettività della loro applicazione;
- tutte le azioni da apportare sia sui protocolli che sugli altri elementi organizzativi quali ad esempio, il codice etico, l'organigramma aziendale e il sistema di procure e deleghe.

1.1 Il modello di gestione del rischio ISO 31000:2010

L'ISO 31000 è una linea guida che propone un modello di gestione del rischio e di integrazione dello stesso nel sistema di gestione aziendale adattabile a qualsiasi tipo di organizzazione, sia che si stia parlando di impresa pubblica, privata o sociale, associazione, gruppo o individuo e lungo l'intera vita dell'organizzazione medesima.
È applicabile a tutte le tipologie di rischio (da quelli strategici a quelli operativi, valutari, di mercato, di compliance, di paese, ecc.) e si basa sul modello Plan-Do-Check-Act (cd. PDCA).
Questo modello di gestione del rischio rappresenta un vantaggio al fine di:

a) aumentare la probabilità di raggiungere gli obiettivi;
b) incoraggiare la gestione proattiva;
c) migliorare il reporting cogente e volontario;

d) costruire una base affidabile per il processo decisionale e la pianificazione;
e) accrescere le prestazioni in ambito salute e sicurezza - protezione ambientale;
f) migliorare l'apprendimento organizzativo.

Inoltre tale modello richiama più volte l'importanza del contesto, individuando un contesto esterno e uno interno. Il primo è definito come l'ambiente nel quale l'organizzazione cerca di raggiungere i propri obiettivi, quali l'ambiente culturale, sociale, politico, finanziario, tecnologico, economico, naturale e competitivo, sia internazionale, nazionale, regionale o locale, le relazioni con i portatori di interesse esterni, gli elementi determinanti e le tendenze fondamentali che hanno un impatto sugli obiettivi dell'organizzazione; l'ambiente interno invece è definito come l'ambiente nel quale l'organizzazione cerca di conseguire i propri obiettivi quali la Governance, la struttura organizzativa, i ruoli e le responsabilità, le politiche, gli obiettivi e le strategie che sono in atto per conseguirli e le capacità, intese in termini di risorse e conoscenza, attraverso l'ausilio di sistemi informativi.

In aggiunta a ciò, identifica una serie di rischi, individuando ad esempio:

- rischi esterni, quali ad esempio: concorrenza, esigenze dei clienti, progresso tecnologico, normative di legge nei mercati di riferimento, costi delle materie prime e delle utility, oscillazioni di cambi e tassi, fornitori, ecc.
- rischi interni, quali ad esempio: strategie, ciclo di vita del prodotto, proprietà intellettuale, penali dei clienti, finanziari, liquidità, capitale proprio, processi, qualità del prodotto, catena dei fornitori, salute e sicurezza dei lavoratori, infrastrutture.

Il suddetto modello fornisce anche un quadro di riferimento riguardante la politica per la gestione del rischio che deve contemplare l'analisi:

a) del fondamento logico dell'organizzazione;
b) dei legami tra gli obiettivi dell'organizzazione, le sue politiche e la politica per la gestione del rischio e dei vari gradi di responsabilità;
c) del modo in cui vengono trattati i conflitti d'interesse;
d) dell'impegno a rendere disponibili le risorse necessarie per supportare coloro che hanno i vari gradi di responsabilità;

e) del modo in cui viene misurata e riferita la prestazione relativa alla gestione del rischio;
f) dell'impegno a riesaminare e migliorare periodicamente, nonché in risposta ad un evento o ad un cambiamento di circostanze, la politica per la gestione del rischio e la struttura di riferimento.

Fornisce le indicazioni per la progettazione, lo sviluppo e il miglioramento della struttura gestionale di riferimento riguardo ai componenti e alla modalità di relazione, basando l'iter di gestione sul modello consolidato PDCA che pone le sue basi sulle relazioni (circolari) che intercorrono tra le fasi di:

- Progettazione della struttura di riferimento per la gestione del rischio:
  i. comprensione dell'organizzazione e del suo contesto;
  ii. individuazione della politica di gestione del rischio;
  iii. individuazione delle responsabilità;
  iv. integrazione dei processi organizzativi;
  v. individuazione e allocazione delle risorse necessarie;
  vi. individuazione dei sistemi di comunicazione e reporting interni.
- Attuazione della gestione del rischio:
  i. attuazione della struttura di riferimento per la gestione del rischio;
  ii. attuazione del processo di gestione del rischio:
  iii. definizione del contesto;
  iv. valutazione del rischio (identificazione, analisi, ponderazione);
  v. trattamento del rischio.
- Monitoraggio e riesame della struttura di riferimento;
- Miglioramento continuo della struttura di riferimento.

Il processo in esame deve essere ripetuto per ogni ambito di potenziale rischio, in ogni area e livello, così come nelle specifiche funzioni, progetti e attività, peraltro, dato che ogni specifico settore o applicazione della gestione del rischio comporta particolari necessità, interlocutori, percezioni e criteri è fondamentale definire il contesto come attività iniziale del processo, da un punto di vista generale, non specifico. Da quanto appena detto discende il principio che la gestione del rischio è un abito su misura ossia

per essere veramente efficace, ogni situazione va studiata e analizzata nella sua specificità.

1.2 La valutazione, l'adeguamento, costruzione e implementazione del sistema delle verifiche preventive

Una volta che è stato valutato il rischio attraverso le fasi descritte nel paragrafo precedente, dobbiamo porre in essere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire, disciplinando il funzionamento dell'organizzazione attraversi un adeguato sistema di verifica preventiva, che non possa essere aggirato, se non fraudolentemente, da soggetti ricoprenti cariche apicali e nel quale si radichino le misure cui devono attenersi le persone sottoposte all'altrui vigilanza, secondo quanto indicato dagli artt. 6 e 7 del D.lgs. 231/2001.

Fatta questa premessa la realizzazione di un efficace sistema di verifica preventiva implica l'esistenza dei seguenti elementi:

a) un codice etico al cui interno sono racchiusi i principi di carattere generale che devono contenere, assieme al Modello, un sistema di misure disciplinari e contrattuali;
b) un sistema organizzativo formalizzato che preveda l'attribuzione di responsabilità, le linee di dipendenza gerarchica e l'attribuzione di compiti; in particolare risulta importante:
    i. la segregazione delle responsabilità in maniera tale da non affidare a un unico soggetto la responsabilità di tutte le fasi di un processo
    ii. la separazione dei controlli dalla gestione operativa;
    iii. la tracciabilità delle decisioni e degli atti, così da favorire la possibilità di ricostruire in ogni momento i processi di decisione e attuazione relativi agli atti posti in essere.
c) delle procedure per la regolamentazione dello svolgimento delle attività;
d) poteri autorizzativi, di firma e di spesa;

e) un sistema di controllo di gestione organizzato in modo tale da permettere l'immediata segnalazione dell'insorgere di criticità; il sistema in questione deve avere effettiva efficacia preventiva, ovvero essere idoneo a evidenziare i rischi;
f) un sistema informativo del personale e sua formazione;
g) un sistema disciplinare per la sanzione delle violazioni del codice etico e del Modello.

Abbiamo già detto che la mappa dei rischi deve evidenziare la valutazione del rischio residuo nella situazione di partenza, ovvero al momento in cui, decidendo di costruire il Modello, si siano presi in esame i protocolli e le procedure esistenti, questo è ciò di cui si occupa la diagnosi, ovvero dell'individuazione delle aree di vulnerabilità da cui, in assenza di adeguati presìdi, potrebbe partire la degenerazione dell'organismo. Tutto ciò può essere espresso nella valutazione del sistema delle verifiche preventive (cd. *as-is analysis*), cui fanno seguito: l'attività di adeguamento, qualora quella già esistente non risulti idonea a prevenire il rischio da reato presupposto (in questo caso parliamo della cd. *gap analysis*), e l'integrazione con i protocolli ritenuti carenti in un adeguato sistema delle verifiche preventive; una volta rispettati questi passaggi si deve passare alla costruzione del sistema delle verifiche laddove mancante.

Il Modello organizzativo *ex* D.lgs. 231/2001, è quindi un importante componente del sistema di controllo interno e ha la funzione di limitare il rischio da reato presupposto inoltre è un documento che rispecchia tutte le misure adottate per prevenire tale rischio e dovrà quindi dar conto dell'attività di valutazione effettuata (*risk assesment*).
Il Modello dovrà poi richiamare protocolli, procedure e istruzioni esistenti e prevedere, nel corpo del documento o in un allegato che ne sia parte integrante, protocolli, procedure e istruzioni da inserire *ex novo* nel sistema delle verifiche preventive.
Riassumendo quanto detto, la costruzione del Modello si sviluppa in due fasi principali:

1. l'identificazione e la valutazione dei rischi, che si conclude con la mappa dei rischi, secondo il processo descritto nel precedentemente;
2. la progettazione del sistema di vigilanza, fase in cui si regolamentano tutte le attività che comportano un rischio-reato, ove non già adeguatamente regolate con le procedure esistenti (che dovranno essere espressamente richiamate), in modo tale che il reato possa essere commesso solo aggirando in modo fraudolento le

indicazioni del Modello, il quale esprime, in quanto adottato dall'organo amministrativo, la volontà dell'ente.

Dobbiamo inoltre sottolineare che l'efficacia preventiva del Modello dipende più di ogni altra cosa dall'atteggiamento con cui la direzione aziendale decide di adottarlo e in particolare se esso è visto come mero adempimento oppure come opportunità. Nel caso in cui venisse visto come un semplice adempimento, molto probabilmente nascerà un documento che potrà essere formalmente curato, completo nei contenuti, ma distaccato dalla realtà organizzativa, empiricamente parlando è quanto accade, ad esempio, in molte piccole realtà che lo adottano per poter accedere a finanziamenti o accreditamenti presso enti pubblici. Per contro, la prima caratteristica che un Modello deve avere per poter essere efficace è la coerenza con il contesto in cui viene adottato, coerenza che si ottiene solo se esiste una reale volontà di prevenire i reati da parte dell'organo amministrativo e se il processo per costruirlo è visto come opportunità di miglioramento organizzativo; da questo atteggiamento discendono alcune caratteristiche che ne rafforzano la valenza di strumento di prevenzione ancora prima che di esimente, infatti se la prevenzione è efficace le necessità di utilizzarlo in giudizio quale causa di esclusione della responsabilità amministrativa da reato saranno ridotte al minimo.

Un fattore che ogni azienda deve considerare nell'applicazione del Modello è la sua efficienza ossia la coerenza fra le caratteristiche dell'azienda e la complessità del Modello stesso, con particolare attenzione alla sostenibilità in termini organizzativi, economici e finanziari in applicazione del principio di sostenibilità economica. Un Modello che prevede protocolli eccessivamente onerosi, tanto in termini organizzativi quanto di costi, rispetto alle dimensioni e alle esigenze dell'azienda, non può ritenersi efficiente, e soprattutto non sarà nemmeno efficace, in quanto l'eccesso di burocratizzazione indurrà le persone a disapplicarlo. In aggiunta a quanto appena detto, l'elaborazione del Modello dovrà basarsi su criteri di neutralità e imparzialità, al fine di non far venir meno la ragionevolezza e la verificabilità. A tal proposito, è necessario che i soggetti incaricati della definizione delle procedure di controllo abbiano un adeguato grado di indipendenza, soprattutto nel rilevare eventuali carenze organizzative nelle aree di rischio su cui intervenire, strutturando gli opportuni meccanismi preventivi.

Il modello inoltre deve essere capace di prevenire i comportamenti non voluti, ovvero la rispondenza alla soluzione delle problematiche di rischio di illeciti, attraverso il concreto funzionamento dei presidi preventivi e di controllo posti in essere. Si tratta del principio dell'adeguatezza su cui regge l'intero impianto del Modello, dal quale ne derivano la validità e l'effettiva utilità strumentale.
In linea con quanto appena detto, il Modello deve essere concreto ed effettivamente attuabile, in riferimento alla struttura dell'azienda e ai suoi processi operativi, dei protocolli e delle misure organizzative. Questa sua caratteristica si ottiene innanzitutto con il pieno coinvolgimento di tutta la squadra di governo (responsabili funzionali, primi livelli di riporto dell'organo amministrativo o degli organi delegati) nella definizione dei protocolli, in quanto, potranno funzionare adeguatamente solo se le regole sono condivise a monte da coloro che dovranno applicarle e farle applicare.

L'adeguatezza e attuabilità appena descritte si ottengono mediante il rispetto dei principi per la costruzione di un sistema organizzativo efficace ed efficiente, fondato in primis sulla responsabilizzazione formale, coerenza fra responsabilità e poteri, segregazione delle funzioni, in particolare:

- l'attribuzione di responsabilità deve essere esplicita;
- ogni individuo investito di responsabilità deve avere poteri e risorse adeguati per farvi fronte;
- nessun soggetto dovrebbe gestire in autonomia un intero processo, ma, al fine di limitare il rischio-reato, le diverse attività che lo compongono devono essere suddivise tra più attori, in particolare, è importante che il sistema organizzativo garantisca la separatezza fra responsabilità/fasi di decisione, autorizzazione, esecuzione, controllo, registrazione e archiviazione.

Le caratteristiche finora descritte integrano il concetto di idoneità, ossia la coerenza del Modello con i requisiti indicati dalla norma che lo prevede tale da conferirgli l'efficacia esimente da responsabilità amministrativa da reato. Affinché un Modello risulti adottato in modo idoneo esso deve:

- fondarsi su un'analisi del rischio che abbia effettivamente individuato le attività e i processi operativi dell'ente nell'ambito dei quali potrebbe verificarsi la

commissione degli illeciti rilevanti ai fini della responsabilità introdotta dal D.lgs. 231/2001;

- contenere meccanismi preventivi relativi sia alla modalità di svolgimento delle attività, sia al controllo, che può essere garantito dall'istituzione di un organismo interno.

Un ulteriore requisito ai fini dell'adeguatezza e dell'idoneità è la coerenza interna, vale a dire la non contraddizione fra le Parti che compongono il Modello: i protocolli di prevenzione stabiliti, i principi enunciati nel codice etico, le sanzioni previste dal sistema disciplinare e tutta la documentazione predisposta; in aggiunta a questo, deve anche esserci coerenza anche rispetto alle risorse assegnate alle diverse aree aziendali in termini finanziari, di strumenti e di competenze, in quanto conseguenti a una visione strategica unitaria. Infine, eventuali sistemi di gestione certificati, devono essere inseriti nel Modello andando così a fornire un significativo contributo alla individuazione e al controllo dei comportamenti rilevanti ai fini del D.lgs. 231/2001.
A sua volta la coerenza interna deriva da unità di intenti: da un lato, infatti, il Modello deve essere sviluppato coinvolgendo l'intera organizzazione aziendale; dall'altro, la diffusione dei principi stabiliti nel Modello in tutta l'azienda favorisce l'attenzione al rispetto delle regole da parte di tutti coloro che vi collaborano e corrobora l'azione unitaria nel perseguire la strategia e nel prevenire comportamenti illeciti.
Infine, caratteristica non ultima in termini di importanza, è la dinamicità, ovvero la capacità di adattare tempestivamente il Modello all'evoluzione normativa e al contesto esterno e interno all'attività. Come tutti gli elementi del sistema di controllo interno anche il Modello deve essere oggetto di una costante attività di verifica e aggiornamento, attraverso analisi periodica e continuativa dell'efficacia e dell'efficienza dei controlli ivi previsti, accertando il permanere dell'adeguatezza a fronte di eventuali cambiamenti nella realtà operativa e normativa.

Alcune indicazioni utili per valutare l'idoneità dei Modelli provengono anche dalla giurisprudenza, la quale ha individuato prerogative che lo stesso deve rispettare per essere ritenuto idoneo, quali ad esempio, oltre alla conformità agli artt. 6 e 7 del D.lgs. 231/2001:

- la conformità alle *best practices* in uso, quali Linee Guida di settore o di categoria emanate da soggetti qualificati, oppure altri documenti di prassi e recente giurisprudenza;
- la presenza del codice etico quale parte integrante del Modello stesso;
- l'indicazione nel Modello delle fattispecie illecite rispetto alle quali l'esposizione della società è risultata particolarmente sensibile e quelle per le quali si ritiene trascurabile;
- un'adeguata articolazione dei controlli e coerenza fra livelli di controllo, ovvero fra i controlli insiti nelle procedure operative di primo livello, i controlli di secondo livello da parte degli organi tecnici quali Assicurazione qualità e Controllo di gestione, i controlli da parte degli organi di vigilanza quali l'*internal audit*, collegio sindacale, comitato controllo e rischi, Organismo di vigilanza), che rappresentano il terzo livello;
- il coordinamento e l'integrazione del Modello con gli altri sistemi di gestione e controllo aziendale;
- l'adeguamento dei contenuti del Modello alla specifica realtà operativa di riferimento, ai fini della concreta applicabilità delle regole in esso contenute;
- una disciplina dei meccanismi di informazione e formazione riguardanti il Modello e i suoi contenuti, articolata in funzione dei destinatari;
- la presenza di un sistema disciplinare atto a sanzionare i comportamenti non coerenti con il Modello stesso.

Alla luce di quanto fin qui esposto, il Modello richiede la definizione di un insieme coerente di riferimenti sostanziali e documentali, che lo compongono e lo caratterizzano e che dovranno confluire in modo organico, anche tramite richiami, nel documento che lo descrive e che ne attesta in prima battuta l'esistenza. Fra questi abbiamo:

- il codice etico, ossia un documento che riassume l'impostazione morale e la filosofia di ciascuna azienda, evidenziandone lo scopo, gli obiettivi, i principi di comportamento. Non è uno strumento espressamente previsto dal D.lgs. 231/2001, ma è volto a tracciare la deontologia aziendale e in tale modo a diffondere la conoscenza dei valori dell'organizzazione; è strumentale ai fini del D.lgs. 231/2001 in quanto può indicare i principi di comportamento in relazione

a ogni area considerata a rischio ed è altresì vero che dottrina e giurisprudenza tendono a considerarne l'assenza quale indice di inadeguatezza del Modello, anche se l'adozione non sia di per sé una condizione sufficiente di adeguatezza dello stesso. Non solo il Modello 231, ma anche tutti gli altri sistemi di compliance devono trovare fondamento nei principi contenuti all'interno del codice etico, che costituisce di fatto la carta dei valori dell'organizzazione alla quale tutti devono far riferimento anche nelle aree in cui non sono stati definiti protocolli specifici a causa del basso rischio ravvisato;

- il catalogo dei reati presupposto rilevanti per l'ente con rimando alla mappa dei rischi che individua le attività nel cui ambito possono essere commessi i reati contemplati dalla norma, inoltre deve essere adottato un sistema di protocolli relativi ai diversi processi sensibili individuati nell'attività di mappatura, atti a prevenire efficacemente le possibilità di commissione di illeciti;
- la predisposizione di modalità di gestione delle risorse finanziarie, infatti una cattiva gestione di queste può causare la commissione di alcuni reati presupposto quali riciclaggio, autoriciclaggio, corruzione, ecc... caratterizzati anche da sanzioni molto importanti che possono andare a ledere anche l'immagine dell'azienda dinanzi al marcato;
- un sistema che vada a disciplinare i flussi informativi da e verso l'Organismo di vigilanza ed in aggiunta un sistema delle responsabilità organizzative e dei riferimenti funzionali relativi ai processi e alle attività sensibili;
- un sistema disciplinare che sia capace di sanzionare il mancato rispetto delle indicazioni fornite dal Modello, in particolare codice etico e protocolli, che contenga:
    i. l'elenco delle violazioni sanzionabili;
    ii. l'elenco delle sanzioni, da aggiustare anche in base all'autore dell'illecito;
    iii. i soggetti destinatari delle sanzioni;
    iv. le procedure di applicazione delle sanzioni;

- un sistema di programmazione delle attività di formazione e informazione del personale, articolata per funzioni, aree di responsabilità, livelli e competenze e, in

aggiunta a ciò, anche l'istituzione di politiche e modalità di comunicazione esterne del Modello, con chiara identificazione dei destinatari;

- le modalità di revisione del Modello stesso. Sono attività di costante e continua verifica e monitoraggio effettuata dall'Organismo di vigilanza in modo tale da far sì che il Modello si mantenga adeguato sotto il profilo della solidità e funzionalità e risponda concretamente all'analisi, alla valutazione e alla prevenzione del rischio reato nel tempo. L'adeguamento del Modello può rendersi necessario in diverse circostanze, tra cui ad esempio:
  i. variazioni nella struttura organizzativa dell'azienda che possono determinare un mutamento del profilo di rischio di commissione dei reati;
  ii. modifiche normative, le quali usualmente comportano un ampliamento del catalogo dei reati presupposto o delle relative sanzioni andando a modificare l'esposizione al rischio di alcuni processi o il coinvolgimento di nuove aree aziendali, imponendo, di conseguenza, un aggiornamento dei protocolli e presidi di controllo previsti dal Modello;
  iii. violazioni del Modello, ossia nel caso in cui venga commesso uno dei reati presupposto realizzando attività non conformi rispetto a quanto stabilito dal Modello stesso. Quando le violazioni che si sono verificate sono significative non è sufficiente intervenire solamente tramite un'apposita azione disciplinare e sanzionatoria nei confronti di coloro i quali hanno infranto le regole, ma è necessario apportare delle correzioni, affinché siano introdotte, modificate, integrate procedure che ne rafforzino l'azione preventiva.

La documentazione che compone il Modello deve essere completa di tutti gli elementi sopra descritti, da intendersi come obbligatori sia ai sensi degli artt. 6 e 7 del D.lgs. 231/2001 che della giurisprudenza, e deve avere una coerenza interna priva sia di contraddizioni che di sovrapposizioni.

Ogni documento dovrà trovare la propria coerenza negli altri, all'interno di un raziocinio caratterizzato dalla continua maggiore definizione di contenuti e dal carattere sempre più operativo, a partire dalla dichiarazione dei valori contenuta nel codice etico alla stesura delle procedure e delle istruzioni operative, fino all'individuazione di responsabilità, sanzioni, modalità di diffusione interna ed esterna.

Le difficoltà che più frequentemente si incontrano nella redazione del Modello, soprattutto per quanto concerne la definizione di mansioni e responsabilità aziendali, l'individuazione dei rischi di commissione di reati e delle figure che possono commetterli, l'attribuzione delle probabilità e degli impatti a ciascun rischio, si amplificano per le PMI, all'interno delle quali, spesso, ci si trova in presenza di pericolosi piccoli gruppi manageriali, riscontrando molto spesso come le figure dei controllati coincidono con quelle dei controllori; inoltre, nella pratica professionale ci si scontra spesso con una scarsa chiarezza di ruoli e funzioni, responsabilità e competenze richieste per la copertura dei ruoli, oltre che con un fraintendimento di fondo di ciò che l'adozione del Modello comporta.

1.3 I reati presupposto e i reati tributari

Gli sviluppi della recente giurisprudenza hanno portato ad escludere qualunque automatismo tra la responsabilità dell'ente, ai sensi del D.lgs. 231/2001 e la commissione di uno dei reati presupposto previsti dal medesimo decreto. Nella sentenza della Cassazione n. 23401/2022, a cui sono susseguite altre pronunce fino ad arrivare alla sentenza n. 3196 del 26 gennaio 2024, viene evidenziato la necessità di accertare se l'osservanza del modello organizzativo, per come esso è stato attuato o avrebbe dovuto essere, avrebbe eliminato o ridotto il pericolo di verificazione di illeciti della stessa specie di quello verificatosi. Quanto appena detto verrà affrontato nei prossimi paragrafi nei quali parleremo di come si costruisce un efficacie modello e quali sono le sue procedure, in questo paragrafo, per dovere di completezza andremo ad elencare quelli che sono i reati presupposto e faremo un focus su quelli tributari.

1.3.1 I reati presupposto

Il presupposto per la responsabilità dell'ente è la commissione da parte di una persona fisica ad esso funzionalmente collegata, nell'interesse o a vantaggio dell'ente stesso, di

uno dei reati elencati[107] agli artt. da 24 a 25-*duodevicies*, D.lgs. n. 231/2001. L'art. 2 sancisce l'applicazione alla responsabilità dell'ente del principio di legalità, in forza del quale l'ente non può essere ritenuto responsabile per un fatto costituente reato se la sua responsabilità amministrativa in relazione a quel reato e le relative sanzioni non sono espressamente previste da una legge entrata in vigore prima della commissione del fatto.

Il catalogo di tali reati è stato notevolmente ampliato rispetto a quello originariamente previsto negli originari artt. 24 e 25, D.lgs. n. 231/2001 ed oggi comprende i seguenti delitti:

i. indebita percezione di erogazioni, truffa in danno dello Stato, di un ente pubblico o dell'Unione Europea o per il conseguimento di erogazioni pubbliche, frode informatica in danno dello Stato o di un ente pubblico e frode nelle pubbliche forniture (art. 24);

ii. delitti informatici e trattamento illecito di dati (art. 24-*bis* modificato dall'art. 20, della legge n.90 del 28 giugno 2024;

iii. delitti di criminalità organizzata (art. 24-*ter*);

iv. peculato, indebita destinazione di denaro o cose mobili, concussione, induzione indebita a dare o promettere utilità, corruzione (art. 25, come modificato dal D.L. 4 luglio 2024, n. 92, convertito con modificazioni in Legge 8 agosto 2024, n. 112);

v. falsità in monete, in carte di pubblico credito, in valori di bollo e in strumenti o segni di riconoscimento (art. 25-*bis*);

vi. delitti contro l'industria e il commercio (art. 25-*bis*.1);

vii. reati societari (art. 25-*ter*);

[107] Sulla tassatività dell'elencazione dei reati contenuti nel D.lgs. n. 231/2001 si veda Cass. Pen., sez. IV, 23 dicembre 2021, n. 47010, secondo cui l'ente potrà essere imputato dell'illecito di cui all'art. 24-*ter* del D.lgs. n. 231/2001 per il reato di cui all'art. 416 Codice Penale qualora vi sia per lo stesso una concomitante imputazione per reati-fine rientranti nel novero di quelli previsti dal D.lgs. n. 231/2001 come disposto anche da Cass. Pen., sez. III, 20 gennaio 2022, n. 2234. Sulla necessità che la responsabilità amministrativa dell'ente in relazione al reato e le relative sanzioni siano espressamente previste da una legge entrata in vigore prima della commissione del fatto si veda Cass. Pen., sez. III, 16 novembre 2021, n. 41582.

viii. delitti con finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico (art. 25-*quater*);

ix. pratiche di mutilazione degli organi genitali femminili (art. 25-*quater*.1);

x. delitti contro la personalità individuale (art. 25-*quinquies*);

xi. abusi di mercato (art. 25-*sexies*);

xii. omicidio colposo o lesioni gravi o gravissime commesse con violazione delle norme sulla tutela della salute e sicurezza sul lavoro (art. 25-*septies*);

xiii. ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, nonché autoriciclaggio (art. 25-*octies*);

xiv. delitti in materia di strumenti di pagamento diversi dai contanti e trasferimento fraudolento di valori (art. 25-*octies*.1) (Rubrica così modificata dall'art. 6-ter, comma 2, lett. *b*), n. 3), D.L. 10 agosto 2023, n. 105, convertito, con modificazioni, dalla Legge 9 ottobre 2023, n. 137);

xv. delitti in materia di violazione del diritto d'autore (art. 25-*novies*);

xvi. induzione a non rendere dichiarazioni o a rendere dichiarazioni mendaci all'autorità giudiziaria (art. 25-*decies*);

xvii. reati ambientali (art. 25-*undecies*);

xviii. impiego di cittadini di paesi terzi il cui soggiorno è irregolare (art. 25-*duodecies*);

xix. razzismo e xenofobia (art. 25-*terdecies*);

xx. frode in competizioni sportive, esercizio abusivo di gioco o di scommessa e giochi d'azzardo esercitati a mezzo di apparecchi vietati (art. 25-*quaterdecies*);

xxi. reati tributari (art. 25-*quinquiesdecies*);

xxii. contrabbando (art. 25-*sexiesdecies*);

xxiii. delitti contro il patrimonio culturale (art. 25-*septiesdecies*);

xxiv. riciclaggio di beni culturali e devastazione e saccheggio di beni culturali e paesaggistici (art. 25-*duodevicies*);

xxv. delitti tentati (art. 26);

xxvi. responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato (Costituiscono presupposto per gli enti che operano nell'ambito della filiera degli oli vergini di oliva) (art. 12 Legge 9/2013);

xxvii. reati transnazionali (Costituiscono presupposto per la responsabilità amministrativa degli enti i seguenti reati se commessi in modalità transnazionale) (Legge n. 146/2006).

1.3.2 I reati tributari

I comportamenti costituenti reati in ambito tributario sono disciplinati dal D.lgs. n. 74 del 10 marzo 2000, integrato col D.lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, il quale definisce i confini della fattispecie alle quali si applica la normativa in esame.

L'art. 1 del D.lgs. n. 74/2000 contiene una serie di importanti definizioni per approfondire il tema dei reati tributari in esame, in particolare:

a) **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, con queste si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi. Tali fatture consistono in documenti che attestano e certificano eventi in realtà non verificatisi, in tutto o in parte, oppure verificatisi ma con modalità differenti.

   Leggendo la norma si può notare che si può trattare di:

   - fatture o altri documenti che si riferiscono ad operazioni non realmente effettuare, in tutto o in parte: in questo caso la fattura è oggettivamente falsa, in quanto certifica eventi non avvenuti o avvenuti solo in parte;

- fatture o altri documenti che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale: in questo caso si è in presenza di un caso di sovrafatturazione;
- fatture o altri documenti che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi: in questo caso si è in presenza di documentazione soggettivamente inesistente.

Possono integrare un'operazione inesistente anche i documenti aventi, ai fini fiscali, valore probatorio analogo alle fatture, tra cui le ricevute fiscali e simili, nonché quei documenti da cui risultino spese deducibili dall'imposta come, per esempio, le ricevute per spese mediche o per interessi sui mutui e le schede carburanti[108].

I documenti che, invece, non hanno alcuna funzione probatoria fiscale sono esclusi dal perimetro della disciplina in esame.

b) **Elementi attivi e passivi**, si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta. Si tratta degli elementi attivi denunciati in misura inferiore rispetto a quella effettiva e degli elementi passivi inesistenti; per la "*determinazione degli elementi passivi fittizi e degli elementi attivi sottratti all'imposizione* [che, a] *norma dell'art. 1, comma 1, lett. b), per elementi attivi o passivi s'intendono tutte le componenti, comunque costituite o denominate che concorrono, in senso positivo (ricavi e compensi, plusvalenze, sopravvenienze attive, dividendi ed interessi, variazioni delle rimanenze, proventi immobiliari, ecc.) e negativo (costi e spese, minusvalenze, sopravvenienze passive, interessi passivi, oneri fiscali e contributivi, perdite, ammortamenti, accantonamenti, svalutazioni, ecc.), alla determinazione del reddito o delle basi imponibili* ***rilevanti*** *ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto*".

Più in dettaglio, prosegue il provvedimento, "*ai fini della configurabilità dei delitti "dichiarativi" assume particolare rilevanza l'esatta commisurazione*

[108] Cassazione n. 5642 del 2 dicembre 2011.

degli elementi passivi fittizi e di quelli attivi effettivamente conseguiti e non dichiarati. Le regole per la determinazione delle componenti attive e passive sono quelle ordinariamente previste dal Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. n. 917/1986, dal D.P.R. n. 633/1972 e dalle norme vigenti in materia di Irpef, Irpeg/Ires ed Iva.

In via interpretativa, gli «elementi passivi fittizi» s'intendono costituiti dalle componenti negative "non vere", "non inerenti", "non spettanti", o "insussistenti nella realtà", dichiarate in misura superiore a quella effettivamente sostenuta o a quella ammissibile in detrazione. Allo stesso modo, gli "elementi attivi non dichiarati" comprendono tutte le componenti positive che avrebbero dovuto partecipare alla formazione del reddito e della situazione annuale IVA., ma non risultano evidenziate in dichiarazione. Occorre osservare che la relazione illustrativa al D.lgs. n. 158/2015 ha precisato che l'«espressione di sintesi ("elementi attivi o passivi") valevole, in particolare, riguardo alle fattispecie criminose concernenti la dichiarazione», deve intendersi comprensiva di «tutte le voci, comunque costituite o denominate, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, [comprese] *le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta (si pensi, ai crediti d'imposta ed alle ritenute)*"[109].

Ciò al fine di evitare rischi in termini di incertezze interpretative e di possibili lacune.

c) **Dichiarazioni del soggetto che agisce**, per dichiarazione si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta, nei casi previsti dalla legge; per quanto riguarda i fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "*fine di evadere le imposte*" ed il "*fine di sottrarsi al pagamento*" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce. Analogamente, la lettera *e*) precisa che si deve considerare (e sanzionare) colui

[109] Circolare n. 114000 del 14 aprile 2000 del Comando Generale della Guardia di Finanza.

che agisce in nome e per conto dell'ente, al fine di evitare che taluni comportamenti possano rimanere non puniti.

d) **Fine di evadere le imposte**, insieme al **fine di consentire ai terzi l'evasione** si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del **fine di consentirli a terzi**. La previsione in esame riguarda l'elemento soggettivo, vale a dire che le fattispecie elencate nella norma risultano delittuose nella misura in cui l'agente sia consapevole del fatto che le attività poste in essere consentano di:
   - evadere le imposte;
   - consentire a terzi l'evasione.

   E si deve trattare di comportamenti dai quali venga ottenuto:
   - un indebito rimborso;
   - il riconoscimento di un credito d'imposta inesistente.

   Anche nel caso in cui l'attività venga posta in essere per consentirli a terzi; determinante è dunque l'esistenza del dolo, vale a dire della consapevolezza e volontà di concretizzare il comportamento illecito. La disposizione in esame delinea quindi l'ambito operativo oggettivo e soggettivo del fine di evadere e del fine di consentire a terzi l'evasione.

e) **Imposta evasa e soglie di punibilità**, per imposta evasa si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili. Le soglie di punibilità invece si riferiscono all'imposta evasa e si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione. I due concetti sono intrecciati tra loro nel senso che per determinare il superamento delle soglie di punibilità è necessario riferirsi all'imposta evasa,

con riguardo ai diversi tributi; perciò, affinché ricorra la maggior parte delle fattispecie delittuose di cui si occupa il decreto in esame, e si possa quindi applicare la relativa sanzione, è necessario fornire la prova che un'imposta dovuta sia stata evasa.

Dalla lettera *f*) si ricava che il documento che costituisce la prova dell'evasione è la dichiarazione, vale a dire che è da essa che emerge il valore dichiarato ed è da essa che è possibile constatare se sia stata pagata un'imposta inferiore rispetto a quella effettivamente dovuta, tenendo conto anche delle ritenute effettuate dal sostituto d'imposta. Dobbiamo osservare che la norma non richiama solo il caso della differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, bensì anche il caso dell'omessa dichiarazione, figura giuridica che ricorre quando l'evasione non riguarda solo una parte di quanto dovuto all'Erario, bensì tutta l'imposta dovuta. Inoltre, con l'espressione imposta evasa non si considera più quella teorica e non effettivamente dovuta collegata ad una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse, spettanti ed utilizzabili. Questa circostanza emerge con evidenza dalle modalità di calcolo dell'imposta dettate dal legislatore, tenuto conto che la misura dell'imposta evasa:

- si ricava dalla differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione;
- consiste nell'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione al netto, ossia detratte, le somme versate dal contribuente o da terzi a titolo:
    i. di acconto;
    ii. di ritenuta;
    iii. in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine.

Importante è anche il fatto che per stabilire se sia stata o meno evasa l'imposta è determinante considerare le perdite conseguite. Ciò sta a significare che solo una volta decurtate le perdite sarà possibile stabilire la misura precisa dell'imposta versata e se si sia o meno concretizzato un caso di evasione. Può inoltre capitare che si debba considerare perdite pregresse ma, affinché possa essere irrogata una sanzione di natura penale, è prima necessario considerare il profilo tributario della fattispecie, vale a dire se sono state violate le norme di natura tributaria che

regolano il caso concreto. Ne consegue che le due sanzioni (penale e tributaria) risultano tra loro intrecciate e la sanzione penale può essere irrogata solo una volta accertata l'esistenza della violazione sotto il profilo tributario (cioè una volta valutato se le perdite siano state tali da portare l'importo evaso sotto la soglia di punibilità prevista nel caso concreto).

f) **Operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente**, si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'art. 10-*bis* della Legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti. Il D.lgs. n. 158/2015 ha precisato che ci troviamo in presenza di un'operazione simulata quando l'attività compiuta è solo apparente, cioè diversa da quella disciplinata dall'art. 10-*bis* (disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale) della legge 27 luglio 2000, n. 212, ed è posta in essere:

- con la reale volontà di non realizzarla in tutto o in parte;
- quando le operazioni sono riferite a soggetti fittiziamente interposti.

La figura della simulazione può riguardare sia il profilo oggettivo, sia quello soggettivo di un'operazione che abbia un oggetto diverso o soggetti diversi da quelli effettivi. Non rientrano pertanto entro il perimetro delle operazioni simulate (apparenti), le operazioni abusive od elusive.

g) **Mezzi fraudolenti**, si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà. Per definire il perimetro di applicazione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del D.lgs. n. 74/2000), il legislatore ha considerato il caso in cui il reato sia commesso mediante l'utilizzo di "mezzi fraudolenti" (lett. *g-ter*), i quali si possono concretizzare mediante:

- condotte artificiose attive; o
- condotte omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico;

idonee a determinare una falsa rappresentazione della realtà.

L'elemento materiale può consistere sia in condotte attive, sia in condotte omissive; in questo ultimo caso, però, l'obbligo di agire deve essere imposto da una specifica norma giuridica.

1.3.2.1 Le disposizioni comuni ai reati tributari

Al titolo III del D.lgs. n. 74/2000, artt. da 12 a 18-*bis*, vengono affrontate le disposizioni comuni da applicare ai reati tributari:

- **Pene accessorie**: l'art. 12, comma 1, del D.lgs. n. 74/2000 dispone che la condanna per uno dei delitti tributari comporta l'automatica applicazione delle pene accessorie, a dimostrazione della gravità dei reati in esame; l'articolo in questione si occupa delle pene accessorie che il giudice penale può applicare a seguito di condanna per taluno dei reati tributari disciplinati dal titolo II del D.lgs. n. 74/2000, dai quali discendono automaticamente le seguenti pene[110]:
    a) l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni;
    b) l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni;
    c) l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni;
    d) l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di Corte di giustizia tributaria;
    e) la pubblicazione della sentenza a norma dell'art. 36 del Codice Penale.

  Con la particolarità che la condanna per taluno dei delitti previsti dagli artt. 2, 3 e 8 importa, altresì, l'interdizione dai pubblici Uffici per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni. Occorre sottolineare che l'applicazione delle pene accessorie avviene in via automatica, una volta sanzionato il comportamento

[110] Circolare Ministero delle Finanze 4 agosto 2000, n. 154/E.

delittuoso. È stato infine precisato (art. 2, comma 36-*vicies* semel, lettera *h*), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla Legge 14 settembre 2011, n. 148) che per i reati tributari previsti dagli articoli da 2 a 10, D.lgs. 74/2000. Non trova applicazione l'istituto della sospensione condizionale della pena (art. 163 Codice Penale), ove ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

a) ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari;
b) ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di Euro.

- **Sospensione condizionale della pena**: il comma 2-*bis* si occupa della sospensione condizionale della pena ai sensi dell'art. 163 Codice Penale. Più precisamente, la norma ha previsto che per i reati tributari regolati negli articoli da 2 a 10, D.lgs. n. 74/2000, l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'art. 163 del Codice Penale non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

  a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari;
  b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro.

  L'art. 163 Codice Penale (sospensione condizionale della pena) prevede che il giudice, nel pronunciare sentenza di condanna:

  i. alla reclusione o all'arresto per un tempo non superiore a due anni;
  ii. a pena pecuniaria che, sola o congiunta alla pena detentiva e ragguagliata a norma dell'art. 135, sia equivalente ad una pena privativa della libertà personale per un tempo non superiore, nel complesso, a due anni;

  può ordinare che l'esecuzione della pena rimanga sospesa:

  i. per il termine di cinque anni se la condanna è per delitto;
  ii. di due anni se la condanna è per contravvenzione.

  Viene poi trattata diversamente la pena in base all'età dell'imputato. La sospensione condizionale si estende alle pene accessorie. Come visto, l'istituto della sospensione condizionale della pena riguarda solo i reati tributari regolati

negli articoli da 2 a 10 e quindi non riguarda quelli disciplinati negli articoli da 10-*bis* ad 11.

- **Confisca**: disciplinata dall'art. 12-*bis* del D.lgs. n. 74/2000, il quale stabilisce che nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti, ai sensi dell'art. 444 Codice di Procedura Penale, per uno dei delitti previsti nel D.lgs. n. 74/2000 stesso, deve essere sempre ordinata la confisca (per equivalente) dei beni che ne costituiscono:
  i. il profitto; oppure,
  ii. il prezzo.

  salvo che appartengano a persona estranea al reato: in quest'ultimo caso, l'istituto della confisca non trova applicazione.

  Quando non è possibile dar seguito alla confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo, deve essere ordinata la confisca di beni, di cui il *reo* ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. Il legislatore ha però precisato che la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario anche in presenza di sequestro ai sensi art. 12-*bis*, comma 2 del D.lgs. n. 74/2000. Ove però non venga eseguito il versamento, la confisca è sempre disposta. Infine ai sensi dell'art. 444 Codice di Procedura Penale, la confisca non deve essere disposta solo in caso di condanna, ma anche nel caso di patteggiamento.

- **Circostanze di reato**: gli artt. 13 e 14 del D.lgs. n. 74/2000, rispettivamente riguardanti le cause di non punibilità, pagamento del debito tributario e la circostanza attenuante, riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario, prevedono meccanismi premiali, attuando così il criterio direttivo impartito dalla lettera *e*) dell'art. 9 della Legge delega[111]. Più precisamente, il legislatore delegato, anziché configurare la condotta risarcitoria quale causa di estinzione del reato, ha ricollegato ad essa l'applicazione di circostanze attenuanti, in modo da garantire la tenuta del sistema nei confronti di coloro che commettono il reato confidando nella possibilità di "monetizzarne" le

[111] Cfr. Circolare Ministero delle Finanze n. 154/E del 4 agosto 2000.

eventuali conseguenze penali. Ciò premesso, l'art. 13-*bis* del D.lgs. n. 74/2000 disciplina le c.d. "*circostanze del reato*", istituto in virtù del quale, per taluni reati è prevista un'attenuante consistente nella:

i. Diminuzione della pena fino alla metà; e
ii. della mancata applicazione delle pene accessorie.

Tutto ciò qualora non ricorra una causa di punibilità e se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, siano stati estinti[112] mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. Alla fattispecie in esame si deve ritenere applicabile tutte le tipologie di definizione dei rapporti tributari, quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, l'acquiescenza da parte del contribuente e il ravvedimento, non che tutte quelle di futura introduzione[113]. Il pagamento del debito tributario, inoltre, deve essere effettuato secondo le regole e le modalità proprie della tipologia di definizione adottata; infine, ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. n. 241 del 9 luglio 1997 si è osservato che nei casi previsti è ammessa la compensazione.

Al fine di evitare un'indebita fruizione del beneficio penale, è necessario che siano attentamente riscontrati l'esistenza dei crediti compensati e la congruità della garanzia prestata in caso di pagamento rateale. La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha precisato che l'attenuante speciale consistente nel pagamento del debito tributario (art. 13 D.lgs. n. 74/2000), in tema di reati finanziari, non si applica in caso di adesione all'accertamento, atteso che il suo riconoscimento è subordinato all'integrale estinzione dell'obbligazione tributaria mediante il pagamento anche in caso di espletamento delle speciali procedure conciliative previste dalla normativa fiscale[114]. Opera inoltre un'aggravante (art. 13-*bis*, comma 3, D.lgs. n. 74/2000) per il caso in cui il reato sia commesso:

[112] L'estinzione del debito può avvenire attraverso speciali procedure conciliative oppure tramite procedure di adesione dell'accertamento.

[113] *Op. cit.* 154/E/2000.

[114] In tal senso si veda Cass. pen. 10 febbraio 2015 n. 11352.

i. dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista; oppure,
ii. da un intermediario finanziario o bancario

attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale, comportando un aumento della metà delle pene previste per i delitti in esame. Dal momento che il legislatore non ha precisato chi debba effettuare il pagamento, il Ministero delle Finanze ha chiarito che si possa trattare anche di un soggetto diverso dall'autore della violazione (il quale può quindi estinguere i debiti tributari in esame)[115].

- **Circostanza attenuante; riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario**: L'art. 14 del D.lgs. n. 74/2000 si occupa del caso della riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario e prevede che se i debiti tributari risultano estinti per prescrizione o per decadenza, l'imputato, per taluno dei delitti indicati nel D.lgs. n. 158/2015, può chiedere di essere ammesso a pagare una somma a titolo di equa riparazione del danno arrecato all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata.

  Occorre osservare che variano i termini previsti per l'accertamento degli illeciti penali e di quelli amministrativi. La richiesta deve essere formulata prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. La determinazione della misura della somma è rimessa allo stesso imputato, la quale tuttavia non può essere inferiore ad una precisa soglia, ossia deve essere commisurata alla gravità dell'offesa (cioè del danno morale subito) e non può essere inferiore a quella risultante dal ragguaglio, ai sensi dell'art. 135 Codice Penale, della pena minima prevista per il delitto contestato. L'importo, quindi, non può essere inferiore a quello derivante dalla conversione da pena detentiva in pena pecuniaria sempre ai sensi dell'art. 135 Codice Penale.

  Al giudice è rimesso il compito di valutare la congruità della somma, sentito il Pubblico Ministero e, qualora ritenga che la somma sia congrua, egli ammette il pagamento della somma fissando con ordinanza un termine non superiore a dieci giorni, per eseguirlo. La somma versata deve essere proporzionata e congrua

[115] *Op. cit.* 154/E/2000.

rispetto al delitto commesso, al fine di evitare che la proporzione tra quanto commesso e la somma corrisposta possa evitare l'estinzione del reato (riviviscenza del reato). Il legislatore ha infine previsto che la somma pagata debba essere restituita in caso di assoluzione o di proscioglimento e ciò dimostra che il pagamento non presuppone per forza l'ammissione di responsabilità da parte dell'imputato.

- **Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie**: l'art. 15 del D.lgs. n. 74/2000 esclude la punibilità nel caso in cui ricorrano obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione di una norma tributaria. In particolare, al di fuori dei casi in cui la punibilità si può ritenere esclusa (errore di fatto ai sensi dell'art. 47, comma 3 Codice Penale), non danno luogo a fatti punibili, ai sensi del D.lgs. n. 74/2000, le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione[116].

- **Prescrizione e interruzione della stessa**: l'istituto della prescrizione è definito nel Codice Civile nell'art. 2934 secondo cui ogni diritto si estingue per prescrizione (vale a dire con il decorso del tempo e l'inerzia del titolare del diritto per il tempo fissato dalla legge), quando il titolare non lo esercita per il tempo determinato dalla legge; tuttavia, non sono soggetti a prescrizione i diritti indisponibili e gli altri diritti indicati dalla legge. In materia penale, ai sensi dell'art. 157 Codice Penale, la prescrizione rappresenta espressione del venir meno dell'interesse dello Stato a perseguire un determinato comportamento e l'istituto è preordinato a garantire una durata ragionevole del processo. La prescrizione è sempre espressamente rinunciabile dall'imputato, tuttavia, essa non estingue i reati per i quali la legge prevede la pena dell'ergastolo, anche come effetto dell'applicazione di circostanze aggravanti. Inoltre, non opera ove sia

[116] L'errore su una legge diversa dalla legge penale esclude la punibilità, quando ha cagionato un errore sul fatto che costituisce il reato (art. 47 Codice Penale, errore di fatto). L'esclusione derivante da obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria opera in ambito distinto ed ulteriore rispetto alla generale regola codicistica in tema di errore su legge *extra*-penale, e cioè nei casi in cui le norme tributarie vengono a partecipare della natura di legge penale, in quanto integrative del precetto sanzionato.

emessa una sentenza di condanna irrevocabile prima della decorrenza del termine di prescrizione. Il termine della prescrizione decorre:

i. per il reato consumato, dal giorno della consumazione;
ii. per il reato tentato, dal giorno in cui è cessata l'attività del colpevole;
iii. per il reato permanente, dal giorno in cui è cessata la permanenza.

La prescrizione per i reati tributari si interrompe a causa dell'emissione del verbale di constatazione, dell'atto di accertamento delle relative violazioni e da tutti gli atti indicati nell'art. 160 del Codice Penale[117].

La prescrizione inizia nuovamente a decorrere dal giorno della sua interruzione e, nel caso in cui siano plurimi gli atti interruttivi, occorre fare riferimento all'ultimo evento. Il legislatore ha infine chiarito che i termini di prescrizione sono elevati di un terzo per i delitti previsti dagli artt. da 2 a 10 del decreto in esame.

- **Competenza per territorio**: l'art. 18 del D.lgs. n. 74/2000 si occupa della competenza per territorio e stabilisce che è competente il giudice del luogo di accertamento del reato. Tale regola vale nella misura in cui la competenza per territorio non possa essere determinata in base alle regole generali dettate nel Codice di Procedura Penale. Sono fatte salve le regole per i delitti in materia di dichiarazione (di cui al capo I del titolo II), il cui reato si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale. Qualora il domicilio fiscale sia all'estero, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato. Nel caso di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, comma 2), qualora siano state emesse o rilasciate più fatture o più documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta, si considera come un solo reato e, di conseguenza, se i documenti sono stati emessi o rilasciati in luoghi rientranti in diversi circondari, è competente il giudice di uno di tali luoghi in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'art. 335 del Codice di Procedura Penale. Vale anche in materia penale il principio dettato nell'art. 25 della Costituzione in virtù del quale "*nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per*

[117] In via meramente sintetica ricordiamo: la sentenza o il decreto di condanna, l'ordinanza che dispone il giudizio abbreviato, la richiesta di rinvio a giudizio.

legge", cosicché trovano applicazione le regole dettate nel Codice di Procedura Penale (Capo II – Competenza), il quale suddivide la competenza per materia (artt. 5 e 6), per territorio (artt. da 8 a 11 D.lgs. n. 74/2000) e per connessione (artt. da 12 a 16 D.lgs. n. 74/2000).

- **Custodia giudiziale dei beni sequestrati**: l'art. 13-*bis* del D.lgs. n. 74/2000, introdotto con il D.lgs. n. 158/2015, si occupa, con riferimento ai reati tributari, della custodia giudiziale dei beni sequestrati. In particolare, è previsto che i beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai reati tributari in esame, e a ogni altro delitto tributario, se diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere affidati dall'Autorità giudiziaria in custodia giudiziale, agli organi dell'Amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative. Restano ferme le disposizioni speciali relative al Fondo unico giustizia delle somme di denaro sequestrate e dei proventi derivanti dai beni confiscati ai sensi dell'art. 61, comma 23 del Decreto Legge n. 112 del 25 giugno 2008, convertito, con modificazioni dalla Legge del 6 agosto 2008, n. 133, e dell'art. 2 del Decreto Legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2008, n. 181).

  La *ratio* della norma è quella di preservare l'integrità del patrimonio interessato dalla fattispecie delittuosa, al fine di evitare che detto patrimonio subisca diminuzioni fino a quando il procedimento non giunga a termine. La norma deve essere letta in combinazione con l'art. 259 del Codice di Procedura Penale, il quale tratta la "*Custodia delle cose sequestrate*", tale disposizione prevede che le cose sequestrate devono essere affidate in custodia alla cancelleria o alla segreteria (e di ciò deve essere data adeguata annotazione in un apposito registro dal quale devono risultare i dati identificativi del soggetto passivo del reato, la natura della cosa, il giorno in cui è eseguita la custodia, quello del rilascio, e ogni altra circostanza significativa). Ove ciò non sia possibile o non sia opportuno, l'Autorità giudiziaria può disporre che la custodia avvenga in luogo diverso, determinandone il modo e nominando un altro custode, idoneo. Nel momento della consegna, il custode è avvertito dell'obbligo di conservare e di presentare le cose a ogni richiesta dell'Autorità giudiziaria e delle pene previste dalla legge penale per chi

trasgredisce ai doveri della custodia. Quando la custodia riguarda dati, informazioni o programmi informatici, il custode deve essere inoltre avvertito dell'obbligo di impedirne l'alterazione o l'accesso da parte di terzi (salva diversa disposizione dell'Autorità giudiziaria). Al custode può essere inoltre imposto il rilascio di una cauzione e in caso positivo è necessario l'annotazione in un verbale dell'avvenuta consegna della cauzione (e l'avvertimento dato) e della ricezione nella cancelleria o nella segreteria (in separato verbale).

1.4 Articolazione del Modello e i requisiti per l'efficacia dei modelli e delle procedure

Il modello si articola in una parte generale e una speciale, la prima contiene gli elementi di impostazione del Sistema 231, riguardanti:

- la politica aziendale riguardante la prevenzione dei reati presupposto;
- l'analisi del catalogo dei reati presupposto con evidenza del rischio di commissione correlato a ciascuna fattispecie;
- la disciplina dell'Organismo di vigilanza contenente:
    i. la descrizione dei compiti, dei poteri, della composizione e dei criteri di nomina;
    ii. l'indicazione dei requisiti professionali richiesti per i suoi componenti e delle relative incompatibilità;
    iii. l'indicazione dei flussi informativi da e verso l'Organismo di vigilanza.

  Le norme sul funzionamento dell'Organismo di vigilanza e le regole di tenuta della documentazione dell'attività svolta, possono essere definite dal Modello o dall'Organismo di vigilanza stesso con proprio regolamento da adottare subito dopo l'accettazione dell'incarico;
- il sistema disciplinare, con una descrizione delle varie sanzioni suddivise per tipologie di violazione del Modello e per i diversi soggetti destinatari dello stesso;
- la mappa dei rischi che, come abbiamo già più volte sottolineato, riveste un ruolo fondamentale nella struttura del Modello in quanto, dalle sue risultanze e dai livelli di rischio riscontrati derivano tutte le misure operative che costituiscono la parte speciale del Modello.

Per quanto riguarda la parte speciale[118], questa è costituita dai protocolli relativi alle aree a rischio ed è la parte che riguarda più da vicino la struttura organizzativa, l'articolazione in funzioni, i processi e le modalità operative di lavoro cui i protocolli si riferiscono i quali, infatti, possono essere definiti come sistemi di regola per trattare in modo adeguato determinati fenomeni.

All'interno di un protocollo, le procedure descrivono le modalità con cui lo stesso deve essere tradotto sul piano operativo, per svolgere in concreto quanto da esso previsto. Quindi la procedura è la descrizione formale di una sequenza di azioni e comportamenti, finalizzata a standardizzare un'attività, ovvero a far sì che tutti i soggetti partecipanti a un determinato processo si comportino allo stesso modo e utilizzando gli stessi strumenti a parità di ruolo e di operazione svolta; in particolare per ogni area o funzione interessata dal rischio è necessario:

- nella fase di definizione dei protocolli:
    i. individuare le responsabilità e le linee di dipendenza gerarchica, definendo i poteri autorizzativi e di firma[119];
    ii. descrivere i compiti e le singole attività mediante adeguate procedure;
- nella fase di *audit*:
    i. verificare la coerenza tra poteri autorizzativi e di firma e comportamenti effettivi;
    ii. verificare la coerenza e la documentazione delle varie operazioni e azioni rispetto alle procedure applicate.

Una volta definito quanto sopra detto, il protocollo viene redatto col fine di esplicitare formalmente il flusso relativo ai processi a rischio in relazione ai reati presupposto che li vedono potenzialmente interessati, stabilendo i punti e le modalità di controllo, nonché i flussi informativi interni all'organizzazione e verso l'Organismo di vigilanza. La redazione del protocollo ha come obiettivo principale quello di ridurre quanto più

[118] O parti speciali, in quanto potrebbero essercene più di una qualora si decida di dedicare sezioni diverse a categorie omogenee di reati.

[119] Secondo le norme di comportamento del Collegio sindacale emanate dal CNDCEC "*ai fini della valutazione dell'assetto organizzativo notevole importanza assume la verifica della rispondenza fra la struttura decisionale aziendale e le deleghe depositate presso il registro delle imprese*"

possibile il rischio di compimento di un reato, identificando gli elementi di prevenzione, di cui procedure e istruzioni operative regolamenteranno l'attuazione.
Per svolgere pienamente il proprio ruolo, il protocollo deve rispondere a dei requisiti fondamentali, quali:

- un'adeguata definizione dei compiti, dell'autonomia decisionale e delle responsabilità nelle diverse fasi del processo, chiarendo i rapporti gerarchici, le deleghe e i poteri, in correlazione con i contributi attesi al raggiungimento degli obiettivi;
- una qualificazione della modalità d'esercizio dei poteri assegnati a ciascun soggetto al fine di prevenire l'abuso dei poteri decisionali e funzionali attribuiti e, soprattutto, circoscrivere con chiarezza gli ambiti di responsabilità e decisione;
- una separazione dei compiti tra coloro che sono coinvolti nelle fasi rilevanti di un processo potenzialmente a rischio.

In sintesi, un protocollo può essere delineato come un insieme organizzato e coordinato di procedure che caratterizzano operazioni di una certa complessità al fine di uniformare il comportamento delle persone che le eseguono in tutto o in parte.
Le procedure, quindi, trasferiscono sul piano operativo quanto stabilito nei protocolli, identificando per ogni fase del processo le attività di dettaglio e le modalità per tracciarle, i compiti, le responsabilità dei risultati intermedi, gli strumenti da utilizzare e le attività di controllo di primo livello.
Dato che le procedure vanno a regolare prassi già presenti all'interno di un'azienda, nate ed evolutesi in funzione degli obiettivi dell'organizzazione, esse trovano le proprie radici nei protocolli, il cui scopo, come abbiamo già detto, è quello di rendere espliciti i processi operativi, migliorandoli ove opportuno. Le attività e i controlli necessari alla prevenzione dei reati sono un sottoinsieme di tali regole generali, individuate in modo specifico e integrate in modo armonico nel *corpus* qualora questo, in fase di analisi del rischio, risulti carente.

Ciascuna procedura è strutturata nelle seguenti componenti fondamentali:

- sequenza delle attività di dettaglio e definizione, per ogni attività, degli input e degli output, con l'identificazione delle responsabilità;

- indicazione dei supporti da utilizzare e degli strumenti per trasferire le informazioni;
- individuazione degli eventuali indicatori di adeguatezza dell'input ricevuto e dell'output trasferito;
- elementi di controllo (di primo livello).

Le procedure devono essere concepite *top-down*, ossia da chi ha la visione del funzionamento dell'organizzazione, ma costruite *bottom up*, con il contributo di chi, ogni giorno, si confronta con le tematiche organizzative. Tra autoregolazione ed etero direzione, l'organo direttivo deve promuovere l'autoregolazione, dedicando tempo ad ascoltare le persone che sono parte dell'organizzazione e creando maggiori occasioni di informazione e di confronto[120]. Questo vale anche in fase di costruzione del Modello organizzativo: l'efficacia delle regole che integra uno dei requisiti di adeguatezza è tanto maggiore quanto più ampio e profondo è il contributo dato alla loro definizione dalle persone che dovranno applicarle e sarà quindi opportuno condurre interviste con il personale operativo su quanto ritiene che sia realmente utile o necessario chiarire per il miglioramento dell'attività della funzione interessata a un dato processo sensibile, magari individuando i problemi più frequenti o più gravi di un'attività[121].

Riassumendo quanto appena detto, possiamo affermare che affinché una procedura serva allo scopo:

- deve essere costruita coinvolgendo tutti i soggetti che appartengono all'unità operativa;
- deve essere rispettata da tutti i destinatari, qualsiasi livello appartengano;
- deve individuare una sequenza di azioni che la procedura impone, meglio se impostata sotto forma di *check list*, per fungere anche da promemoria sia per chi la esegue sia per coloro che ne sorvegliano lo svolgimento;

1. devono esserne codificate le modalità di applicazione, le modalità di aggiornamento e revisione.

[120] M. Garavoglia, S. Cornaglia, "*La prevenzione del reato di riciclaggio*", Brescia, *Rivista 231*, 2012.

[121] A. Mingardi, "*I pescatori salva-aragoste*", *Il Sole-24 Ore*, 22 aprile 2012.

I controlli previsti dal Modello riguardano la coerenza del sistema dei protocolli e delle procedure, la loro adeguatezza ai fini della prevenzione cui sono diretti e la loro effettiva applicazione, anche facendo riferimento all'esistenza di controlli di primo e secondo livello nell'ambito dei protocolli stessi, i quali saranno tanto più articolati quanto più elevato è risultato, in fase di mappatura, il rischio di commissione del reato. Un Modello completo e coerente deve descrivere tutte le istruzioni formalizzate per il controllo della conformità dei comportamenti ai valori e alle politiche definiti per il conseguimento degli obiettivi dell'organizzazione.

1.4.1 La responsabilità amministrativa ai sensi del D.lgs. 231/2001

Nella gestione aziendale è da qualche anno approdata una prospettiva *risk based approach*, il D.lgs. 231/2001 che disciplina la responsabilità amministrativa da reato degli enti è il più conosciuto dei provvedimenti normativi ispirati a questa prospettiva; l'adozione di tale modello infatti comporta un requisito essenziale per l'incremento del punteggio del *rating* di legalità di un'impresa.

Come abbiamo già detto nel capitolo precedente il D.lgs. 231/2001 ha introdotto un regime di responsabilità amministrativa a carico degli Enti in caso di reato commesso dalla persona fisica (in particolare dal dipendente) nell'interesso o vantaggio degli stessi enti; dal punto di vista penale l'ente non risponde dell'illecito ascritto al suo personale, qualora dimostri di essersi diligentemente autorganizzato.
Questa disciplina non è rivolta né allo Stato, né agli enti pubblici, ma alle società e associazioni di qualunque tipo.
La normativa in questione elenca una serie di reati presupposto i quali devono essere stati commessi nell'interesse o a vantaggio dell'ente medesimo; in alcuni casi rileva anche il reato commesso all'estero dal personale di enti con sede principale in Italia. Tuttavia vale in ogni caso il principio di legalità, ossia vi deve essere una norma espressa e precedente al fatto che faccia discendere la responsabilità amministrativa per un fatto costituente reato; l'adozione di determinate cautele concrete, quali ad esempio l'organismo di vigilanza, i modelli di organizzazione e di gestione, esclude la responsabilità dell'ente come la fraudolenta elusione dei modelli di gestione e controllo adottati da questo.

Il presupposto oggettivo di imputazione del reato, previsto dall'art. 5 del D.lgs. 231/2001, entra in funzione in caso di reato commesso da un soggetto investito di funzioni apicali, ossia "*colui che riveste funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale, nonché colui che esercita, anche di fatto, la gestione e il controllo dell'ente stesso*", oppure da soggetti subordinati all'interno dell'azienda.

La persona fisica che ha realizzato la condotta sarà responsabile del reato e quindi ne risponderà penalmente, mentre l'ente sarà soggetto alla responsabilità amministrativa, responsabilità di quest'ultimo che sarà autonoma rispetto a quella della persona fisica, infatti, ai sensi dell'art. 8 del D.lgs. 231/2001, la responsabilità dell'ente sussiste anche quando:

- l'autore del reato non è stato identificato o non è imputabile;
- il reato si estingue per causa diversa dall'amnistia.

Quindi, come già accennato, la responsabilità dell'ente si fonda sul presupposto oggettivo che il reato sia stato commesso nel proprio interesse, ossia "*la finalità soggettiva della condotta, da valutare ex ante (cioè al momento della commissione del reato)*", o vantaggio, ossia "*il dato oggettivo conseguente alla condotta, da verificare ex post sulla base degli effetti in concreto derivati dalla realizzazione dell'illecito*"[122].

L'interesse deve preesistere alla commissione del reato e deve essere finalizzato a quell'utilità. Ovviamente a nulla rilevano le intenzioni soggettive o le rappresentazioni dell'agente in sé considerate, ma la prospettiva funzionale, di gestione degli interessi e di promozione delle attività che caratterizzano il profilo dell'ente. L'interesse dell'ente, quindi, risulta essere configurabile ogni qual volta si accerti che il fatto sia stato commesso da un soggetto qualificato nell'ambito delle sue funzioni, a favore dell'ente stesso; è esclusa ogni responsabilità dell'ente quando l'autore del reato ha agito solamente per perseguire un proprio interesse personale o di terzi.

In aggiunta a quanto appena detto la giurisprudenza definisce vantaggio "*ogni concreta acquisizione per l'ente*" tendenzialmente di tipo economico e, pertanto, esso viene spesso assimilato al profitto. Il requisito del vantaggio sussiste anche in presenza di un beneficio economico indiretto derivante da un ritorno di immagine positivo, ovvero

[122] Cassazione sentenza n. 38343 del 18 settembre 2014.

dall'acquisizione di una posizione di prestigio o di rilievo in un certo ambito economico o imprenditoriale. In quest'ultima ipotesi, in giurisprudenza, si ritiene che l'interesse o il vantaggio possano avere valenza anche non economica infatti nel caso in cui il reato presupposto sia stato commesso nell'interesse esclusivo proprio dell'autore o di terzi viene meno la possibilità di una qualsiasi contestazione all'ente, in quanto la condotta della persona fisica, esclusivamente finalizzata a soddisfare un interesse estraneo all'ente, è idonea a far venir meno il rapporto di immedesimazione organica con l'ente o comunque la riconducibilità delle relative condotte alla persona giuridica, anche quando ne è derivato, in modo del tutto fortuito, un vantaggio per l'ente.

Nel caso in cui il reato presupposto venga commesso nell'ambito dell'esercizio dell'attività di una società facente parte di un gruppo, la responsabilità da reato può estendersi anche alla società capogruppo a condizione che l'illecito sia commesso nell'interesse o a vantaggio anche della *holding*, oltre che per la singola società controllata.

Perciò, la società capogruppo potrà essere chiamata a rispondere per illeciti commessi nell'ambito di attività delle controllate in presenza della di una duplice condizione:

1. il soggetto che agisce per conto della *holding* concorre con il soggetto agente per conto della controllata;
2. la *holding* ha ricevuto un vantaggio o perseguito un interesse a mezzo del reato commesso nell'alveo dell'attività della controllata.

1.4.2 Modelli di organizzazione e *whistleblowing*

Ai sensi degli art. 6 e 7 del D.lgs. 231/2001, l'ente è esente da responsabilità dimostrando di aver adottato tutte le precauzioni necessarie per evitare l'evento che ha generato il reato; le norme infatti richiedono che l'ente, prima della commissione del reato, abbia adottato ed efficacemente attuato un modello di organizzazione, gestione e controllo, ossia un insieme di regole e presidi finalizzato a prevenire il rischio di commissione di reati da parte dei soggetti apicali e dei sottoposti.

Il risultato è duplice, infatti si va a prevenire il rischio di impresa connesso alla responsabilità dell'ente per illeciti dipendenti da reato e inoltre viene limitata la responsabilità medesima sotto il profilo sanzionatorio; qualora l'ente riesca a dimostrare di aver adottato quanto disposto dagli articoli 6 e 7, questo può evitare l'applicazione

delle sanzioni interdittive o subire l'irrogazione di una sanzione pecuniaria in misura ridotta.

Le norme richiedono che il modello adotti misure idonee in relazione alla natura e alla dimensione dell'ente nonché al tipo di attività svolta, tali misure devono garantire lo svolgimento dell'attività nel rispetto della legge e devono tendere a scoprire ed eliminare tempestivamente situazioni di rischio.

Affinché tutto ciò sia efficacemente attuato bisogna sottoporre il modello a verifiche periodiche nonché modificarlo quando si ravvisano significative violazioni a questo ovvero quando intervengono mutamenti nella sua organizzazione o nella sua attività, in aggiunta a ciò, bisogna prevedere un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate all'interno dello stesso modello.

Occorre che il contenuto del modello sia portato a conoscenza dei destinatari mediante un'attività di diffusione del modello stesso e delle sue procedure all'interno dell'azienda, nello specifico, quando il reato è stato commesso da soggetti apicali l'ente non risponde se prova:

a. di aver adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;
b. di aver affidato a un organismo, dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo, il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli e di curare il loro aggiornamento;
c. che le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e gestione;
d. che non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'Organismo di Vigilanza.

Per quanto attiene al requisito dell'elusione fraudolenta del modello organizzativo da parte dei soggetti apicali, la giurisprudenza ha precisato che "*la condotta elusiva non si riduce alla mera violazione delle prescrizioni ivi contenute, ma richiede atti ingannevoli, falsificatori, obliqui e subdoli*"[123].

[123] Cassazione sentenza n. 4677 del 30 gennaio 2014.

L'ente dovrà così fornire la prova della propria non colpevolezza, non sarà sufficiente l'aver predisposto un modello di organizzazione ma anzi, sarà necessario altresì provarne l'efficace attuazione, mediante la predisposizione di specifici protocolli di comportamento; ovviamente l'attuazione del modello sarà a cura di un apposito organismo indipendente.

L'art. 6 comma 2 del D.lgs. 231/2001 fissa il contenuto minimo che il modello deve avere:

i. individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi reati;
ii. prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire;
iii. consentire l'individuazione delle modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione dei reati;
iv. prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'Organismo di Vigilanza;
v. introdurre idonee sanzioni disciplinari per il mancato rispetto delle misure indicate nel modello.

Se invece il reato è commesso dai sottoposti, l'ente sarà invece responsabile solo se la commissione del reato, nel suo interesse o vantaggio, è stata resa possibile dall'inosservanza degli obblighi di direzione o vigilanza.

Tale inosservanza è tuttavia esclusa se l'ente, prima della commissione del reato, ha adottato ed efficacemente attuato un modello di organizzazione, gestione e controllo idoneo a prevenire il rischio reato.

Il modello organizzativo rientra quindi nell'ambito del cd. *risk management*, cioè quel processo aziendale finalizzato alla valutazione e pianificazione di tutte le attività necessarie alla riduzione del potenziale impatto negativo che eventuali variabili interne o esterne all'organizzazione possono avere sul conseguimento degli obiettivi aziendali. Come molte imprese hanno già sperimentato, il modello organizzativo non è solo un adempimento per mettere l'impresa al riparo dalle conseguenze della violazione della legge penale del suo personale, ma è anche soprattutto un'occasione di maggior competitività derivante dall'ottimizzazione delle procedure decisionali interne e di maggior tutela reputazionale.

Il Modello 231 deve essere preceduto dal c.d. *risk assessment*, ovvero quel lavoro di analisi delle aree a rischio di commissione del reato e dei relativi presidi già preesistenti. Individuate tali aree sensibili deve essere valutato il sistema complessivo già esistente

all'interno dell'ente e poi eventualmente adeguato, per garantire l'effettiva funzionalità di ridurre i rischi identificati. Ovviamente bisogna prendere ad esempio le *best practise* in materia societaria, mediante la modalità del c.d. *gap analysis*, che consente di valutare lo scostamento tra come il modello di prevenzione dovrebbe essere e come è il sistema di controllo adottato dall'ente.

Inoltre bisogna valutare la previsione del rischio, basata sulla probabilità di accadimento dell'evento e dell'impatto dell'evento medesimo; si provvederà alla redazione di protocolli e di procedure volte a prevenire il rischio, nonché di predisposizione di un sistema di controllo gestionale (*auditing*), idoneo a rilevare l'insorgere di situazioni di criticità.

Particolare attenzione deve essere posta alle modalità di gestione delle risorse finanziarie, commisurandole ai canoni di verificabilità, trasparenza e pertinenza all'attività dell'azienda, il modello inoltre deve prevedere anche obblighi di informazione verso l'Organismo di Vigilanza (OdV), deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza del Modello 231. Tali obblighi presuppongono flussi informativi periodici verso l'OdV da parte delle figure aziendali deputate a gestire le attività sensibili e aventi ad oggetto informazioni rilevanti riguardanti l'attività dell'ente ed eventuali comportamenti assunti in violazione delle prescrizioni del modello.

A questi flussi informativi se ne accompagnano degli ulteriori provenienti dall'OdV stesso e indirizzati agli organi amministrativi e di controllo al verificarsi di particolari eventi. La valutazione dell'idoneità del modello adottato, da parte del potere giurisdizionale, sarà necessariamente *ex post* e non potrà avere se non verifiche dettagliate e precise.

Il modello potrà essere adottato "*sulla base di codici di comportamento redatti dalle associazioni rappresentative degli enti, comunicati al Ministero della giustizia che, di concerto, con i Ministeri competenti, può formulare, entro trenta giorni, osservazioni sull'idoneità dei modelli a prevenire i reati*"[124]; in tal senso di pregevole utilità sono le

[124] Provvedimento Ministeriale "*Disposizioni relative al procedimento di controllo dei codici di comportamento predisposti dalle associazioni di categoria in materia di responsabilità amministrativa degli enti*" del 2 dicembre 2009.

Linee Guida Confindustria per la costruzione dei nodelli di organizzazione, gestione e controllo del giugno 2021.

Detto ciò andiamo brevemente ad analizzare quella che è l'analisi comparativa o *gap analysis*, ossia un'operazione in cui vengono confrontati i risultati concreti della mappatura del rischio con i requisiti organizzativi richiesti dal testo del D.lgs. 231/2001 al fine di mitigare i rischi-reato e condurli ad un livello accettabile. Infatti, una volta determinato il rischio residuo, l'organo dirigente dovrà valutare se tale rischio possa considerarsi accettabile o meno, sulla base di una valutazione che non può prescindere dalle linee guida di riferimento e dalle *best practises*; per raggiungere tale obiettivo si andranno a confrontare i controlli esistenti in merito alle attività considerate maggiormente rischiose e gli eventuali *standard* richiesti per tenere sotto controllo questo rischio.
Le eventuali carenze emergenti all'esito di tale attività rappresentano il nucleo centrale dell'attività finalizzata ad allineare la società ai requisiti di prevenzione dei rischi da reato, definendo un piano di azioni correttiva e migliorative.

L'Organismo di Vigilanza viene deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli e di curarne il loro aggiornamento, è inoltre dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo e la sua presenza all'interno dell'ente esclude la possibilità della responsabilità nei confronti di quest'ultimo ove vi sia stata omessa o insufficiente vigilanza da parte del medesimo organismo. Può essere sia di composizione monocratica che collegiale con componenti sia interni che esterni, inoltre nelle società di capitali il collegio sindacale, il consiglio di sorveglianza e il comitato per il controllo della gestione possono svolgere le funzioni proprie dell'organismo di vigilanza mentre, negli enti di piccole dimensioni, le funzioni dell'OdV possono essere direttamente svolte dall'organo dirigente.
L'OdV deve possedere dei requisiti specifici, in particolare:

1. l'onorabilità, facendo riferimento alle cause di decadenza/ineleggibilità o di sospensione dall'incarico;
2. la professionalità, indicando le competenze specialistiche e tecniche di cui l'organismo deve essere dotato per lo svolgimento del proprio incarico. I membri dell'Organismo di Vigilanza devono sempre vantare due tipologie diverse di competenza: da un lato, quella di tipo tecnico-ispettivo, indispensabile per

analizzare i sistemi aziendali; dall'altro lato quella di tipo giuridico-penalistico, soprattutto in riferimento ai reati presupposto e alle disposizioni del Dlgs 231/2001;

3. l'autonomia e indipendenza, il primo requisito è assicurato dall'autonomia decisionale nello svolgimento delle proprie funzioni, dall'obbligo della dotazione annua di adeguate risorse finanziarie delle quali l'OdV potrà disporre per ogni esigenza necessaria al corretto svolgimento dei propri doveri; nonché dalla possibilità di autoregolamentare la propria attività. L'indipendenza, invece, presuppone che l'Organismo di Vigilanza non si trovi in una posizione, neppure potenziale, di conflitto d'interessi con l'ente né in attività di tipo operativo che ne minerebbe l'obiettività di giudizio nel momento delle verifiche sul rispetto del Modello;
4. la continuità di azione, ossia la necessità che la vigilanza sul modello si svolga con una certa periodicità in modo tale da consentire all'organismo di rilevare le criticità.

Nello svolgimento dei compiti assegnati, l'Organismo di Vigilanza può dotarsi di un apposito regolamento, soggetto ad approvazione dell'Organismo stesso e che dovrà essere ratificato dall'Organo Amministrativo a seguito della sua adozione; inoltre nel corso delle proprie attività ha accesso, senza restrizioni, alle informazioni aziendali per le attività di indagine, analisi e controllo. Qualunque soggetto, ivi compresi i membri degli organi sociali, ha l'obbligo di fornire tutte le informazioni richieste dall'Organismo stesso e i soggetti tenuti all'osservanza del Modello devono comunicare all'OdV, senza ritardo e mediante specifiche comunicazioni scritte, ogni fatto e notizia relativi ad eventi che potrebbero, anche solo potenzialmente, determinare la responsabilità dell'ente, ai sensi del D.lgs. 231/2001.

A tale fine l'Organismo di Vigilanza predispone un apposito regolamento per la gestione delle segnalazioni e dei flussi informativi approvato dall'Organo Amministrativo, e che costituisce parte integrante del Modello Organizzativo. La valutazione deve essere effettuata sulla base di ogni elemento in possesso dei soggetti interessati appreso nell'ordinario svolgimento dell'attività e di qualsiasi altra circostanza conosciuta a ragione delle funzioni esercitate, escludendo che tali soggetti debbano farsi carico di attività investigative, che rimangono pertanto nell'esclusività delle forze di polizia e degli

organismi istituzionalmente incaricati. Le segnalazioni verso l'OdV non comportano alcun tipo di responsabilità disciplinare, civile o penale, fatti ovviamente salvi i casi di dolo, come ad esempio, nell'ipotesi in cui siano fornite false informazioni oppure venga effettuata la segnalazione al solo fine di arrecare danno o pregiudizio al nominativo segnalato; i segnalanti in buona fede sono quindi garantiti contro ogni forma di ritorsione, discriminazione o penalizzazione.

In conclusione, andiamo a trattare quella che è la disciplina del *whistleblowing*, ossia un istituto di derivazione anglosassone attraverso il quale i dipendenti di un ente possono effettuare segnalazioni di violazioni o di illeciti di cui siano venuti a conoscenza nell'ambito della propria attività lavorativa, garantendo la riservatezza del soggetto segnalante

Nel nostro ordinamento a seguito dell'entrata in vigore della Legge 189/2017[125] è stato introdotto per gli enti pubblici e privati l'obbligo di predisporre un sistema di whistleblowing, così i modelli di organizzazione devono prevedere:

1. uno o più canali che consentano ai soggetti apicali e sottoposti di presentare, a tutela dell'integrità dell'ente, segnalazioni circostanziate di condotte illecite, rilevanti ai sensi del decreto e fondate su elementi precisi e concordanti, o di violazioni del modello di organizzazione e gestione dell'ente, di cui siano venuti a conoscenza in ragione delle finzioni svolte; tali canali garantiscono la riservatezza dell'identità del segnalante nelle attività di gestione della segnalazione;
2. almeno un canale alternativo di segnalazione idoneo a garantire, con modalità informatiche, la riservatezza dell'identità del segnalante;
3. il divieto di atti di ritorsione o discriminatori, diretti o indiretti, nei confronti del segnalante per motivi collegati, direttamente o indirettamente, alla segnalazione;
4. sanzioni nei confronti di chi viola le misure di tutela del segnalante, nonché di chi effettua con dolo o colpa grave segnalazioni che si rivelano infondate.

Pertanto, il modello organizzativo deve includere appositi canali per consentire a soggetti apicali e sottoposti di segnalare eventuali illeciti rilevanti ai sensi del Decreto 231/2001,

[125] "*Disposizioni per la tutela degli autori di segnalazioni di reati o irregolarità di cui siano venuti a conoscenza nell'ambito di un rapporto di lavoro pubblico o privato*".

nonché violazioni del modello stesso. Quanto all'oggetto della segnalazione, la norma prevede che queste debbano essere fondate e circostanziate su fatti precisi e concordanti. Inoltre, viene stabilito che i canali destinati a veicolare le segnalazioni devono garantire la riservatezza dell'identità del denunciante; il segnalante, infatti, dovrà essere protetto da ritorsioni o discriminazioni per ragioni collegate alla segnalazione.

Per consentire tale protezione, i canali di segnalazione devono garantire la possibilità di effettuare le segnalazioni in modo riservato, attraverso l'adozione di tecniche organizzative e informatiche che garantiscano l'anonimato e la protezione dei dati personali dei soggetti coinvolti, pur in mancanza di espressa previsione legislativa, si ritiene che il destinatario delle segnalazioni sia l'Organismo di Vigilanza; in alternativa a questo, le Linee Guida Confindustria del giugno 2021 individuano altre funzioni che possono essere individuate quali destinatari delle segnalazioni, quali ad esempio il responsabile della funzione compliance, un comitato rappresentato da soggetti appartenenti a varie funzioni, un ente o un soggetto dotato di comprovata professionalità oppure il datore di lavoro nelle Pmi. Qualora tuttavia l'OdV non venga individuato come destinatario esclusivo, le Linee guida raccomandano comunque un suo coinvolgimento in via concorrente o successiva, per evitare il rischio che il flusso informativo generato dal meccanismo di whistleblowing sfugga al suo monitoraggio.

Il destinatario della segnalazione è comunque incaricato di importanti compiti di vigilanza, quali:

1. la verifica dell'adeguatezza dei canali informativi predisposti in applicazione della disciplina sul *whistleblowing*;
2. il rispetto del divieto di atti di ritorsione o discriminatori, diretti o indiretti, nei confronti del segnalante per motivi collegati alla segnalazione;
3. il corretto utilizzo dei canali informativi da parte dei segnalanti.

Infatti, la norma consente l'irrogazione di sanzioni anche per coloro che effettuano segnalazioni infondate per dolo o colpa grave. Appare pertanto necessario andare a garantire l'adeguata informazione e formazione dei soggetti interessati sull'utilizzo dei sistemi di *whistleblowing*.

1.4.3 Gli assetti organizzativi

Al fine di prevenire ogni condizione patologica il panorama normativo italiano ed europeo sta imponendo l'adozione di modelli organizzativi utili a prevenire ogni manifestazione patologica.
In questo nuovo contesto legislativo, si è sviluppata la legge Delega di riforma del sistema fiscale, la Legge 111/2023 che, attraverso plurimi interventi calibrati in funzione delle dimensioni delle imprese, privilegia un approccio di *compliance* con i contribuenti, rispetto al tradizionale regime repressivo, fondato sui controlli *ex post*. Come abbiamo già detto in questa direzione va, ad esempio, l'ampliamento dell'Adempimento collaborativo e la promozione dell'adozione volontaria del sistema di gestione del rischio fiscale.

Con l'art. 20 della suddetta legge delega al punto 4) viene previsto "*che la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese che non possiedono i requisiti per aderire al regime dell'Adempimento collaborativo possano assumere rilevanza per escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni*". Così il D.lgs. 221/2023, favorisce i contribuenti che hanno adottato un sistema integrato, certificato, di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali.

Il D.lgs. n. 14 del 12 gennaio 2019, noto come Codice della crisi d'impresa o dell'insolvenza oppure più brevemente CCII, sempre in linea con quell'ottica preventiva prevista dal D.lgs. 221/2023, ha introdotto all'art. 3 alcuni obblighi a carico degli imprenditori; in particolare al comma 2 prevede che "*L'imprenditore collettivo deve istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato ai sensi dell'art. 2086 del Codice civile, ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative*". La norma, di fatto, prevede un esplicito obbligo per ciò che riguarda l'assetto amministrativo e contabile. Il CCII, all'art. 375, ha riformato anche il già richiamato art. 2086 del Codice Civile, aggiungendo un secondo comma che prevede: "*L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi*

dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale". La disposizione codicistica è però entrata in vigore il 16 marzo 2019, ben prima del CCII, ai sensi di quanto disposto dall'art. 389, comma 2, del medesimo D.lgs. 14/2019, perciò dal 2019 tutte le imprese italiane in forma societaria o collettiva, comprese le società di persone, consorzi e le cooperative, avrebbero dovuto istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa.

Più nello specifico le S.p.A., ai sensi dell'art. 2381, commi 3 e 5 Codice Civile, avrebbero dovuto istituire ben prima, appunto, un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, "*l'obbligo non riguarda quindi direttamente l'imprenditore individuale; anche se il comma 1 dell'art. 3 CCII prevede un obbligo analogo, seppur, per così dire, più leggero ("L'imprenditore individuale deve adottare misure idonee a rilevare tempestivamente lo stato di crisi e assumere senza indugio le iniziative necessarie a farvi fronte"). La differenza tra «misure» e «assetti» risiede proprio nel fatto che «l'assetto organizzativo» dovrebbe rappresentare un dovere solo più strutturato rispetto alla «misure idonee», che devono essere invece adottate dall'imprenditore individuale*"[126].

La legge Delega n.155 del 19 ottobre 2017, già prevedeva l'istituzione di adeguati assetti, ma non faceva alcuna differenza nel caso in cui l'attività d'impresa venisse esercitata in forma individuale o collettiva, infatti l'art. 1 delibera: "*il Governo procede alle modifiche delle seguenti disposizioni del Codice Civile rese necessarie per la definizione della disciplina organica di attuazione dei princìpi e criteri direttivi di cui alla presente legge, in particolare prevedendo:* […] *b) il dovere dell'imprenditore e degli organi sociali di istituire assetti organizzativi adeguati per la rilevazione tempestiva della crisi e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi per l'adozione tempestiva di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.*"

[126] L. Romano, "*Riforma fiscale 7 – Compliance d'azienda e Adempimento collaborativo*", *Il Sole 24 Ore*, 10 aprile 2024.

I commi 3 e 4 dell'art. 3 CCII definiscono che al fine di andare a prevedere in maniera tempestiva l'emersione della crisi d'impresa bisogna che le misure di prevenzione consentano di:

a) rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;
b) verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i dodici mesi successivi e rilevare i segnali di cui al comma 4;
c) ricavare le informazioni necessarie a utilizzare la lista di controllo particolareggiata e a effettuare il test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento di cui all'art. 13, al comma 2.

I segnali per la previsione di cui al comma 3 riguardano l'esistenza di debiti per retribuzioni scadute da almeno trenta giorni, pari a oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni stesse, inoltre tali segnali possono derivare dall'esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno novanta giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti. Nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari questi segnali possono mostrare l'esistenza di esposizioni nei confronti di tali istituti che siano scadute da più di sessanta giorni o che abbiano superato da almeno sessanta giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il cinque per cento del totale delle esposizioni; infine tali segnali possono far emergere l'esistenza di una o più delle esposizioni debitorie previste dall'art. 25-*novies*, comma 1 del CCII, a tal riguardo sono previsti degli *alert* degli enti pubblici evitando in tal senso che l'imprenditore non sia in grado di intercettare i primi segnali di squilibri che possono condurre, successivamente, all'incapacità di far fronte agli impegni finanziari, ovvero intercettare segnali di precrisi.

È naturale che la mancata istituzione di adeguati assetti diventa causa di responsabilità anche di carattere risarcitorio, specie nell'ipotesi di apertura di una procedura di liquidazione giudiziale, tali assetti, ai sensi del D.lgs. 147/2020, devono essere predisposti esclusivamente dagli amministratori. Del resto, l'amministratore di una S.p.A. non può delegare ad un terzo poteri che per vastità dell'oggetto entità economica, assenza di precise prescrizioni preventive e di procedure di verifiche in costanza di mandato, facciano assumere al soggetto delegato la gestione dell'impresa o anche il potere di

compiere le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale di esclusiva spettanza agli amministratori[127]; resta tuttavia possibile delegare a un terzo il compimento di uno o più atti o lo svolgimento di un'attività che, per ampiezza, rilievo economico e durata nel tempo, non ponga in essere un succedaneo del potere d'amministrare la società, assegnato dalla legge esclusivamente agli amministratori, i quali, ai sensi dell'art. 2392 Codice Civile, sono chiamati a rispondere alla società per l'esercizio di tali poteri.
Gli assetti verranno poi valutati da un revisore legale o da un esperto indipendente oppure, ai sensi dell'art. 2403 Codice Civile, dal collegio sindacale e tale valutazione deve essere effettuata almeno una volta l'anno e deve essere effettuata anche in occasione di eventi straordinari, come ad esempio una variazione significativa della struttura o dell'attività dell'impresa.
Tuttavia potrebbe sorgere il problema interpretativo del concetto di predisposizione di assetti "*adeguati*", infatti tale problematica si pone *ex ante* all'imprenditore ma poi è rimessa *ex post* al Giudice che dovrà verificare la corretta ed adeguata istituzione degli assetti.
Peraltro il giudizio di adeguatezza emanato da giudice deve confrontarsi con la *business judgment rule*, secondo la quale qualsiasi scelta operata dal management è insindacabile purché si basi su scelte razionali e giustificate[128].

Quindi, l'idoneità richiesta dalla norma per l'adeguatezza dell'assetto aziendale andrà valutata caso per caso, partendo da una serie di fattori generali, quali ad esempio:

1. esistenza di un organigramma aziendale;
2. esistenza di procedure idonee a garantire efficienza ed efficacia nella gestione dei rischi da parte del sistema di controllo;
3. esistenza di un funzionigramma chiaro e diffuso;
4. una regolare tenuta della contabilità, con rilevazioni sia a livello previsionale che consuntivo.

Inoltre secondo la dottrina aziendalistica risultano essere indicatori di inadeguatezza[129]:

[127] Sentenza Cassazione n. 24068 del 3 agosto 2022.

[128] Sentenza Cassazione n. 2172 del 24 gennaio 2023.

[129] Tribunale di Catanzaro, Sezione Specializzata in materia di Impresa, con decreto del 6 febbraio 2024.

- di un assetto organizzativo:
    i. l'organigramma non aggiornato che difetta dei suoi elementi essenziali;
    ii. l'assenza di mansionario;
    iii. l'inadeguata progettazione della struttura organizzativa e polarizzazione in capo a una o poche risorse umane di informazioni vitali per l'ordinaria gestione dell'impresa;
    iv. l'assenza di un sistema di gestione e monitoraggio dei principali rischi aziendali.
- Di un assetto amministrativo:
    i. mancata redazione di un budget di tesoreria, di strumenti di natura previsionale, di una situazione finanziaria giornaliera e di un piano industriale;
    ii. assenza di strumenti di reporting.
- Di un assetto contabile:
    i. la contabilità generale non consente di rispettare i termini per la formazione del progetto di bilancio e per garantire l'informativa ai sindaci;
    ii. l'assenza di una procedura formalizzata di gestione e monitoraggio dei crediti da incassare;
    iii. l'analisi di bilancio unicamente finalizzata alla redazione della relazione sulla gestione;
    iv. la mancata redazione del rendiconto finanziario.

È evidente che la gestione e il controllo, a partire dai singoli fatti aziendali comporta una funzione di garanzia sulla tenuta dell'impresa e sulla sua capacità di continuare a produrre ricchezza nel futuro. Tale funzione di garanzia è sia interna, ossia verso i soci di minoranza, sia esterna, verso gli *stakeholder* in senso ampio. Di conseguenza, occorre che l'impresa si doti di un sistema interno di controlli che risulti idoneo, rispetto alle sue caratteristiche dimensionali e di *business*, a rilevare tempestivamente tutte quelle situazioni di crisi che possano, potenzialmente, far venire meno quella garanzia. Un aiuto per comprendere se l'assetto organizzativo, amministrativo, contabile è adeguato, può

arrivare da una *checklist*[130] operativa, calibrata sulle dimensioni e sull'attività dell'impresa.

1.4.3.1 La *business judgment rule*

La responsabilità degli amministratori è fissata nell'art. 2392 Codice Civile, il quale dispone che questi rispettino la legge e soprattutto quanto fissato all'interno dello statuto con la diligenza richiesta dalla natura del loro incarico e dalle loro competenze.
Tuttavia non può essere imputato all'amministratore la responsabilità di aver compiuto delle scelte inopportune dal punto di vista economico, fermo restando che tale valutazione attenga alla discrezionalità imprenditoriale. Secondo la *business judgment rule* gli amministratori non possono ritenuti responsabili solo perché la gestione dell'impresa sociale ha avuto un esito negativo.
Il giudizio sulla diligenza non può mai investire le scelte gestorie degli amministratori, ma tutt'al più il modo in cui esse sono state compiute, in ordine al grado di diligenza che la cura di un determinato affare avrebbe normalmente richiesto, in rapporto a quello in concreto impiegato dall'amministratore[131].
Questa regola esclude la responsabilità di un amministratore per l'esito negativo della sua gestione, ma riterrà rilevante la mancata adozione delle cautele necessarie o l'inosservanza di quella che è la diligenza imposta dalla norma, che si manifesta anche nei doveri di correttezza e buona fede ai sensi degli art. 1175 e 1375 Codice Civile, e che si materializza anche in verifiche preventive e nella raccolta di informazioni. È il cosiddetto principio della insindacabilità delle scelte di gestione, che sancisce che gli amministratori non siano responsabili per gli eventuali danni arrecati alla società in base alle proprie scelte, ma ne attribuisce appunto la responsabilità solamente qualora la gestione non sia stata compiuta in maniera rispettosa della legge o sia imputabile a scelte irrazionali[132]. La gestione dell'impresa, anche se non viola norme di legge o dello statuto,

[130] Documento di ricerca predisposto dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e dalla Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti: "*Assetti organizzativi, amministrativi e contabili: check list operative*", luglio 2023.

[131] Sentenza Cassazione n. 3652 del 28 aprile 1997.

[132] Cassazione civile, sez. I, 22 Giugno 2017, n. 15470.

deve rispettare un dovere generale di accuratezza, devono essere sempre valutati i rischi connessi alle varie operazioni da intraprendere, in modo da non ledere il patrimonio della società; rischi che magari potevano essere prevedibili con l'ordinaria esperienza e diligenza[133]. In aggiunta a ciò, l'organo amministrativo che abbia svolto tutte le verifiche necessarie e consultato tutti gli esperti e/o consulenti disponibili, e, nonostante tutto questo, abbia adempiuto irrazionalmente rispetto alle informazioni ricevute, è doppiamente responsabile per gli inutili costi sostenuti per acquisire l'informazione e per il danno arrecato alla società.[134]

Per dovere di completezza, tuttavia, sottolineiamo il fatto che la giurisprudenza ritiene che vi sia una correlazione tra il principio della *Business Judgment Rule* e le scelte relative agli assetti organizzativi, in quanto l'organizzazione integra scelte di gestione societaria, influenzando decisioni ordinarie, ma anche quelle operate in situazione di crisi. La funzione organizzativa rientra pur sempre nel più vasto ambito della gestione sociale e deve necessariamente essere esercitata impiegando un insopprimibile margine di libertà; la giurisprudenza di merito ha ritenuto che le decisioni relative all'espletamento di detta funzione costituiscano decisioni strategiche, per le quali deve trovare applicazione il principio della insindacabilità delle scelte[135]. Proprio perché il legislatore non ha specificato il contenuto dell'obbligo dell'istituzione degli assetti organizzativi, richiedendone l'adeguatezza sulla base di una previsione generale ed elastica da adattarsi alle caratteristiche e dimensioni dell'impresa, viene in luce il su richiamato principio, più volte affermato in giurisprudenza, secondo cui, quando l'addebito di responsabilità agli amministratori di società non si fonda sulla violazione di specifiche norme di legge o di clausole statutarie, ma sull'inosservanza del criterio generale di diligenza richiesta dalla

[133] Sentenza Cassazione n. 18231 del 12 agosto 2009.

[134] Tribunale di Roma, sentenza n. 3343/2017.

[135] Cassazione 31 agosto 2016, n. 17441: "*la censura, nei termini in cui è stata formulata, sembra dimenticare che la natura contrattuale della responsabilità degli amministratori verso la società comporta che quest'ultima ha l'onere di dimostrare la sussistenza delle violazioni ed il nesso di causalità fra queste ed il danno verificatosi. Il pregiudizio rappresenta quindi un elemento costitutivo dell'azione. ... mentre incombe sugli amministratori e sindaci l'onere di dimostrare la non imputabilità a sé del fatto dannoso, fornendo la prova positiva, con riferimento agli addebiti contestati, dell'osservanza dei doveri e dell'adempimento degli obblighi loro imposti.*"

natura dell'incarico e dalle specifiche competenze, va rapportato con la *Business Judgment Rule*.

Continuando il nostro discorso, il dovere degli organi amministrativi emergono già nella fase di precrisi, infatti la nuova formulazione dell'art. 2086 Codice Civile individua il dovere di adottare adeguati assetti organizzativi per rilevare tempestivamente la crisi e per attuare interventi atti a superarla.

La riforma del D.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 fissa a carico dell'imprenditore e dell'organo amministrativo l'obiettivo di preservare e garantire la continuità aziendale. È quindi precipua responsabilità dei suddetti organi di gestione che non attuino alcuna pianificazione, e che non prestino attenzione alla precrisi, non implementando adeguati assetti. Quindi sorge il dubbio se ai fini della rilevazione tempestiva della crisi e della perdita della continuità aziendale influisce la scelta di una determinata struttura organizzativa rispetto ad un'altra, e se questa scelta comporta una conseguente responsabilità dell'organo amministrativo. La Giurisprudenza ormai è consapevole che le scelte gestorie ed amministrative possano essere sindacate nei limiti del principio della *Business Judgment Rule*; un'eventuale negligenza dell'amministratore è, in questo caso, passibile di responsabilità, ma qualora dimostri di aver operato con ragionevolezza e proporzionalità al fine di far emergere lo stato di crisi, andando ad adottare interventi coerenti e non irrazionali, non possiamo attribuirgli una responsabilità tout court. La valutazione andrà determinata avendo a mente una prospettiva *ex ante*, in base alle informazioni assunte dagli amministratori a prescindere dal risultato ottenuto, è quindi ipotizzabile una responsabilità solo in casi di dolo e colpa. Le cautele che dovrà avere l'organo amministrativo hanno un contenuto minimo fissato dall'art. 3 del CCII:

a) rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario secondo i criteri di proporzionalità;
b) verificare la sostenibilità dei debiti e la presenza di prospettive di continuità aziendale per almeno i dodici mesi successivi;
c) ricavare le informazioni necessarie per effettuare il test pratico per la ragionevole perseguibilità del risanamento.

Ciò significa che gli organi societari devono essere oggetto di monitoraggio e verifiche interne costanti, per essere in grado di far fronte alle variazioni di rischio. Di vitale importanza sarà, da una parte, il mantenimento della continuità aziendale attraverso il monitoraggio costante, sia degli organi di gestione, che di controllo, anche se questo può originare conflitti tra soci e amministratori; dall'altra parte, il riferimento sarà la prevenzione della crisi, con l'elaborazione di strategie e rimedi preventivi, in modo tale da riuscire ad attuare un piano di risanamento che risulti efficace. Alla luce di ciò è inevitabile la responsabilità dell'amministratore omissivo rispetto a un'adeguata struttura organizzativa e inerte di fronte a segnali di crisi; infatti, ogni tentativo ragionevole di far fronte ad uno scenario di crisi che salvaguardi la continuità aziendale, a prescindere dall'esito delle scelte adottate, fungerà da causa di giustificazione

2. Il rischio

Il concetto di rischio è fisiologicamente legato all'attività d'impresa in quanto strettamente connesso alla vocazione a intraprendere e creare, nonché alla aleatorietà degli eventi riferiti al contesto, all'ambiente e al mercato nei quali l'impresa stessa opera. L'attività per la produzione di beni e servizi esercitata dall'imprenditore in modo sistematico non può essere contemplata senza considerare la nozione di rischio. Strettamente legato al divenire dei fenomeni che ricadono nella sfera dell'azienda, il rischio è definibile come la combinazione della probabilità di accadimento di un evento e del suo impatto. L'impresa interagisce continuamente con il mercato nel contesto in cui opera; in tale ambito una delle principali fonti del rischio è individuabile nella discordanza e nel disallineamento tra l'ambiente esterno in cui opera l'impresa, inteso in senso lato, e il suo assetto organizzativo: laddove il primo è in continua evoluzione il secondo, almeno nell'intervallo fra un aggiustamento e l'altro, presenta una tendenziale resistenza al cambiamento. In particolare, negli ultimi decenni, l'impresa ha assistito da un lato all'aumento del numero e della portata dei rischi con i quali confrontarsi e, dall'altro, all'aumento della sua sensibilità verso il rischio.

Come verrà meglio dettagliato nei paragrafi successivi il sistema di controllo interno[136] è l'articolazione necessaria e fulcro degli adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili, in quanto snodo cruciale dell'articolazione del potere d'impresa e delle regole di responsabilità. La riforma del diritto societario del 2003 da un lato ha elevato i principi di corretta amministrazione a clausola generale di comportamento degli amministratori (prima previsto solo per le società quotate) e e ciò può esser visto dall'obbligo specifico di vigilanza sul rispetto di tali principi in capo al Collegio sindacale e al Consiglio di sorveglianza; dall'altro lato ha portato il *format* degli "adeguati assetti organizzativi" a canone necessario di organizzazione interna dell'impresa, sul piano gestionale, amministrativo e contabile quale fondamentale strumento di tracciabilità dei processi e criterio di valutazione di responsabilità di amministratori, dirigenti e organi preposti al controllo. L'intento del legislatore è quello di passare dall'accezione tradizionale di controllo *ex post* a un controllo preventivo e/o *work in progress* dell'attività d'impresa attraverso una evoluzione della sua tradizionale concezione: da costo a controllo come opportunità. L'importanza di una tale nuova ottica non può sfuggire se ricordiamo come la giurisprudenza, in materia di reati di bancarotta tenda sempre di più a vagliare il comportamento dei soggetti tenuti al controllo dell'attività gestoria altrui, sulla base di come costoro abbiano esercitato, nel tempo, gli specifici poteri di ricognizione e segnalazione idonei a tutelare il patrimonio sociale. Con la suddetta riforma le tecniche aziendalistiche escono quindi dalla sfera della *best practice* riferibile alle regole della organizzazione aziendale per assurgere a regola generale di diritto comune. Sul tema dei controlli societari nelle PMI si ritiene che *mutatis mutandis* valgano le considerazioni in tema di cultura e diffusione del *risk management*. È invece indiscutibile che nelle imprese medio/grandi l'intero sistema dei controlli, in particolare quelli interni, rappresenti un pilastro fondamentale, se non l'architrave, dell'intera struttura della *corporate governance*[137]. Tale sistema è integrato negli assetti organizzativi e di governo più generali adottati dalle imprese e tiene in adeguata considerazione i modelli di riferimento e le *best practices* esistenti in ambito sia nazionale che internazionale. Un efficace sistema

[136] Secondo la definizione dell'art. 7 principio n. 7.P.1 del codice PREDA, il sistema di controllo interno è l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire l'identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei principali rischi cui la società è esposta.

[137] P. Montalenti, "*Impresa, Società di capitali, mercati finanziari*", Torino, *Giappichelli*, 2017, pp. 191-192.

di controllo interno e di gestione dei rischi contribuisce quindi a una conduzione dell'impresa in coerenza con gli obiettivi aziendali definiti dall'alta direzione, favorendo l'assunzione di decisioni consapevoli. Esso concorre ad assicurare la salvaguardia del patrimonio sociale, l'efficienza e l'efficacia dei processi aziendali, l'affidabilità delle informazioni fornite agli organi sociali e al mercato e il rispetto di leggi e regolamenti nonché dello statuto sociale e delle procedure interne. Nella prassi si possono distinguere tre livelli di presidio del sistema di controllo interno (SCI):

1. controlli di linea, ossia di quelle verifiche svolte sia da chi mette in atto una determinata attività, sia da chi ne ha la responsabilità di supervisione;
2. processo di individuazione, valutazione, gestione e controllo dei rischi legati all'operatività garantendone la coerenza rispetto agli obiettivi aziendali. Nella norma si tratta di controlli inerenti all'agire in conformità alla legge e alla gestione dei rischi nel senso più ampio del termine; le tipiche funzioni aziendali che curano tali attività sono quella di *risk management* e la funzione di *compliance*;
3. *assurance* complessiva sul disegno e sul funzionamento del SCI attraverso valutazioni indipendenti; tale attività è di competenza dell'*internal auditing*.

Nelle imprese moderne di medio/grandi dimensioni il sistema dei controlli e i flussi informativi costituiscono l'asse portante di un adeguato assetto organizzativo e della *governance*. D'altra parte, secondo una concezione più avanzata, l'*enterprise risk management* (ERM) rappresenta lo strumento essenziale:

- per affrontare l'incertezza e i rischi;
- per sfruttare le opportunità al fine di creare valore per tutti gli *stakeholder* fra cui non possiamo non annoverare, secondo una moderna concezione della responsabilità sociale dell'impresa, anche l'interesse pubblico.

Il concetto di valore assume quindi un rilievo strategico in quanto la sua creazione, conservazione o riduzione sono intimamente connesse alle decisioni, sia strategiche che operative, dell'alta direzione e del *management*. Esso raggiunge il livello più elevato quando le più alte cariche del *management* sono capaci di conseguire un eccellente equilibrio fra gli obiettivi di crescita, redditività e rischio e sono in grado di gestire in modo efficace le risorse disponibili al fine di soddisfare i piani aziendali. La massima

efficacia viene raggiunta quando il sistema integrato di *risk management* entra a far parte della cultura aziendale influenzando in modo positivo l'implementazione delle strategie e il perseguimento della mission aziendale[138]. Il contesto di crisi economica che ha caratterizzato gli ultimi anni ha visto le imprese fare sempre più ricorso alle procedure concorsuali o al fallimento nei casi più significativi. In risposta a questo fenomeno, il legislatore italiano[139], ha apportato significative novità in tema di vigilanza e controllo volte, in particolare, ad anticipare gli stadi della crisi d'impresa cercando di generare un cambiamento culturale rispetto all'approccio allo stato di "crisi" (inteso come probabilità di futura insolvenza): si assiste a una evoluzione che muove da una rilevazione a posteriori a una preventiva rispetto all'emersione dello stato di crisi. "*La norma introduce una fase preventiva di allerta, finalizzata all'emersione precoce dello stato di crisi e a una sua composizione assistita in un'ottica di conservazione dei valori aziendali, ciò a conferma della necessità di un adeguato sistema di controllo interno*"[140]. In particolare, l'art. 375 comma 1 del citato decreto ha introdotto il comma 2 dell'art. 2086: "*L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale*".

Le imprese, quindi, dovranno predisporre degli specifici controlli ovvero implementare quelli eventualmente già esistenti, per una verifica periodica dell'esistenza della continuità aziendale e prevedere/implementare i flussi informativi tra le funzioni deputate al controllo e tra queste e l'organo amministrativo[141]. È interessante osservare come anche

---

[138] D. Gervasio, "*Il modello ERM nell'ambito del D.lgs. 231/01 come leva per il miglioramento della governance aziendale. Evidenze di un'analisi integrata*", in "*Il governo aziendale tra tradizione e innovazione*", Milano, *Franco Angeli*, 2016, pp. 65-78.

[139] Legge n. 20 dell'8 marzo 2019, "*Delega al Governo per le disposizioni integrative e correttive della Riforma sulla crisi di impresa*".

[140] Documento "*Crisi d'impresa e insolvenza nella prospettiva aziendale e giuridica alla luce delle riforme in itinere*", Fondazione nazionale dei Commercialisti, 28 febbraio 2017.

[141]G. Meruzzi, "*L'adeguatezza degli assetti*", Milano, *Zanichelli*, 2016; M. Irrera, "*Adeguati assetti e modelli organizzativi*", Bologna, *Zanichelli*, 2016, p. 44.

già la norma di comportamento 11.1 del Collegio sindacale (aggiornata dicembre 2023) specifichi che "*Il controllo interno ideato dal legislatore, dunque, fa perno su un sistema che abbandona il concetto di verifica ex post e che privilegia, al contrario, l'adozione di strumenti organizzativi che siano capaci di rilevare tempestivamente il rischio a seconda delle dimensioni e della tipologia dell'attività di impresa e che siano dunque in grado di riconoscere per tempo situazioni in cui la continuità è messa in pericolo. L'adeguatezza delle procedure per rilevare tali situazioni rientra, infatti, tra le caratteristiche di un assetto organizzativo adeguato*".

2.1 *Risk assessement* e il ruolo dei *compliance programs*

Il *risk assessment* o valutazione del rischio è una metodologia volta alla determinazione del rischio ovvero è la metodologia attraverso la quale valutare la pericolosità di un evento indesiderabile ai fini di definire la priorità o l'urgenza delle misure necessarie per tenerlo sotto controllo. Esso può essere applicato ai più svariati campi. La gestione del rischio o il *risk management* è il processo mediante il quale si stima e si misura il rischio e si stabiliscono le strategie per governarlo. Si tratta di un approccio metodologico che ha lo scopo di individuare e valutare tutte le fonti di rischio legate all'attività dell'impresa, per poi trattarle e gestirle attraverso gli strumenti più consoni, personalizzandoli a seconda delle esigenze e delle necessità aziendali, nel rispetto degli obiettivi e delle strategie. Come abbiamo già precedentemente detto l'impulso alla visione *risk approach* è nato dall'emanazione della nuova norma ISO 9001:201521, anche per via della diffusione delle certificazioni qualità nelle PMI. Una delle modifiche più importanti del nuovo *standard* riguarda infatti il cambiamento del processo per le azioni preventive, che viene sostituito dal *risk-based thinking*. La norma ISO 9001:2015 richiede infatti di applicare alla gestione della qualità un approccio basato sui rischi, ciò comporta l'adozione di una visione globale dei rischi dell'attività aziendale e coinvolge l'alta direzione nell'intero processo di mitigazione dei rischi. Il *risk-based thinking* va quindi molto al di là delle azioni preventive: prevede l'analisi del contesto e dei processi per identificare i rischi, prenderne nota e programmare le azioni volte a eliminarli o a gestirli, riducendo la probabilità che si verifichino. Dunque, anche per gli *standard* internazionali sulla qualità, tale approccio rappresenta uno dei punti qualificanti di un efficace sistema di gestione e

coinvolge tutte le nuove norme ISO sui Sistemi di Gestione. Completa il quadro la pubblicazione avvenuta nel giugno 2018 della norma internazionale ISO 31000 "*Risk management - Principles and guidelines*" che fornisce le indicazioni quadro e metodologiche per la gestione del rischio all'interno delle organizzazioni aziendali di qualsiasi dimensione o tipologia. I principi, la struttura di riferimento e il processo delineati in questo documento consentono di gestire il rischio in modo efficiente, efficace e sistematico.

Fatta questa premessa l'adeguatezza degli assetti organizzativi è divenuta nel tempo l'elemento essenziale per lo svolgimento dell'attività di impresa, sia, come abbiamo già detto, in un'ottica di *going concern* sia quale strumento di gestione della crisi di impresa. In tale prospettiva, sia in ambito internazionale che europeo, si è ampliato il ruolo dei modelli organizzativi e dei *compliance programs* quali strumenti di prevenzione dei rischi d'impresa e di *corporate social responsibility*. La loro adozione è ascritta nella più ampia categoria degli adeguati assetti organizzativi, quale strumento della governance integrato nel modus operandi:

i. per il raggiungimento degli obiettivi aziendali;
ii. quale occasione di riesame del modus operandi, ovvero opportunità di miglioramento e di crescita.

Può essere utile evidenziare che la compliance, che spesso può apparire come un inutile dispendio di risorse economiche e umane per corrispondere alle crescenti richieste del legislatore e delle Autorità di controllo, in realtà sta divenendo un elemento centrale dell'organizzazione aziendale. Questa, in Italia, viene attuata principalmente attraverso i *compliance programs*, nelle varie forme che essi possono assumere, quali esemplificativamente:

- modelli di organizzazione gestione e controllo *ex* D.lgs. 231/2001;
- strumenti per la rilevazione preventiva dell'emersione dello stato di crisi *ex* D.lgs. 14/2019;
- riorganizzazione delle amministrazioni pubbliche *ex* L. 124/2015 "Legge Madia";
- Piano di prevenzione della corruzione;
- Programma triennale per la trasparenza e l'integrità;

- tutte le varie procedure specifiche in materia di sicurezza e salute sul lavoro, ambiente, qualità, ecc. Basti pensare al c.d. "*decreto Ilva*" (D.L. 1/2015, conv. L. 20/2015) che ha attribuito una valenza esimente al piano di interventi attuato dalla società.

Perché tutto ciò non sia un vano sforzo di adeguamento a regole sterili è obbligatoria la necessità di una reale armonizzazione e di un'efficace strutturazione delle risposte alla normativa nazionale e comunitaria che tocca direttamente l'impresa. Per capire le ragioni di questo corposo intervento normativo a tutti i livelli può essere utile trarre spunto dalla c.d. "*analisi economica del diritto*". Questa adotta una prospettiva *ex ante* con riguardo alla struttura e alle problematiche del sistema societario in chiave globale, tentando una ricostruzione e una valutazione dei meccanismi di controllo, di prevenzione e di sanzione delle più gravi violazioni in questo ambito. In altre parole, l'approccio economico al *law enforcement* considera la violazione delle leggi come un danno sociale e cerca, attraverso l'intervento normativo, di internalizzare questa esternalità[142]. L'idea principale è quella della prevenzione, che appare particolarmente pertinente nel caso dei corporate crimes. In effetti, i sempre più frequenti scandali in ambito societario hanno aumentato le spinte verso lo sviluppo di una regolamentazione più puntuale, rendendo la questione della *governance* un tema centrale nell'agenda politica della maggior parte degli ordinamenti. Il dibattito è serrato infatti da una parte, le critiche verso tali sovrabbondanti interventi legislativi lamentano la capacità e l'opportunità di una così forte influenza del legislatore sull'attività quotidiana delle società e dei loro dirigenti, d'altra parte, vi è chi ritiene indispensabile l'aumento della pressione normativa sui *decision-makers* delle società per prevenire la prassi di un'amministrazione che tende ad assecondare rischi eccessivi. Se si assume la possibilità che i principali soggetti della *corporate governance* internalizzino talune norme e agiscano in conformità a queste, la *self-regulation* resta la vera istituzione a un eccessivo utilizzo del ricorso alla sanzione. A livello internazionale, le *Federal sentencing guidelines* (FSG), hanno costituito l'esperienza più significativa di incoraggiamento e guida alle imprese dei processi volontari di autoregolazione. In Italia, invece, l'adesione all'autoregolamentazione ha avuto avvio alla fine degli anni novanta, con la realizzazione dei programmi governativi come il progetto CSR-SC del Ministero

[142] R. H. Coase, "*The problem of social cost*", *Journal of Law and Economics*, 1960, pp. 1-44.

del *welfare* e altri strumenti di certificazione e *governance* come il G.B.S. per i bilanci sociali e i "*codes of best practices*" redatti dalle maggiori società di certificazione internazionali e adottati da un numero sempre crescente di imprese. Si è sviluppato quindi un vero e proprio movimento, c.d. "*etica degli affari*", volto allo studio delle relazioni più propriamente morali nell'ambito dell'organizzazione virtuosa delle imprese e destinato a enfatizzare il ruolo dei rapporti fiduciari, della reputazione e del riconoscimento dell'autorità morale dell'impresa. Nel momento stesso in cui l'evoluzione normativa manifesta la difficoltà di regolamentare i rapidi cambiamenti in atto, la concezione dell'etica si pone come scienza di pratica applicazione che guida, mediante un processo di autoregolamentazione o regolazione interna, il modo di agire in generale diventando essa stessa fonte ispiratrice della legge. L'etica degli affari può quindi fornire un valido strumento per diffondere la cultura dell'adesione su base volontaria non solo volta al puro rispetto delle leggi, ma anche a comportamenti che permettono all'impresa il raggiungimento contestuale dell'interesse sociale attraverso un meccanismo che produce incentivi nel momento stesso in cui le regole vengono recepite e messe in atto. In questo modo il coinvolgimento responsabile, attraverso l'educazione e la formazione, degli individui che agiscono in correlazione all'impresa può condurre all'auspicato risultato di un'impresa eticamente e socialmente responsabile, intesa come insieme dei valori educativi morali dei singoli. In conclusione, possiamo quindi, parlare sia di una prevenzione mediante organizzazione tipicamente interna all'impresa, sia di una prevenzione supportata dall'esterno attraverso una persuasione ragionata, richiami ripetuti, incentivi fiscali ed economici.

Ricordiamo che gli assetti organizzativi risultano adeguati quando permettono la chiara e precisa indicazione dei principali fattori di rischio aziendale e ne consentono il costante monitoraggio e la corretta gestione, in particolare:

- è stato tenuto conto delle dimensioni della società e della natura dello scopo sociale;
- è stato redatto l'organigramma aziendale con evidenziate le aree di responsabilità;
- la direzione della gestione sia concretamente esercitata dagli amministratori;
- esiste una chiara documentazione riportante le direttive e le procedure aziendali e ne è stata fatta un'opportuna divulgazione;

- il personale è stato dotato di adeguata competenza per svolgere le mansioni affidate;
- la programmazione, cioè l'organizzazione ottimale dei fattori della produzione esistenti o di immediata acquisizione, ha come riferimento il *budget* d'esercizio;
- lo sviluppo della struttura aziendale ha come riferimento il *business plan*.

2.2 Lo strumento di gestione del rischio: il CoSO Report

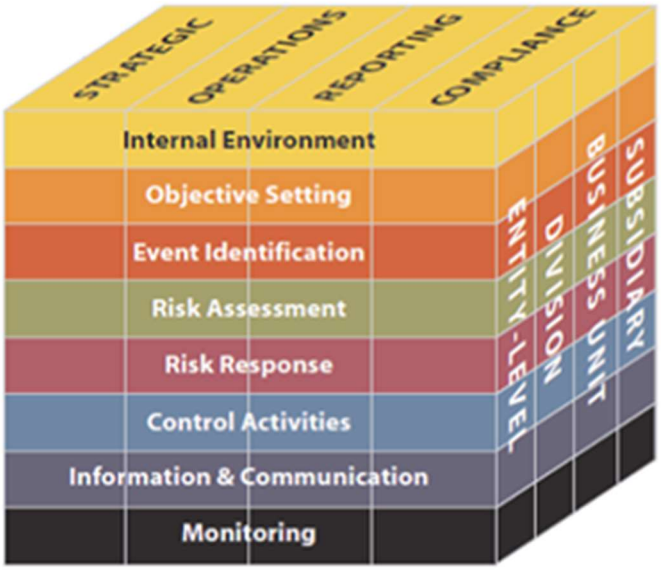
Dopo quanto detto sopra, un Modello organizzativo può essere definito adeguato quando grazie ad esso viene attuato un processo di gestione del rischio avente come oggetto la legalità dei comportamenti dei soggetti di cui all'art. 5 del D.lgs. 231/2001; è quindi opportuno, come peraltro suggerito dalle principali Linee Guida emanate dalle associazioni di categoria e come la norma stessa indica, andare a definire un percorso di costruzione del Modello che, partendo dalla realizzazione di un contesto idoneo a governare i rischi, sia in grado di identificarli, valutarli e mitigarli in un continuo evolvere nella prospettiva del miglioramento.

Quale riferimento può essere assunto il modello ERM derivante dal CoSO Report[143], in quanto lo stesso viene richiamato dai codici di autodisciplina e dalla normativa nazionale e internazionale in tema di corporate governance; tale modello, come possiamo vedere dall'immagine sottostante, mette in relazione le seguenti tre dimensioni:

- gli obiettivi, articolati in obiettivi strategici operativi, di *reporting* e di compliance, questi sono un prerequisito del sistema di controllo interno che riveste un ruolo chiave nel processo manageriale di pianificazione;
- la struttura organizzativa, ossia le articolazioni dell'ente che guidano la declinazione degli obiettivi per renderli concreti;
- le componenti, ossia ciò che è necessario presidiare (in termini di attività volte al governo del rischio) per favorire il raggiungimento gli obiettivi.

[143] L'acronimo CoSO sta per *Committee of Sponsoring Organisation of the Tradeway Commission*.

Il CoSO Report è stato integrato dall'Associazione Italiana Internal Auditors e PricewaterhauseCoopers come nella figura che segue, con l'obiettivo di dare maggiore evidenza del controllo interno come sistema integrato di gestione del rischio o *Enterprise Risk Management* (ERM).



Fonte: PricewaterhauseCoopers e Associazione Italiana Internal Auditors

L'*enterprise risk management* è basato su un approccio aziendale di tipo strategico, che deve assimilato dall'organo amministrativo e dall'alta direzione, in collaborazione con tutti gli *stakeholders* ed è articolato nelle componenti di seguito descritte, le quali rappresentano le fasi di processo essenziali a garantire che il rischio sia efficacemente presidiato[144].

- ***Internal environment*** è l'insieme di norme, valori, processi e strutture che costituiscono le fondamenta del sistema; comprende, fra l'altro, i valori aziendali, il codice etico, le competenze, lo stile manageriale e il sistema delle responsabilità.
- ***Objective setting***, è l'attività di definizione degli obiettivi, classificabili come:
    i. strategici, riferiti alla *mission* aziendale e riguardanti il lungo periodo;
    ii. operativi, riferiti all'efficacia e all'efficienza dei processi;

[144] Cfr. "*CoSO Framework: guida alla lettura*", monografia Assirevi 1, 2019.

iii. informativi (di *reporting)*, che riguardano qualità, correttezza e completezza e trasparenza delle informazioni fornite ai portatori di interessi mediante i sistemi di rendicontazione finanziaria e non finanziaria, il sito *web* e ogni altra forma di comunicazione;

iv. di conformità (*compliance*), che si riferiscono al rispetto delle leggi e dei regolamenti cui l'organizzazione soggiace.

- ***Event identification*** è l'insieme delle attività volte alla identificazione dei rischi e delle opportunità.
- ***Risk assessment*** consiste nella valutazione del rischio sia dal punto di vista della probabilità di accadimento di un evento che dell'impatto ipotizzabile al suo verificarsi.
- ***Risk response*** è la capacità di contrastare il rischio mediante adeguate azioni di mitigazione.
- ***Control activities***, concreta adozione e applicazione di politiche e procedure per rendere effettiva ed efficace la risposta al rischio di cui al punto precedente mediante presìdi adeguati.
- ***Information & communication*** è l'insieme delle attività volte a identificare, registrare e comunicare tempestivamente (con le modalità più efficaci) le informazioni rilevanti per far sì che le persone possano svolgere consapevolmente e responsabilmente il proprio ruolo; il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi è infatti costituito da informazioni e le modalità di gestione e condivisione delle stesse sono pertanto aspetti cruciali.
- ***Monitoring*** è il monitoraggio continuo per individuare tempestivamente le opportune correzioni da apportare alle altre componenti del sistema; il monitoraggio si articola su tre livelli:

  i. controlli di primo livello svolti direttamente da coloro che sono posti a supervisione dei processi organizzativi in funzione del sistema delle deleghe;

  ii. controlli di secondo livello, svolti normalmente da funzioni dedicate, normalmente nell'ambito del sistema di controllo di gestione;

iii. controlli di alta sorveglianza o terzo livello, svolti dall'*Internal Audit*, ove presente, e dagli organi di controllo e vigilanza, nelle piccole realtà questo tipo di vigilanza viene svolta dall'imprenditore o da suoi delegati.

2.3 Mitigazione e gestione del rischio fiscale

Le imprese devono affrontare una serie di rischi fiscali, tra cui;

- il rischio di conformità, ossia il non rispetto delle leggi fiscali;
- il rischio di reputazione, quando a causa di pratiche fiscali discutibili viene danneggiata l'immagine aziendale;
- il rischio finanziario, comportante potenziali sanzioni e accessori di natura fiscale.

La *Corporate Tax Governance* è fondamentale per identificare e mitigare queste tipologie di rischi in particolare molte nazioni stanno adottando *standard* internazionali come il *Common Reporting Standard* (CRS) e l'Iniziativa per la Trasparenza dei Redditi (BEPS) dell'OCSE. Le aziende devono assicurarsi di conformarsi a tali *standard* e documentare in modo adeguato le proprie operazioni fiscali; inoltre le aziende stanno diventando sempre più consapevoli del loro ruolo nella società e della necessità di contribuire in modo equo alle finanze pubbliche. Una *Corporate Tax Governance* solida dovrebbe includere politiche fiscali etiche che rispettino i principi di responsabilità sociale d'impresa. Per allineare il sistema fiscale italiano alle *best practices* internazionali, le imprese devono condurre un'analisi comparativa e cercare di adottare approcci fiscali che rispecchino le normative internazionali riconosciute; in aggiunta a ciò, le imprese dovrebbero sviluppare una strategia di *Corporate Tax Governance* che includa la pianificazione fiscale, la valutazione dei rischi, la formazione del personale addetto alle questioni fiscali e la supervisione da parte della direzione aziendale e come già abbiamo più volte avuto occasione di sottolineare, è importante coinvolgere le Parti interessate, tra cui i dipendenti, i clienti, gli investitori e la società civile, nella definizione delle politiche fiscali e nella rendicontazione fiscale. Questo contribuisce a garantire una maggiore trasparenza e responsabilità.

La *Corporate Tax Governance* risulta essenziale per affrontare le sfide fiscali in un mondo sempre più complesso e globale. Le aziende devono essere proattive nella gestione del rischio fiscale e nell'adesione alle migliori pratiche internazionali per proteggere gli *stakeholders* aziendali e contribuire a una fiscalità equa e responsabile. L'esigenza di una corretta gestione del rischio fiscale risulta oggi di particolare interesse alla luce dell'attuazione delle disposizioni contenute nella legge Delega di riforma fiscale, la quale prevede una serie di misure volte ad incrementare l'utilizzo del *Tax Control Framework* (TCF). Al fine di quantificare il rischio fiscale è necessario comparare debitamente i rischi e il rendimento in termini di denaro, premi e reputazione. Un approccio di *intelligence* e analisi del rischio dovrebbe immediatamente bilanciare la creazione di valore con la generazione del rischio, realizzando al contempo gli obiettivi di reddito e profitto tra i limiti della propensione al rischio. L'anticipazione del rischio e la valutazione delle regole per mitigare i rischi del ciclo di vita fiscale relativi a pianificazione, previsione, conformità e possibili controversie rappresentano informazioni cruciali per il buon andamento dell'azienda. Il verificarsi di un rischio fiscale imprevisto è in grado di creare un effetto domino incidendo sugli altri rischi. Le imprese prendono decisioni oscillando tra una passività fiscale ridotta e i rischi ad essa assegnati, e a volte ciò comporta un pagamento in eccesso delle imposte.

È noto che la diversità attenua i rischi e l'uniformità li migliora, ed infatti le operazioni una tantum e non di routine comportano un rischio al rialzo. Il rischio aumenta in funzione della complessità e le tasse vengono percepite come un *driver* per il valore ma anche come un rischio che deve essere controllato. Il rischio fiscale è quello che le aziende devono affrontare quando non sono sicure di aver pianificato le loro tasse mediante adeguate e opportune previsioni, oppure non hanno calcolato correttamente il dovuto e rispettato tutte le leggi fiscali pertinenti.

La *Tax Governance* è un approccio alla gestione del rischio fiscale, che coinvolge la conformità fiscale, l'etica e l'ottimizzazione delle risorse aziendali. Questo concetto è strettamente legato alla *Corporate Governance* e mira a garantire che le decisioni fiscali siano parte integrante della gestione aziendale responsabile e sostenibile, in particolar modo nella gestione e neutralizzazione del rischio fiscale, la *Tax Governance* è finalizzata a gestire, e se possibile a neutralizzare, il rischio fiscale. Questo comporta l'analisi e

l'applicazione delle normative fiscali all'interno di una struttura aziendale consolidata; inoltre, la posizione fiscale dell'impresa è un concetto fondamentale all'interno della *Tax Governance*, infatti, questa comprende gli obblighi fiscali, i crediti fiscali e le strategie fiscali adottate. La *Corporate Governance* deve essere utilizzata per gestire tutte le variabili connesse al rischio fiscale, andando così a garantite che le decisioni fiscali siano prese in modo etico, in conformità con le leggi tributarie e in linea con gli interessi degli *stakeholders*, in aggiunta a ciò, se vengono ottimizzate le risorse aziendali verranno massimizzati i benefici fiscali e ridotti i rischi. Tutto ciò implica un'allocazione efficiente dei capitali, una pianificazione finanziaria e una corretta gestione delle transazioni finanziarie.

La *Corporate Governance* e la *Tax Governance* cooperano per garantire una gestione aziendale responsabile ed efficiente. Questo approccio olistico protegge il valore reputazionale dell'azienda e assicura che il governo del rischio fiscale sia parte integrante del processo decisionale aziendale.

Un elemento cruciale della *Corporate Governance*, come accennato, è la mediazione e la compensazione degli interessi dei vari *stakeholders*, i quali possono avere interessi diversi e talvolta contrastanti. La governance aziendale deve bilanciare questi interessi per promuovere una strategia aziendale efficace. All'interno della *Corporate Governance*, il governo del rischio fiscale è fondamentale. La *Tax Governance* si inserisce in questo contesto per gestire il rischio fiscale e assicurare che le decisioni fiscali siano allineate con gli interessi degli *stakeholders* e conformi alle leggi tributarie. Anche la reputazione aziendale è uno degli *asset* più preziosi di un'azienda, che la *Corporate Governance* mira a preservare e valorizzare, evitando comportamenti non etici o controversie fiscali che potrebbero danneggiarla. La *Tax Governance* deve essere integrata nella *Corporate Governance* e questo comporta che la gestione del rischio fiscale, la conformità fiscale e l'ottimizzazione fiscale devono essere parte integrante delle decisioni aziendali prese a livello di *governance*.

Affinché il rischio fiscale venga gestito è richiesta una profonda conoscenza e padronanza delle leggi e delle prassi fiscali non solo nel Paese in cui l'azienda ha sede principale, ma anche in qualsiasi altro Paese in cui essa opera. Le aziende che operano in più Paesi devono affrontare un complesso labirinto di leggi fiscali e regolamentazioni diverse, e ciò

comporta un alto grado di incertezza, oltre a richiedere una conoscenza dettagliata del sistema fiscale estero in cui si opera. La gestione del rischio fiscale mira a prevenire il verificarsi di contenziosi fiscali internazionali, che possono essere costosi e complicati da risolvere, generare criticità all'interno della struttura di *governance* aziendale e avere impatti finanziari negativi. Le aziende devono assicurarsi di essere conformi alle leggi fiscali in tutti i paesi in cui operano. Molte aziende si avvalgono di consulenti fiscali internazionali o team interni di esperti in materia fiscale internazionale per garantire una gestione efficace del rischio fiscale su scala globale; si tratta questa di una sfida molto complessa ma di fondamentale importanza, che richiede una conoscenza approfondita delle leggi e delle prassi fiscali straniere, una rigorosa conformità internazionale e l'adozione di politiche e procedure globali per prevenire controversie e garantire che il sistema di governance aziendale funzioni in modo armonico e in conformità con le leggi tributarie di ogni giurisdizione in cui l'azienda opera. Pertanto, è bene sottolineare come la *corporate governance* e la *tax governance* si trovano in un rapporto di genere e specie, in altre parole, in un sistema organizzato e armonizzato di procedure, regole, *compliance* e variabili, la *tax governance* si propone di individuare le responsabilità e le opportunità a cui va incontro la società dal punto di vista fiscale, oltre a ciò ravvisa un approccio che interpreti al meglio gli interessi degli *stakeholders* e di tutti coloro che sono coinvolti, infine determina una strategia che possa, attraverso misure preventive e di analisi del rischio fiscale, governarlo fino alla sua neutralizzazione

Il ruolo del Consiglio di Amministrazione all'interno dell'ambito della *Tax Governance* e della gestione del rischio fiscale è cruciale, il CdA è responsabile di interpretare e attuare la volontà dell'Assemblea dei Soci o degli Azionisti e questo implica che deve considerare e rispettare gli interessi degli *stakeholders*, tra cui gli investitori, e che deve prendere decisioni che siano allineate con tali interessi. Il CdA deve svolgere un ruolo proattivo nella definizione delle strategie fiscali dell'azienda, anche identificando le legittime opportunità concesse dalla normativa tributaria per ottimizzare la posizione fiscale dell'azienda. Una corretta e puntuale attività di *risk analysis* è una componente essenziale, infatti spetta al CdA condurre un'analisi dettagliata del rischio fiscale, identificando i potenziali rischi, valutando le loro implicazioni finanziarie e stabilendo strategie per gestirli in modo efficace. Sulla base dell'analisi del rischio, il CdA dovrebbe sviluppare una politica fiscale aziendale definendo delle linee guida per la gestione del

rischio, tra cui le politiche di conformità e le strategie di ottimizzazione fiscale. La *policy* fiscale dovrebbe comprendere azioni e procedure per prevenire, gestire e, se possibile, neutralizzare il rischio fiscale. Questo può includere la formazione all'interno dell'azienda di un gruppo dedicato alla *tax governance* e all'adeguata documentazione delle transazioni finanziarie. Il CdA deve essere consapevole del valore reputazionale dell'azienda e assicurarsi che le strategie fiscali siano conformi a principi etici ed evitino controversie che possano danneggiare la reputazione aziendale. Il CdA svolge pertanto un ruolo cruciale nel garantire che l'azienda gestisca in modo responsabile il rischio fiscale e protegga il suo valore reputazionale, ciò richiede una accorta *governance* aziendale, un'analisi del rischio accurata e la definizione di politiche fiscali che siano etiche ed efficaci nella gestione del rischio fiscale. L'ottimizzazione delle strategie di *business* per creare valore rappresenta un obiettivo chiave per qualsiasi azienda. La creazione di valore può essere misurata in diversi modi, e gli elementi qui menzionati sono tutti importanti nel perseguire questo obiettivo:

i. un aumento delle metriche finanziarie e operazionali, come il fatturato, il margine di profitto, la redditività, il ritorno sugli investimenti e altre prestazioni aziendali: è un segno di successo e di creazione di valore;
ii. la costruzione di un marchio forte e riconoscibile è essenziale per creare valore, un marchio ben posizionato può generare la fiducia dei consumatori, attirare nuovi clienti e aumentare la lealtà verso il marchio, contribuendo così alla creazione di valore;
iii. l'aumento delle quote di mercato può indicare il successo di un'azienda nella conquista di una posizione più ampia all'interno del settore: un maggior controllo del mercato può contribuire a generare profitti più consistenti e, di conseguenza, creare valore;
iv. la reputazione è un *asset* intangibile prezioso per un'azienda: una reputazione positiva può portare a una maggiore fiducia da parte dei clienti, degli investitori e dei *partner* commerciali, nonché a una maggiore capacità di attirare e trattenere talenti. Un valore reputazionale elevato può anche proteggere l'azienda da potenziali controversie o crisi.

Per ottenere tali risultati, le aziende devono sviluppare strategie di *business* ben studiate che tengano conto delle esigenze e delle aspettative dei clienti, degli sviluppi di mercato, delle dinamiche concorrenziali e delle opportunità di crescita. La gestione del rischio fiscale, come discusso in precedenza, è parte integrante di questo processo, poiché contribuisce a garantire che le strategie siano conformi alle leggi tributarie e a evitare controversie che potrebbero danneggiare la reputazione aziendale. In sintesi, l'ottimizzazione delle strategie di *business* è fondamentale per la creazione di valore, e ciò richiede un approccio strategico globale che comprenda aspetti finanziari, reputazionali e di mercato.

2.4 La predisposizione di adeguati assetti contabili

Ai sensi dell'art. 3 CCII, gli adeguati assetti contabili devono consentire il raggiungimento di due obiettivi principali:

1. la rilevazione di eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;
2. Verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale per i dodici mesi successivi e rilevare i segnali di cui al comma 4.

Per quanto riguarda il punto sull'accertamento degli squilibri, la norma richiede implicitamente l'adozione di un *set* di indicatori, adeguati rispetto alle dimensioni e peculiarità dell'impresa, che a loro volta presuppongono l'esistenza di un documento consuntivo di periodo, quale base di calcolo degli indici, rappresentato dal bilancio d'esercizio o da quello infrannuale per competenza predisposto in osservanza del principio contabile nazionale OIC 30. Per quanto concerne, invece il secondo punto sulla verifica della sostenibilità dei debiti e della continuità aziendale per almeno i successivi 12 mesi, esso presuppone, l'adozione di uno strumento di pianificazione finanziaria: ad esempio, il *budget* di tesoreria, il rendiconto finanziario previsionale oppure un conto economico previsionale, elaborato sulla base dell'orizzonte temporale dell'anno successivo, strumenti tutti che consentono di calcolare, i principali indici di sostenibilità

del debito, come il DSCR (*Debt Service Coverage Ratio*)[145]. Nel caso in cui ci trovassimo in assenza di dati previsionali attendibili, possiamo effettuare la valutazione del rischio aziendale mediante l'analisi dell'andamento dei bilanci degli ultimi esercizi.

Una buona metodologia che può essere messa in atto per il raggiungimento dei due obiettivi esposti nelle pagine precedenti di questo paragrafo consiste nella rilevazione di segnali di crisi e la capacità di comprendere l'effettiva "continuità aziendale" nei successivi 12 mesi attraverso cinque passaggi fondamentali:

1. Utilizzo di una ulteriore riclassificazione del bilancio rispetto allo schema proposto dalla IV Direttiva CEE;
2. individuazione di un set di indici, appositamente scelti, per individuare l'andamento patrimoniale, economico e finanziario dell'azienda;
3. determinazione degli indici previsti dal codice delle crisi;
4. individuazioni delle aree critiche e delle possibili soluzioni;
5. maturazione di un giudizio sulla conformità aziendale.

Preliminarmente è opportuno andare a optare per la riclassificazione dello stato patrimoniale e del conto economico secondo lo schema abbreviato, così come previsto dall'art. 2435-*bis* del Codice Civile. Questo è lo schema ritenuto più congeniale all'elaborazione di *set* di indici e margini che si dovranno di seguito andare a calcolare. La stessa scelta è seguita anche nelle tecniche di revisione, laddove l'analisi del bilancio, soprattutto ai fini dell'individuazione della soglia di significatività, è effettuata sullo schema abbreviato, analisi che ogni volta deve essere adeguata al contesto specifico di riferimento, dal momento che ogni azienda presenta delle caratteristiche uniche. Anche la periodicità dipende dalle dimensioni e dalle peculiarità del settore e del contesto soggettivo: è comunque necessario attestarsi a una periodicità trimestrale oppure semestrale, quest'ultimo caso per le aziende che godono di un buono stato di salute. Anche il calcolo, il monitoraggio e la comprensione degli indici aziendali che si andranno ad esaminare richiedono un orizzonte temporale di almeno tre esercizi consolidati, con un monitoraggio ed una comprensione particolare quando riferiti a periodi successivi

[145] Se stiamo trattando le imprese di piccole dimensioni, nei cui confronti trova applicazione l'approccio semplificato previsto dai paragrafi 30 ss. del principio contabile OIC 9, i flussi di cassa liberi al servizio del debito possono essere stimati ricorrendo ai flussi reddituali.

infrannuali. Un'altra modalità di riclassificazione dello stato patrimoniale è quella secondo il criterio della liquidità, suddividendo l'attivo e il passivo patrimoniale in funzione della rigidità della liquidità. Per quanto concerne, invece il conto economico la riclassificazione può essere elaborata per aree gestionali, con l'obiettivo principale di distinguere le attività caratteristiche con quelle ritenute atipiche, finanziarie e straordinarie.

Tale tipologia di riclassificazione richiede un buon grado di conoscenza dell'azienda oggetto di analisi, conoscenza che soprattutto sul conto economico consenta di allocare i costi ed i ricavi in una logica in parte diversa, ma con grande funzione informativa. Ad esempio, depurare poste come altri ricavi e proventi e oneri di gestione da componenti atipiche o straordinarie, e quindi calcolare gli indici sugli elementi rettificati consentendo di elaborare un'analisi molto più consapevole e meno condizionata da accadimenti non caratteristici.

Pocanzi abbiamo detto che ai fini della verifica della continuità aziendale nei successivi 12 mesi, possono essere utilizzati strumenti aziendali di previsione, come il budget di tesoreria, il rendiconto finanziario previsionale e, per le micro e piccole imprese, un conto economico previsionale. Suddetti strumenti risultano spesso ostici per le realtà imprenditoriali più piccole e in alcuni casi anche per quelle medie; infatti, spesso sono redatti con un elevato grado di approssimazione che potrebbe inficiare i risultati dell'analisi. In tutti questi casi è preferibile l'analisi al dettaglio degli ultimi dati di bilancio consolidati, attraverso il calcolo di un *set* di indici appositamente scelti, capaci di rappresentare lo sviluppo storico delle principali informazioni contabili e restituire un giudizio affidabile, sul quale esprimere un ragionevole giudizio prospettico circa la sussistenza della continuità aziendale nei successivi 12 mesi. Di seguito, è proposta una tabella contenente un *set* di indici di riferimento, che devono essere utilizzati dalla buona prassi contabile ed in base all'esperienza maturata sul campo, i quali tuttavia devono essere sempre contestualizzati al contesto aziendale oggetto di analisi.

IND.	INDICI PATRIMONIALI E FINANZIARI	SOGLIA	COMPOSIZIONE	GIUDIZIO NEGATIVO	GIUDIZIO POSITIVO
1	Indice di Indebitamento	>50%	(PD+PC)/(PN+PD+PC)	Prevalenza dell'indebitamento sui Mezzi Propri	Buon grado di indebitamento
2	Indice di Autonomia Finanziaria	>50%	PN/(PN+PD+PC)	Prevalenza dei Mezzi Propri sull'indebitamento	Basso apporto di Mezzi Propri
3	Indice di Indebitamento Consolidato	>50%	PD/(PN+PD+PC)	Buon rapporto dei Debiti a M/L	Basso rapporto dei Debiti a M/L
4	Indice di Indebitamento Corrente	>50%	PC/(PN+PD+PC)	Eccessiva presenza dei Debiti a Breve Termine	Basso rapporto dei Debiti a Breve Termine
5	Indice di Indebitamento Permanente	>50%	(PD+PN)/(PN+PD+PC)	Significativo grado di Indebitamento Permanente	Basso grado di Indebitamento Permanente
6	Passività Correnti/Totale Passività	>50%	PC/(PD+PC)	Prevalenza dei Debiti a Breve Termine sul Totale dei Debiti	Bassa incidenza dei Debiti a Breve Termine sul Totale dei Debiti
7	Passività Consolidate/Totale Passività	>50%	PD/(PD+PC)	Prevalenza dei Debiti a M/L sul Totale dei Debiti	Bassa incidenza dei Debiti a M/L sul Totale dei Debiti
8	Capitale Proprio/Capitale Permanente	>50%	PN/(PN+PD)	Prevalenza dei Mezzi Propri sul Capitale Permanente	Basso apporto di Mezzi Propri sul Capitale Permanente
9	Passività Consolidate/Capitale Permanente	>50%	PD/(PN+PD)	Prevalenza dell'indebitamento a M/L sui Mezzi Propri	Basso apporto di Mezzi Propri sul Capitale Permanente
10	Indice di Indipendenza Finanziaria	>2	(II+IM+IF)+(DE+LD+LC)/PN	Impresa sottocapitalizzata	Impresa con buon grado di capitalizzazione
11	Indice di Copertura delle immobilizzazioni	>1	(II+IM+IF)/(PN+PD)	Attivo Fisso finanziato con Debiti a Breve	Buon grado di Copertura delle Immobilizzazioni
12	Indice di Solvibilità Totale	<1	(II+IM+IF)+(DE+LD+LC)/(PD+PC)	Situazione Fallimentare	Azienda Solvibile
13	Indice di Solvibilità Corrente (current ratio)	<1	(DE+LD+LC)/PC	Situazione di Incaglio Finanziario	Azienda Solvibile
14	Indice di Tesoreria (acid test)	<1	(LD+LC)/PC	Basso grado di Liquidità, verificare le Rimanenze	Azienda Solvibile
15	Leverage	>1	(PC+PD)/PN	Notevole ricorso all'Indebitamento, valutarne l'entità e la sostenibilità	Ottimo grado di patrimonalizzazione

Tabella 4: Schema degli indici patrimoniali e finanziare con le soglie attraverso le quali predisporre l'analisi aziendale.

Fonte: F. Colavita, D. Talia in Il Sole24Ore: "Gli adeguati assetti contabili", Book24Ore, "Riforma fiscale 7 - Compliance d'azienda e Adempimento collaborativo", p. 7, 10 aprile 2024.

Un altro indicatore utilizzato per valutare la solvibilità di un'azienda è la posizione finanziaria netta (PFN) ed è definita come il totale dei debiti finanziari onerosi, verso banche e altri finanziatori, generati nella gestione aziendale, al netto delle liquidità, immediatamente reperibili dall'azienda. Una PFN positiva indica che l'azienda ha più risorse finanziarie di quanto necessario per soddisfare le sue obbligazioni finanziarie correnti e future, tale situazione suggerisce una maggiore autonomia finanziaria e la capacità di affrontare eventuali imprevisti. Al contrario, una PFN negativa suggerisce che l'azienda dipende in misura maggiore dai finanziamenti esterni per coprire le sue obbligazioni. In altre parole, la PFN esprime la capacità o l'incapacità dell'impresa di generare un livello di cassa in grado di coprire le attività operative. Un'elevata dipendenza da finanziamenti esterni potrebbe comportare un aumento del rischio finanziario, mentre una PFN positiva fornisce un margine di sicurezza finanziaria e un'opportunità per investimenti o riduzione del debito.

Oltre ai suddetti indici il CNDCEC ha elaborato gli indici settoriali che hanno come obiettivo quello di rilevare, per ciascun settore Ateco di appartenenza, eventuali valori anomali che si collocano al di sopra di un range.

Nella versione definitiva del disposto normativo, l'art. 3, comma 3, lettera *b*), del CCII, dispone che il bilancio d'esercizio, così come quello infrannuale redatto in osservanza del principio contabile nazionale, OIC 30, deve rilevare l'esistenza dei segnali identificati dal successivo comma 4:

- debiti per retribuzioni scaduti da almeno 30 giorni pari ad oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;
- debiti verso fornitori scaduti da almeno 90 giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti;
- esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari che siano scadute da più di 60 giorni o che abbiano superato da almeno 60 giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il 5% del totale delle esposizioni;
- una o più delle esposizioni debitorie previste dall'art. 25-*novies*, comma 1, del CCII, nei confronti di Agenzia delle Entrate, INPS, INAIL oppure Agente della Riscossione.

Di seguito riportiamo uno schema da seguire per la determinazione degli indicatori di crisi.

RITARDO NEI PAGAMENTI	n-2	n-1	n
Sono presenti ritardi nei pagamenti reiterati e significativi?			
Verifica debiti verso dipendenti scaduti (art. 24, lett. *a*)			
Debiti scaduti da almeno 60 gg alla data di valutazione			
Ammontare complessivo mensile delle retribuzioni			
Verifica debiti verso fornitori scaduti (art. 24, lett. *b*)			
Debiti scaduti da almeno 120 gg alla data di valutazione			
Debiti non scaduti alla data di valutazione			
Verifica debiti verso creditori pubblici qualificati			
Agenzia delle Entrate (IVA) (art. 15, comma 2, lett. a)			
IVA dovuta e non versata come da Li.Pe.			
Volume d'affari indicato nella dichiarazione IVA anno precedente			
INPS (art.15, comma 2, lett. b)			
Importo contributi previdenziali scaduti da oltre 6 mesi			
Importo complessivo contributi previdenziali anno precedente			
Agente della Riscossione (art. 15, comma 2, lett. c)			
Importo debiti affidati alla riscossione scaduti da 90 giorni			

Tabella 5: Schema indicatori di crisi.

Fonte: Rielaborazione da F. Colavita, D. Talia in Il Sole24Ore: "Gli adeguati assetti contabili", Book24Ore, "Riforma fiscale 7 - Compliance d'azienda e Adempimento collaborativo", p. 12, 10 aprile 2024.

In aggiunto a ciò, l'analisi può essere effettuata sia su modelli statici, ossia il bilancio con dati consolidati, che prospettici. La capacità dell'azienda di dotarsi di strumenti di programmazione patrimoniale/economica/finanziaria non è scontata, l'esperienza insegna che anche in aziende di medie dimensioni spesso si riscontra l'assenza di tali strumenti. Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nella versione precedente del Codice della crisi, aveva individuato due indicatori principali: il possesso di un patrimonio netto superiore al minimo legale e un DSCR (*Debt Service Coverage Ratio*) di valore almeno pari ad 1, per i sei mesi successivi. L'utilizzo del DSCR è ammesso solo se i dati utilizzati per il calcolo sono considerati affidabili dagli organi di controllo, basandosi sul budget di tesoreria utilizzato per la previsione dei flussi di cassa. Il DSCR, infatti, rappresenta un indicatore che esprime il rapporto tra l'Ebitda e la somma dei rimborsi per capitale e interessi dei finanziamenti a medio/lungo termine, come prestiti obbligazionari, leasing e finanziamenti bancari. Questo rapporto fornisce un'indicazione sulla capacità dell'azienda di rimborsare i finanziamenti secondo i piani

di ammortamento contrattualmente stabiliti, e quindi può costituire un valido indicatore della continuità aziendale nel breve periodo.
Il calcolo del DSCR richiede un budget di liquidità che identifichi entrate e uscite operative e le confronti con gli impegni finanziari, infatti la formula proposta dal Consiglio Nazionale va ad includere le giacenze iniziali di cassa, escludendo i flussi derivanti dagli investimenti, inoltre include le linee di credito disponibili utilizzabili nel periodo di riferimento e colloca le linee di credito in scadenza entro sei mesi al denominatore, a meno che il loro rinnovo o mantenimento sia considerato ragionevole. Per calcolare il DSCR è necessario disporre di un budget annuale suddiviso al suo interno per ogni mensilità, definire chiaramente le condizioni di pagamento e incasso, monitorare gli scostamenti tra condizioni e comportamenti, e avere uno scadenzario dettagliato che includa anche movimenti presunti. L'analisi delle dinamiche dell'accordato prospettico può essere effettuata anche tramite la Centrale Rischi di Banca d'Italia.

Infine, la valutazione dell'adeguato assetto contabile si basa, come detto, su vari elementi chiave, in particolare la raccolta dei dati, insieme al processo informativo, che trasforma i dati grezzi in informazioni utili risultano essere fattori determinati per la corretta esecuzione della suddetta valutazione. Questo processo è fondamentale per l'analisi dei risultati, sia in un'ottica retrospettiva (*ex post*) che prospettica (*ex ante*), in primo luogo possono essere posti dei questionari basati su *check-list* operative per la valutazione degli adeguati assetti contabili. L'insieme delle tabelle, indici e questionari proposti possono costituire un valido contenuto del fascicolo che i vari attori, in particolare l'organo amministrativo, sono tenuti a redigere periodicamente al fine di maturare, e soprattutto documentare, con ragionevole certezza la sussistenza della continuità aziendale nei successivi 12 mesi.

2.5 Le due tipologie di controllo

A fronte di un contesto economico in continuo mutamento, con il quale le imprese devono confrontarsi, adattandosi ai cambiamenti per restare competitive il controllo, per rispondere alle esigenze del Codice della crisi, può essere sia interno che esterno.

La verifica dell'assetto contabile è proprio lo strumento di controllo esterno, sempre strettamente legato all'assetto amministrativo; l'adeguatezza di tale sistema deve essere oggetto di attenzione da parte del sistema di *governance* aziendale, dei sindaci, dei revisori, degli investitori e degli *stakeholder*; pertanto, nell'ambito delle pratiche contabili è assolutamente essenziale sviluppare strumenti e procedure efficaci, che consentano di valutare le varie dimensioni aziendali. Ovviamente lo strumento base dell'analisi aziendale e della *governance* è il bilancio di esercizio, mediante il quale si possono rilevare gli indicatori di liquidità, di struttura e indebitamento, di redditività, di rotazione e durata, in grado di definire lo stato di salute di un'azienda. Oltre a questo, un ulteriore elemento rilevante per la valutazione delle *performance* aziendali è la previsione di specifici indicatori KPI (*Key Performance Indicators*i quali mediante le rappresentazioni di tipo quantitativo-finanziario e qualitativo-non finanziario forniscono una visione completa della situazione dell'impresa. Tali indicatori vanno personalizzati proprio su misura dell'organizzazione dell'impresa, al fine di concentrarsi sulle caratteristiche più rilevanti per il settore di appartenenza e per il proprio modello di *business*.
Tutto questo ovviamente si può desumere dall'assetto contabile, solo se è stato adottato un sistema di contabilità analitica, in questo modo l'emersione della crisi è tempestiva in quanto favorita da un flusso di informazioni dettagliate, non come in un sistema di contabilità generale.

2.5.1 Controllo interno

L'art. 3 comma 3 del CCII delibera tutti quelli che sono gli aspetti relativi al monitoraggio dell'andamento aziendale, infatti dispone che "*al fine di prevedere tempestivamente in crisi di impresa, le misure di cui al comma 1 e gli assetti di cui al comma 2 devono consentire di:*

a) *rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;*
b) *verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i dodici mesi successivi e rilevare i segnali di cui al comma 4 (DSCR 12 mesi);*

c) *ricavare le informazioni necessarie per poter utilizzare la lista di controllo particolareggiata e a effettuare il test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento di cui all'articolo 13, al comma 2*".

L'attività di *reporting* viene quindi definita come un'attività di rappresentazione e comunicazione delle informazioni relative a dati economici, finanziari e alla gestione operativa, attività effettuata al fine di monitorare l'andamento della gestione aziendale. L'impostazione del sistema di *reporting* deve essere tale da permettere di osservare gli scostamenti tra i *report* a preventivo e quelli a consuntivo, e riuscire a capirne la causa, in tal senso è possibile implementare delle azioni correttive sui fattori che impediscono di raggiungere gli obiettivi prefissati.
Le caratteristiche chiave per la predisposizione di *report* efficaci sono innanzitutto una struttura coerente rispetto a quella del *budget*, al fine di rendere agevole il confronto con gli obiettivi. Oltre a ciò, si necessita una rilevazione attendibile dei dati esposti e una rendicontazione tempestiva per poter implementare le azioni correttive nella maniera più rapida ed efficacie possibile. Inoltre deve essere prevista una chiara esposizione dei dati affinché gli utilizzatori riescano a comprenderli, deve essere previsto un criterio selettivo per la scelta dei dati in base agli utilizzatori finali del *report* e infine è richiesta la flessibilità delle strutture dove le informazioni possono essere modificate in base alle necessità.

Le tipologie di *report* variano in base ai destinatari, infatti si possono formulare tre tipologie di *report*:

1. I *report* di tipo strategico, destinati al *top management*, hanno l'obiettivo di fornire informazioni sull'andamento delle strategie aziendali e analizzano fattori interni ed esterni all'azienda. In merito alla gestione interna, vengono fornite informazioni di natura economica, patrimoniale e finanziaria; per quanto riguarda le dinamiche esterne si forniscono informazioni sull'andamento del mercato e sul posizionamento;
2. *report* direzionali hanno l'obiettivo di analizzare l'andamento della gestione operativa e sono indirizzati alle direzioni;
3. *report* operativi sono invece indirizzati al *management* delle singole aree aziendali, ed hanno come obiettivo la valutazione dei singoli obbiettivi d'area,

misurano la prestazione economica dei centri di responsabilità e sono indirizzati ai vari responsabili d'area.

L'attività di *reporting* è uno strumento fondamentale per la predisposizione degli adeguati assetti amministrativi e contabili, ovvero di quell'insieme di strumenti richiesti all'imprenditore per poter intercettare tempestivamente i segnali di crisi dell'impresa. Il reporting ricade quindi tra le attività effettuate dall'assetto amministrativo[146], ma si rifornisce delle informazioni rilevate in primo luogo dall'assetto contabile[147]. L'implementazione degli adeguati assetti contabili non può concentrarsi unicamente sul sistema di contabilità generale, e quindi relativa agli adempimenti in materia di bilancio, ma deve includere anche rilevazioni di contabilità analitica che riescano a supportare il *management*, sia a livello operativo, che a livello direzionale e in ultimo strategico. Con particolare riferimento all'implementazione degli adeguati assetti emerge una caratteristica non secondaria del sistema di *reporting* che le aziende devono adottare, ovvero la rilevanza. L'insieme dei *report* che l'assetto amministrativo sceglie di produrre deve focalizzarsi sui punti critici della realtà aziendale che necessitano di attento monitoraggio. Produrre troppi *report* oppure concentrarsi su aspetti non rilevanti rischia di far perdere di vista al *management* e/o all'imprenditore possibili segnali di crisi.

A riguardo la Giurisprudenza richiama più volte l'obbligo di monitoraggio spiegando che "*la nuova formulazione dell'articolo 2086 Codice Civile va letta alla luce di tale idea di fondo,* [ovvero] *tale percorso evolutivo ha stimolato l'affermazione di un nuovo approccio alla gestione della crisi di impresa, caratterizzato da una progressiva correlazione tra principi di corretta amministrazione, adeguati assetti e monitoraggio della continuità aziendale. La continuità aziendale, infatti, è la capacità dell'impresa di svolgere la propria attività in un prevedibile futuro. Il monitoraggio della continuità aziendale, quindi, consente di accertare precocemente gli indizi iniziali della crisi, ciò al*

[146] Procedure che trasformano tali dati in informazioni necessarie al management per poter rilevare i segnali di crisi e prendere decisioni preventive o correttive.

[147] Per assetto contabile si intende l'insieme delle procedure che prevedono la raccolta, la predisposizione e l'elaborazione dei dati.

fine di pianificare gli interventi da adottare, già nel momento in cui la continuità inizia ad essere pregiudicata"[148].

In aggiunta a ciò, vengono individuate gli aspetti di interesse del monitoraggio[149]:

a) Assetto amministrativo
    i. mancata redazione di un *budget* di tesoreria;
    ii. mancata redazione di strumenti di natura previsionale;
    iii. mancata redazione di una situazione finanziaria giornaliera;
    iv. assenza di strumenti di *reporting*;
    v. mancata redazione di un piano industriale.

b) Assetto contabile
    i. la contabilità generale non consente di rispettare i termini per la formazione del progetto di bilancio e per garantire l'informativa ai sindaci;
    ii. assenza di una procedura formalizzata di gestione e monitoraggio dei crediti da incassare;
    iii. analisi di bilancio unicamente finalizzata alla redazione della relazione sulla gestione;
    iv. mancata redazione del rendiconto finanziario.

c) Utilizzo del DSCR

Il principio ISA Italia 570, poi, indica tre tipi di indicatori sulla scorta dei quali rilevare la sussistenza, o meno, della continuità aziendale e, pertanto oggetto di monitoraggio continuativo:

d) Indicatori di tipo finanziario
    i. deficit patrimoniale e capitale circolante netto negativo;

[148] Ordinanza n. 3711 Tribunale di Roma, Sezione XVI Civile, Sez. spec. in materia di impresa del 15 settembre 2020.

[149] Decreto del Tribunale di Cagliari del 19 gennaio 2022 sulla scia della sentenza del 18 ottobre 2019, n. 2769 emessa dal Tribunale Milano, Sez. spec. in materia di imprese, e dell'ordinanza del Tribunale di Roma appena citata.

ii. prestiti a scadenza fissa o prossimi a scadenza senza possibilità di rimborso o di rinnovo;
iii. cessazione del sostegno finanziario di terzi finanziatori;
iv. incapacità di saldare i debiti alla scadenza;
v. incapacità di rispettare i *convenants*;
vi. incapacità di ottenere finanziamenti per lo sviluppo dei prodotti.

e) Indicatori di tipo gestionale
   i. perdita di amministratori o di dirigenti chiave;
   ii. perdita di mercati fondamentali, di contratti di distribuzione, di licenze o di concessioni;
   iii. difficoltà nel trattenere il proprio organico;
   iv. difficoltà di mantenere il normale flusso di approvvigionamento da fornitori importanti.

f) Indicatori di altro genere
   i. patrimonio netto sotto il limite di legge;
   ii. tutela ambientale non osservata con possibili sanzioni;
   iii. contenzioni legali o fiscali che, in caso di soccombenza, l'impresa non potrebbe assolvere come impegni di spesa;
   iv. modifiche legislative o fiscali con effetti sfavorevoli all'impresa;
   v. perdita di importanti mercati, licenze, o fornitori principali;
   vi. possibilità di revoca di fidi concessi o di linee di credito;
   vii. l'intenzione degli istituti bancari di non rinnovare i fidi o non acconsentire ad una loro richiesta di ampliamento;
   viii. maggior ricorso a garanzie, fideiussioni;
   ix. perdite su crediti e/o le difficoltà nell'incasso dei crediti;
   x. azioni esecutive e/o le intimazioni dei creditori;
   xi. esistenza di atti impositivi e/o le attività di riscossione di crediti erariali.

A supporto del monitoraggio inoltre devono essere presentati alcuni documenti che ne vadano di fatto a rafforzare la validità in sede di verifica; in particolar modo uno strumento molto importante risulta essere il Piano Industriale. Al suo interno vengono

riepilogate tutte le azioni che vanno realizzate per il raggiungimento degli obiettivi strategici dell'impresa.

La funzione del Piano Industriale è dunque quello di permettere al *management* di definire in che modo l'azienda intende incrementare il valore generato dai soci, soffermandosi su vari aspetti, quali ad esempio la sostenibilità aziendale in relazione alla qualità e quantità delle fonti di finanziamento di cui l'imprenditore intende avvalersi per la realizzazione della strategia, oppure l'attendibilità delle ipotesi su cui si fonda il Piano Industriale e la coerenza di quest'ultimo in relazione a tutte le componenti che lo compongono.
A tale fine, il Piano Industriale deve contenere un insieme di prospetti di natura economica, finanziaria e patrimoniale, redatti in coerenza con le ipotesi assunte, che illustrino le alternative percorribili e identificare le risorse necessarie per realizzare i progetti di crescita aziendale.
Riassumendo, un Piano Industriale deve essere:

1. sostenibile finanziariamente;
2. coerente;
3. attendibile.

Il Piano Industriale normalmente viene previsto per un periodo che va dai 3 ai 5 anni ed è oggetto di revisione, in caso di scostamenti rispetto alle previsioni.

Oltre al suddetto Piano Industriale l'azienda deve predisporre un processo di *budgeting* che si suddivide in una pianificazione strategica, ossia un'analisi dell'ambiente interno ed esterno, dei pericoli e opportunità, dei punti di forza e debolezza dell'impresa ed è fondamentale perché si riflette nelle poste di *budget*, e in una programmazione operativa all'interno della quale vengono stabiliti obiettivi e l'allocazione delle risorse attraverso la creazione del *budget* al fine di ottimizzare costi e ricavi dell'impresa. In questo secondo processo vengono elaborati prima i *budget* operativi che confluiscono nel *budget* economico (*budget* delle vendite, dei costi commerciali e di *marketing*, delle rimanenze, di produzione, degli approvvigionamenti, dei costi di struttura e del personale). Poi si passa al *budget* degli investimenti o finanziario ed infine si conclude con il *budget* patrimoniale.

Il processo di *budgeting* è strumentale all'attività di *reporting,* la quale riguarda la raccolta, la selezione, l'elaborazione e la comunicazione delle informazioni attraverso i documenti elaborati con periodicità dall'azienda, al fine di verificare i risultati raggiunti rispetto ai *budget* predisposti. Dal confronto con i *budget* emergono gli scostamenti, e conseguentemente si sceglie tra l'applicazione di azioni correttive, se gli scostamenti sono dovuti ai comportamenti del *management*, oppure nessuna azione correttiva, se gli scostamenti sono dovuti a fenomeni esogeni e gli obiettivi sono ancora validi; infine se le condizioni ambientali sono cambiate si deve dare inizio alla revisione degli obiettivi aziendali.

Un'efficacie sistema di *reporting* è caratterizzato dalla coerenza rispetto ai *budget* predisposti, dall'attendibilità, dalla tempestività, dalla selettività delle informazioni e chiarezza dei dati esposti. L'obiettivo è quello di fornire un monitoraggio delle variabili chiave, le quali impattano sulla *performance* ed evidenziano l'andamento della gestione. Il sistema di *reporting* mette quindi a confronto i dati consuntivi dei *report* con i dati previsionali dei *budget* in modo tale da osservare gli scostamenti e capire quali possono essere gli elementi che li hanno generati. Variabili quali costi fissi, costi variabili e ricavi, sono costituite a loro volta da singoli elementi, quali il prezzo/costo unitario, il volume di vendita/produzione, il rendimento dei fattori e il *mix* di vendita, con l'analisi di tali elementi è possibile verificare le cause degli scostamenti e individuare le azioni correttive: si passa da un'attività di *feedback* ad un'attività di *feedforward* con una prospettiva sulla strategia futura.

Spiegata quella che è l'attività di *reporting*, adesso andremo ad analizzare quelli che sono i *budget* utilizzati per analizzare gli scostamenti con i dati consuntivi dei *report*.

Iniziamo con il *budget* patrimoniale, il quale comprende una successione di stati patrimoniali preventivi, con cadenza mensile, per il periodo complessivo di un anno; viene aggiornato con regolarità a seguito delle analisi almeno trimestrali degli scostamenti occorsi e previsionali, comprende quindi le stime relative a immobilizzazioni, circolante, patrimonio netto e debiti a lungo termine futuri, mentre i debiti a breve termine sono invece componente principale del *budget* finanziario. Una volta costruita la sezione del *budget* relativa all'attivo, si ricostruisce la dinamica del patrimonio netto e delle voci finanziarie a lungo termine; sappiamo che il patrimonio

netto è influenzato principalmente da tre fattori di cui tenere conto nella costruzione del *budget* patrimoniale: gli aumenti di capitale sociale, il risultato economico di periodo, l'eventuale distribuzione di riserve tramite i dividendi in presenza di utili.
A partire dal risultato economico di periodo, per la costruzione del *budget* patrimoniale del patrimonio netto si considerano i singoli momenti in cui si prevede un aumento di capitale sociale o la distribuzione di utili attraverso i dividendi.
Nella costruzione della sezione relativa ai mutui a lungo termine si procede, invece, con due prospetti distinti: il primo riguarda i mutui già in essere e la determinazione del rimborso mensile del capitale secondo i piani di ammortamento stabiliti; mentre il secondo riguarda i nuovi interventi di apertura di mutui e, quindi, l'aumento dell'esposizione debitoria verso terzi. A conclusione di questo procedimento, si procede a sommare i risultati mensili di questi due prospetti.

Oltre al *bugdet* patrimoniale abbiamo anche quello finanziario che può essere definito come un rendiconto finanziario prospettico su base mensile, soggetto a regolare monitoraggio, analisi scostamenti e aggiornamento. Esso riprende le informazioni dal *budget* economico e ricostruisce i vari flussi finanziari, per poi arrivare a determinare la posizione finanziaria netta dell'azienda. Partendo dal risultato operativo si vanno a sommare nuovamente ammortamenti e accantonamenti, e si depura il risultato da tutte le componenti di natura finanziaria. In seguito si somma algebricamente la variazione del capitale investito nel breve termine per ottenere il flusso di cassa operativo netto. Questo valore rappresenta la liquidità che l'azienda ha prodotto nel breve termine per tramite della gestione operativa; successivamente si procede a sommare algebricamente gli aumenti e le diminuzioni di investimenti nelle immobilizzazioni del periodo, per ottenere il flusso di cassa dell'attività di investimento. In ultimo si procede alla rilevazione e alla somma algebrica delle informazioni relative all'attività di finanziamento. Il risultato complessivo dalla somma di queste tre sezioni è la variazione della posizione finanziaria netta a breve termine.

Ulteriori documenti utili a supporto del monitoraggio risultano essere i bilanci intermedi; pertanto, la finalità non è quella di misurare l'utile distribuibile, bensì informare gli *stakeholder* sull'andamento dell'azienda in riferimento agli aspetti patrimoniali e reddituali. L'OIC 30 disciplina le regole per la redazione dei bilanci intermedi e ne

stabilisce i principi contabili nazionali da utilizzare. I bilanci intermedi sono predisposti su base volontaria, oppure obbligatoria nei casi in cui l'impresa decida di compiere operazioni sul proprio capitale, emettere prestiti obbligazionari, deliberare operazioni di fusione o scissione. In questi casi i bilanci intermedi devono essere redatti secondo specifiche disposizioni riportate nell'OIC 30 al paragrafo 2. Allo stesso modo del bilancio d'esercizio, anche i bilanci intermedi devono osservare i requisiti del secondo comma dell'art. 2423 Codice Civile, e devono essere redatti con particolare riguardo al rispetto della prospettiva della continuità aziendale; nonostante ciò vengono individuate una serie di informazioni che devono essere necessariamente incluse:

- principi e criteri di valutazione adottati, i quali devono corrispondere a quelli adottati per il bilancio d'esercizio;
- eventuali effetti significativi prodotti sul risultato economico;
- eventuali voci stimate per le quali sia ragionevolmente possibile che la stima di fine anno diverga;
- le variazioni nelle componenti del patrimonio netto;
- gli effetti di eventuali operazioni straordinarie;
- i principali impegni e passività potenziali.

Come abbiamo avuto modo di evidenziare, i bilanci intermedi devono rispecchiare le stesse regole di valutazione adottate nei bilanci annuali: però, alcune poste di bilancio, secondo l'OIC 30, paragrafo 3.4, hanno specifiche regole da rispettare per l'imputazione a bilancio intermedio.

Infine come ulteriore documento a supporto dell'attività di monitoraggio abbiamo il *Business Model Canvas*, ossia uno strumento utilizzato per creare modelli di *business* in un'ottica di innovazione del prodotto o del servizio offerto. Lo strumento permette di rappresentare in un'unica immagine le nove componenti importanti del modello di *business*:

1. segmenti di clientela: individuare i gruppi di soggetti che sono potenzialmente interessate alla proposta di valore, profilati in base ai criteri scelti (segmentazione demografica, geografica, comportamentale, psicografica);

2. proposta di valore: è rappresentata in particolar modo dalla sua capacità di soddisfare i bisogni dei clienti rispetto ai concorrenti. La proposta di valore va descritta in termini di vantaggi, esclusività dell'offerta, competitività sul prezzo, capacità di creare dei legami con i clienti;
3. canali: sistema di distribuzione del prodotto/servizio;
4. relazioni con i clienti: metodi di comunicazione con il cliente al fine di mantenere positivi i rapporti già instaurati (fidelizzazione), comprese le attività di *marketing*;
5. flussi di ricavi: vanno determinati il prezzo e le modalità di pagamento che si intendono adottare;
6. risorse chiave: *asset* di cui dispone l'impresa per creare ed erogare la proposta di valore;
7. attività chiave: bisogna individuare le attività fondamentali per lo sviluppo del modello di *business*, sia strategiche che operative;
8. *partner* chiave: sono rappresentati da soggetti esterni (fornitori, rivenditori, professionisti, concorrenti) che contribuiscono a rafforzare la proposta di valore, attuando un'esternalizzazione delle attività per permettere all'impresa di concentrarsi sul *core business*;
9. struttura dei costi: analisi dei costi sostenuti per realizzare il modello di *business* che consiste nell'individuazione dei costi fissi e variabili, e la loro ripartizione tra le varie componenti del *business model*. I costi vengono poi comparati con i ricavi al fine di valutare l'economicità dei prodotti o servizi.

Il *Business Model Canvas* consente di pianificare, definire e rinnovare le strategie di *business*, inoltre fornisce uno schema ben definito e di facile lettura dei fattori critici di successo dell'impresa[150].

2.5.2 Controllo esterno

Dopo aver fatto una analisi di ciò in cui consiste il controllo interno adesso andiamo ad analizzare quello che è il controllo esterno. Un corretto assetto contabile e amministrativo

[150] A. Ferrandina, "*Business Plan: Casi pratici*", Milano, *Ipsoa Wolters Kluwer*, VI edizione, gennaio 2023.

deve far emergere gli sviluppi operativi conseguenti alla definizione della strategia di risanamento, identificando le opportune azioni che una volta realizzate avranno effetti sulle poste riconducibili al CCN commerciale, alla struttura delle fonti di finanziamento, alla loro correlazione con gli investimenti effettuati dall'azienda, alla PFN e alla sua composizione e infine alla consistenza del patrimonio netto.

Sulla base della configurazione degli investimenti patrimoniali, ritenuta più idonea a supportare e concretizzare le scelte strategiche definite, è necessario che l'estensore del piano di risanamento identifichi, definendoli preventivamente, i propri obiettivi in relazione agli indici di composizione delle fonti, a quelli di correlazione fonti-impieghi, al rapporto di indebitamento e alla incidenza programmata delle fonti di finanziamento a breve e a medio-lungo termine sul totale del fabbisogno dell'impresa.
Questo processo è di fondamentale importanza, in quanto le azioni svolte nell'ambito dell'assetto finanziario hanno la finalità di contenere il debito ad un livello idoneo e sostenibile, e rispondono al fabbisogno finanziario di capitale circolante, oggettivamente determinato all'interno del piano di risanamento. Solo attraverso interventi anche su questi ambiti è possibile incontrare il favore di investitori, finanziatori e del mercato.

I segnali della crisi e l'eventuale venir meno della continuità aziendale devono emergere attraverso delle analisi di tipo comparativo di dati contabili economici e finanziari, nonché attraverso l'esame dei piani industriali, *business plan*, *budget* di tesoreria, comparandole sempre con le strategie elaborate dagli organi amministrativi. La risposta dell'organo amministrativo (alle eventuali incertezze in materia di continuità aziendale e di eventuali criticità dell'impresa) sarà fondamentale e decisiva per le attività che sindaci e revisori dovranno attuare. Così come sono importanti anche i rilievi all'interno della relazione di revisione al bilancio di esercizio ovvero nella nota integrativa. I revisori e l'organo di controllo dovranno necessariamente avere apposite carte di lavoro da utilizzare nelle verifiche costanti e continuative, riferite in maniera specifica alla sussistenza o meno di mancati versamenti fiscali e previdenziali sopra soglie. La segnalazione deve essere motivata e trasmessa per iscritto oltre che essere trasmessa con mezzi che assicurano la prova dell'avvenuta ricezione, inoltre deve contenere la fissazione di un congruo termine, non superiore a 30 giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle iniziative intraprese.

Come abbiamo già accennato, l'art. 25-*novies* del CCII, prevede che gli Uffici preposti (INPS, I, Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Entrate-Riscossione) segnalano[151] all'imprenditore e, ove esistente, all'organo di controllo, a mezzo PEC (ove mancante a mezzo raccomandata a.r.) una serie di anomalie ossia:

a) per quanto riguarda l'INPS il ritardo dei pagamenti previdenziali che superano i 90 giorni:
    i. per le imprese con lavoratori subordinati e parasubordinati, al 30 per cento di quelli dovuti nell'anno precedente e all'importo di Euro 15.000;
    ii. per le imprese senza lavoratori subordinati e parasubordinati, all'importo di Euro 5.000;

b) per l'INAIL, l'esistenza di un debito per premi assicurativi scaduto da oltre novanta giorni e non versato superiore all'importo di Euro 5.000;

c) per l'Agenzia delle Entrate, con riferimento all' IVA, un debito scaduto e non versato di importo superiore a Euro 5.000 e, comunque, non inferiore al 10 per cento dell'ammontare del volume d'affari risultante dalla dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente. La segnalazione è in ogni caso inviata se il debito è superiore all'importo di Euro 20.000;

d) per l'Agenzia delle Entrate e Riscossione la presenza di crediti affidati alla riscossione definitivamente accertati e scaduti oltre i 90 giorni:
    i. superiori a Euro 100.000 per le ditte individuali;
    ii. superiori a Euro 200.000 per le società di persone;
    iii. all'importo di Euro 500.000 per tutte le altre società.

Atteso che queste suddette segnalazioni devono altresì contenere l'invito agli amministratori a presentare la domanda di avvio della composizione negoziata, se ne ricorrono i presupposti, l'organo di controllo dovrà provvedere ad un'autonoma valutazione circa la sussistenza di tali presupposti prima di effettuare a sua volta una

[151] La circolare Assonime n. 27 del 21 novembre 2022 evidenzia che tali soglie individuate dalla Legge risultano particolarmente basse.

segnalazione all'organo amministrativo. La mera segnalazione proveniente dal creditore pubblico qualificato potrebbe di fatto rappresentare squilibri che nella realtà dimensionale dell'impresa risultano irrilevanti e non rappresentano neppure una situazione di pre-crisi. L'organo di controllo segnala, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di accesso alla composizione negoziata *ex* art. 17 CCII, concretizzandosi così un rapporto di strumentalità tra segnalazione e reale attuazione del dovere imposto all'imprenditore.

Rispetto a questa disciplina si segnala che, da un lato, risponde ad esigenze di autoresponsabilizzazione degli imprenditori e, dall'altro, va a collocarsi in un sistema che, in forza dell'art. 37 comma 2 CCII, si chiude con la legittimazione attiva dei sindaci a richiedere direttamente l'apertura della liquidazione giudiziale dell'impresa cui sono preposti, quale possibile reazione rispetto a segnalazioni prive di riscontri. Come emerge dalla lettura dell'art. 25-*octies* comma 1, CCII, inoltre, al soggetto che riceva una segnalazione da parte dell'organo di controllo è offerto un tempo di reazione massimo di 30 giorni, entro il quale riferire in ordine alle iniziative intraprese. Tale termine non richiede la compiuta risoluzione dei problemi finanziari, economici o patrimoniali eventualmente oggetto di allarme, ma l'individuazione di possibili soluzioni e la pronta attivazione delle iniziative all'uopo previste[152]; del resto la norma dispone che si debba riferire circa "*le iniziative intraprese*", volendo con ciò sottolineare la tempestività della conseguente attivazione, posto che non è sufficiente l'indicazione di soluzioni astratte, ma l'aver già intrapreso delle iniziative al riguardo, pur se le stesse fossero ancora in corso e non ancora completate. Tuttavia, quando dovessero emergere criticità importanti, che possano incidere in maniera impattante sull'andamento dell'impresa, allora deve subentrare l'obbligo in capo all'organo di controllo di prevenire, mediante le opportune verifiche, la ricezione delle segnalazioni qualificate. L'art. 25-*decies* del Codice della crisi prevede specifici obblighi di comunicazione anche per banche e intermediari finanziari; questi soggetti "*nel momento in cui comunicano al cliente variazioni, revisioni o revoche degli affidamenti, ne danno notizia anche agli organi di controllo societari, se esistenti*". A seguire, gli organi di controllo ricevute le suindicate comunicazioni di criticità, si attiveranno presso gli amministratori della società. Detti passaggi rientrano

[152] Ai sensi dell'avviso della Relazione n. 87/2022 dell'Ufficio del Massimario della Cassazione.

nel ruolo di vigilanza affidato all'organo di controllo, ai sensi dell'art. 2403 Codice Civile, il quale dovrà mantenere agli atti il monitoraggio periodico di tali debiti.

3. Il codice di condotta

Ai fini di potenziare l'istituto dell'Adempimento collaborativo vengono introdotti dei sistemi che consento di andare a facilitare la creazione di un "*efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno*" ai sensi dell'art. 4 del D.lgs. 128/2015, come modificato dal D.lgs. 221/2023. Perciò prima di andare ad analizzare quello che è lo strumento del già richiamato TCF in questo paragrafo introdurremo l'istituto del codice di condotta, andando ad analizzare l'allegato introdotto dal D.M 29 aprile 2024 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 132 del 7 giugno 2024, che approva il già menzionato codice.

L'art. 3 del Dlgs 128/2015, come successivamente modificato e integrato, disciplina il così detto Adempimento collaborativo fra l'Agenzia delle Entrate e i contribuenti che sono dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso, come prescrive la norma, "*quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario*". Facendo presente che con D.lgs. 221/2023 sono state apportate modifiche al citato istituto dell'Adempimento collaborativo, alla luce del fatto che l'art. 5 del suddetto D.lgs. 128/2015 prevede che debba essere emanato un apposito decreto contenente il codice di condotta finalizzato a indicare e definire gli impegni che assumono reciprocamente, Amministrazione finanziaria e contribuente.

Ricordiamo brevemente che, dal punto di vista soggettivo, possono accedere all'istituto dell'Adempimento in commento:

- i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 750 milioni di Euro;

- i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di Euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota;
- le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti, di cui all'art. 2 del D.lgs. 147/2015, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

L'art. 4 comma 1 del D.lgs. 128/2015 dispone, invece che dopo le modifiche apportate dal D.lgs. 221/2023, "*Fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, il sistema deve assicurare:*

a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive;
c-bis) una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali".

Il D.M. 29 aprile 2024 all'art. 1, stabilisce che il codice di condotta approvato dallo stesso decreto deve essere sottoscritto tra Agenzia delle Entrate e i contribuenti aderenti al regime di Adempimento collaborativo contestualmente all'ammissione al regime e che gli impegni che vengono assunti dalle Parti vincolano i soggetti a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione al regime di Adempimento collaborativo viene trasmessa all'Agenzia delle Entrate. Il codice di condotta, così come viene sottoscritto, è tacitamente rinnovato per tutti gli anni d'imposta successivi, qualora non sia espressamente comunicata da parte del contribuente la volontà di non permanere nel regime di Adempimento in analisi.

La norma transitoria dispone altresì che, per i contribuenti che alla data di entrata in vigore del Decreto Ministeriale, ossia al 7 giugno 2024, risultano ammessi al regime dell'Adempimento collaborativo, il codice di condotta deve essere sottoscritto entro 120 giorni da tale data.

Insieme al suddetto Decreto ministeriale viene incluso un allegato contenente il codice di condotta suddiviso in tre parti sostanziali:

- una parte di carattere generale;
- una dedicata ai "*Doveri dell'Agenzia delle Entrate*";
- una dedicata ai "*Doveri del contribuente*".

Il regime dell'Adempimento collaborativo offre l'opportunità di gestire situazioni di incertezza attraverso un confronto preventivo che si basa su elementi di fatto, così come possiamo leggere nella parte generale del codice di condotta, "*anche l'anticipazione del controllo e si presta a prevenire e risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali, con benefici sia per l'Amministrazione finanziaria che per il contribuente*". Nella parte dedicata ai "*Doveri dell'Agenzia delle Entrate*", oltre ad essere stabilito che l'Agenzia delle Entrate si impegna ad agire nei confronti dei contribuenti che risultano essere ammessi al regime dell'Adempimento collaborativo nel pieno rispetto dei doveri di correttezza e buona fede, "*garantendo l'aderenza del proprio operato ai principi sanciti nello Statuto dei contribuenti e nel presente codice, e comportandosi con conseguente lealtà, onestà, integrità, trasparenza, chiarezza e massima diligenza*", vengono elencati i comportamenti che devono essere tenuti dalla stessa Agenzia, alcuni dei quali li riportiamo di seguito. Oltre a essere disposto che le informazioni e gli elementi che sono acquisiti da parte dell'Agenzia nel corso delle interlocuzioni preventive e degli accessi nella sede del contribuente nonché nel corso dell'attività istruttoria, sono tutelati dal segreto d'ufficio, la stessa Agenzia deve anche comprendere:

- le esigenze commerciali e le caratteristiche dell'impresa;
- l'attività svolta dall'impresa e il settore in cui l'impresa opera.

Si fa anche notare che tra i doveri dell'Amministrazione finanziaria vi è anche quello di vietare che gli elementi informativi che vengono raccolti costituiscano fonte d'innesco per successive attività di controllo con riferimento agli esercizi precedenti a quello di ingresso nel regime dell'Adempimento collaborativo.

In particolar modo per quanto riguarda i comportamenti che devono essere tenuti dall'Agenzia delle Entrate:

1. i rapporti con i contribuenti ammessi al regime sono improntati alla leale collaborazione e buona fede, l'azione amministrativa si svolge con il minor aggravio possibile di obblighi, oneri e adempimenti a carico degli interessati inoltre deve esservi la comprensione delle esigenze commerciali e delle caratteristiche dell'impresa, dell'attività svolta e del settore in cui opera;
2. 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;
3. l'Agenzia delle Entrate utilizza le informazioni inerenti i rischi fiscali comunicati dal contribuente, in sede di istanza di adesione o nel corso della procedura, solo ai fini dell'istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità e delle attività e dei controlli relativi al regime di Adempimento collaborativo;
4. gli elementi informativi raccolti nell'ambito dell'istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità e nelle attività di riscontro sull'operatività del sistema non costituiscono fonti di innesco per successive attività di controllo relative a esercizi precedenti all'ingresso al regime, nei confronti del contribuente ammesso o di altro soggetto appartenente al medesimo gruppo;
5. l'Agenzia delle Entrate si impegna a favorire un contesto fiscale di certezza, fornendo risposte alle richieste avanzate dal contribuente nel più breve tempo possibile;
6. l'Agenzia delle Entrate effettua le valutazioni secondo principi di oggettività, ragionevolezza e proporzionalità;
7. le posizioni espresse dall'Agenzia delle Entrate all'esito delle interlocuzioni costanti e preventive vincolano l'Amministrazione finanziaria e restano valide finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese;
8. fermo restando che lo sviluppo e il mantenimento del sistema di controllo interno costituisce una primaria responsabilità del contribuente, l'Agenzia delle Entrate si impegna a comunicare periodicamente i risultati dell'attività di riscontro sull'operatività dello stesso e il proprio punto di vista in merito all'architettura e all'efficacia dei controlli, nonché a collaborare fattivamente con il contribuente per l'implementazione degli eventuali interventi correttivi.

D’altra parte per ciò che concerne i “*Doveri del contribuente*”, oltre al generale impegno di agire nel rispetto della legalità, con comportamenti corretti e di buona fede, basati sulla lealtà, onestà, integrità, trasparenza, chiarezza e professionalità, sia all’interno dell’impresa sia nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, vi è quello di impegnarsi ad attuare e diffondere, all’interno dell’azienda, tramite appositi documenti quali codici etici, codici di condotta, linee guida comportamentali, che tengano conto anche della variabile fiscale, un sistema normativo interno di valori, di principi e di obiettivi che costituiscono la cultura aziendale. Inoltre, visto che i doveri del contribuente sono finalizzati soprattutto alla correttezza fiscale, il contribuente deve impegnarsi ad applicare la normativa fiscale assicurando che venga rispettato lo scopo delle disposizioni e ove la normativa fiscale non dovesse risultare sufficientemente chiara e univoca, si deve impegnare a perseguire una interpretazione ragionevole della stessa, anche attraverso consulenze e conferme esterne. In aggiunto a ciò gli investimenti in Paesi così detti *black list* non devono essere effettuati con lo scopo, esclusivo o prevalente, di ottenere vantaggi fiscali e per le operazioni infragruppo deve esserci l’impegno a rispettare le norme sul *transfer pricing*. In continuazione con quanto detto il contribuente non deve mettere in atto comportamenti od operazioni di carattere nazionale o transnazionale, che producano delle conseguenze fiscali che egli non è ragionevolmente in grado di comprendere e che possano generare effetti fiscali in contrasto con lo scopo delle disposizioni invocate e/o determinino fenomeni di doppia deduzione, deduzione/non inclusione e doppia non imposizione, e/o che si traducano in costruzioni di puro artificio che non riflettono la realtà economica e da cui è ragionevole attendersi vantaggi fiscali indebiti.

Fatta questa premessa i comportamenti che devono essere adottati dal contribuente sono:

1. si deve impegnare a promuovere e garantire all'interno della propria organizzazione condotte improntate alla trasparenza, onestà, correttezza e rispetto della normativa, mediante la comunicazione di standard comportamentali coerenti con tali principi a tutti i livelli aziendali e a diffondere una cultura del controllo che coinvolga l'intera organizzazione;
2. si impegna ad attuare e diffondere un sistema normativo interno in cui l'insieme dei valori, dei principi e degli obiettivi che costituiscono la cultura aziendale

venga disciplinato in appositi documenti quali codici etici, codici di condotta, linee guida comportamentali, che tengano conto anche della variabile fiscale;

3. si impegna a considerare il governo degli aspetti fiscali e la conformità alle norme tributarie come elementi fondanti dei propri meccanismi di controllo e sistemi di gestione del rischio. In particolare, esso garantisce che i propri organi di gestione adottino una strategia fiscale che permetta di assicurare che i rischi finanziari, legali e di reputazione associati alla fiscalità, siano del tutto identificati, valutati e gestiti;
4. nei casi in cui la normativa fiscale non risulti sufficientemente chiara e univoca nel significato ad essa attribuibile, il contribuente si impegna a perseguire un'interpretazione ragionevole della stessa, ispirata a principi di legalità e correttezza, avvalendosi, se necessario, di consulenze e conferme esterne;
5. non attua investimenti in paesi o territori a fiscalità privilegiata con lo scopo, esclusivo o prevalente, di ottenere un vantaggio fiscale. Gli investimenti e le acquisizioni in detti paesi o territori sono effettuati solo quando perseguono scopi commerciali genuini e risultano supportati da solide ragioni economiche;
6. si impegna a rispettare le disposizioni volte a garantire l'idoneità dei prezzi di trasferimento per le operazioni infragruppo;
7. non prevede meccanismi di incentivazione del personale dipendente connessi al conseguimento di obiettivi di riduzione del carico fiscale;
8. si impegna a realizzare quanto necessario per evitare che l'organizzazione sia coinvolta in fenomeni di frode fiscale;
9. si impegna a assicurare l'integrità negli adempimenti fiscali e la corretta determinazione delle imposte, nel rispetto delle tempistiche e dei requisiti a essi associati, evitando controversie con le autorità fiscali;
10. si impegna a istituire e mantenere un sistema di controllo dell'informativa finanziaria-contabile che assicuri la solidità del dato contabile su cui poggia l'obbligazione tributaria;
11. promuove l'istaurazione di un dialogo collaborativo, costruttivo e trasparente con le autorità fiscali improntato a principi di onestà, trasparenza, correttezza e buona fede, nonché di chiarezza, completezza e tempestività, fondato sulla fiducia

reciproca e con l'obiettivo di rafforzare i rapporti di lungo termine e di minimizzare eventuali controversie.

3.1 *Tax Control Framework*

Come più abbiamo già detto più volte all'interno di questo elaborato, la gestione del rischio fiscale assume un ruolo sempre più rilevante nella *governance* aziendale, in considerazione delle conseguenze patrimoniali e reputazionali delle violazioni tributarie. Il *Tax Control Framework* (TCF) è il sistema di controllo interno del rischio fiscale che ne consente il puntuale monitoraggio, presidio e valutazione. La variabile fiscale e l'approccio nella gestione dei rischi sottesi alla corretta determinazione delle imposte sono entrati a far parte del catalogo degli indicatori di sostenibilità, oggi riassunti nell'acronimo ESG. La presenza di un sistema di *tax risk management* diviene così un elemento chiave nella *governance* aziendale. La trasparenza in materia di fiscalità è di fatto entrata a pieno regime nei contenuti della reportistica ESG ed in particolare nella rendicontazione non finanziaria tanto come la conosciamo oggi[153]; inoltre l'attività di controllo dell'autorità fiscale sui contribuenti di maggiori dimensioni verrà sempre più concentrata sui soggetti che presentano un maggior rischio fiscale, tra cui quelli che "*non esprimono comportamenti collaborativi e trasparenti*"[154].

A seguito dell'aggiornamento del D.lgs. n. 231/2001, una parte significativa dei reati tributari è entrata nel catalogo dei già citati reati presupposto per la responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato. Le aziende sono quindi chiamate ad aggiornare i propri modelli organizzativi per evitare di incorrere in ingenti sanzioni pecuniarie e interdittive. Il TCF mitiga anche il rischio di frodi con impatti fiscali e di violazioni penali tributarie, inoltre, tale strumento abilita l'impresa ad entrare nel regime di Adempimento collaborativo che consente di sottrarsi alle attività di controllo *ex post*, per attivare, sulle posizioni fiscali incerte e controverse, un'interlocuzione preventiva con

[153] Si veda in tal senso la Direttiva n. 2014/95/UE e GRI 207.

[154] Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 4/E del 7 maggio 2021.

l'autorità fiscale, con la finalità di ottenere certezza prima della presentazione della dichiarazione ai sensi del D.lgs. n. 128/2015.

Il controllo del rischio fiscale è un tema centrale ai fini del bilancio, essendo richiesto ai soggetti IAS *adopter* di intercettare le «*uncertain tax positions*" per la rappresentazione del carico fiscale ai sensi dell'IFRIC 23. Ai fini della normativa doganale, per ottenere la qualifica di operatore economico autorizzato (AEO), viene richiesto di dimostrare l'esistenza di presidi idonei sui processi di *import*/*export*. L'uso di procedure nella gestione della fiscalità, connotato base del TCF, consente di rispettare le richiamate prescrizioni sia bilancistiche, che doganali.
Il TCF è un insieme di regole, procedure, strutture organizzative e presidi, volte a consentire la rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso come rischio di incorrere in violazione di norme tributarie o contrasto con princìpi e finalità dell'ordinamento (abuso del diritto).
Il modello di TCF che deve essere implementato deve rispettare le linee guida dell'OCSE, dell'Agenzia delle Entrate e soddisfare i requisiti del GRI 207 andando così ad abilitare il percorso per certificare la reportistica di sostenibilità.
Giova qua precisare che in caso di imprese che già hanno adottato al loro interno l'istituto del TCF, a presidio di aree di rischio fiscale diverse dalla frode, è opportuno svolgere l'integrazione della mappa dei rischi, in quanto l'Agenzia delle Entrate richiede sia la mappatura di presidi antifrode rilevanti in ambito fiscale che la segnalazione, nell'ambito delle interlocuzioni preventive, di tutte le fattispecie connesse ai rischi di frode fiscale, a prescindere dalle soglie di materialità concordate.
Ai fini dell'implementazione del TCF è di fondamentale importanza l'adozione di un approccio integrato, volto a massimizzare le sinergie tra i sistemi di controllo interno del rischio aziendale[155], assicurando le interazioni tra gli stessi al fine di proteggere al meglio l'impresa e di evitare inefficienze nelle attività di controllo.

L'importanza del TCF risiede nella sua capacità di fornire una garanzia verificabile attraverso l'analisi delle informazioni e le dichiarazioni presentate dal contribuente. La

[155] *Id*. sistema di controllo sull'informativa finanziaria *ex*. Legge n. 262/2005, controlli SOX, modelli organizzativi *ex* D.lgs. n. 231/2001, sistemi di *Enterprise Risk Managament* e programmi antifrode.

trasparenza richiesta si riferisce alla condivisione di informazioni sul sistema di controllo interno, compresa la progettazione, l'implementazione e l'efficacia del TCF.
Il Rapporto 2013 dell'OCSE descrive il TCF come "*The part of the system of internal control that assures the accuracy and completeness of the tax returns and disclosures made by an enterprise is sometimes referred to as the Tax Control Framework*"[156]
Quasi tutte le legislazioni nazionali o i codici di *corporate governance* obbligano i CdA delle imprese a rilasciare una "*Internal Control Statement*" (ICS) il quale deve essere partorito insieme al ERM dell'impresa. Ne consegue che il TCF dovrebbe essere costruito a partire dalla predisposizione di un efficace sistema di controllo interno.

Le singole imprese devono basare i loro sistemi di controllo interno sui principi emanati dai rapporti OCSE, in particolare dal documento "*OCSE 2016 – Building Better Tax Control Framework*", il quale delinea una serie di requisiti essenziali per la costruzione di un efficace TCF:

- *Tax Strategy Established*: predisposta dal CdA dell'ente, deve essere efficacemente documentata. Bisogna andare a riflettere gli obiettivi fiscali, la propensione al rischio e il grado di coinvolgimento del CdA all'interno delle decisioni di pianificazione fiscale. Come abbiamo già più volte detto, la strategia fiscale prospettata dall'azienda, potrebbe comportare una differenza interpretativa della normativa fiscale rispetto a quella dell'Agenzia delle Entrate, perciò così come disposto dal Report OCSE 2013 "*it is only possible to have an effective discussion about the interpretation of the law if all facts are clear and accepted by both parties. Within a co-operative relationship the parties try to obtain a common understanding of all the relevant facts and circumstances in order to speed up the process and resolve disputes quicker*", sottolineando ancora una volta l'importanza di avere un rapporto trasparente con l'Agenzia delle Entrate in un'ottica di rafforzamento dell'efficacia dell'Adempimento collaborativo.
- *Applied Comprehensively*: un TCF deve essere orientato ad un processo in cui tutti le politiche fiscali, le procedure e i processi aziendali siano identificati; in aggiunta a ciò, deve riflettere gli obiettivi della strategia fiscale adottata dall'azienda, perciò per svolgere tale ruolo deve includere tutti i processi, le

[156] Cfr. Rapporto OCSE 2013, p. 58.

opinioni e i pareri sulle varie posizioni fiscali che possono risultare controverse e incerte.

- *Responsibility Assigned*: la responsabilità dello sviluppo di una strategia fiscale e del TCF ricade sull'alta direzione, la quale necessita anche l'approvazione del CFO e del CdA. Per il successo della strategia fiscale è necessario di dotarsi di persone che con la giusta esperienza e conoscenza, perciò è possibile l'utilizzo di risorse interne oppure esterne, tramite l'ausilio di consulenti fiscali.
- *Governance Documented*: le aziende dovrebbero avere una *governance* fiscale allineata con la strategia aziendale e fiscale, andando a riflettere le aspettative dei clienti, degli *shareholders* e degli *stakeholders*. Un TCF soddisfacente dovrebbe riflettere una buona *governance* fiscale, a partire dall'allineamento del comitato dei rischi del CdA di un'azienda con le politiche di *governance* fiscale. Il processo di *governance* fiscale deve descrivere e definire tutte le responsabilità fiscali, i KPI, i metodi di comunicazione, i metodi di rilevazione, di monitoraggio e di mitigazione dei rischi fiscali e quelli di verifica del TCF.

  Un'altra caratteristica fondamentale del processo di *governance* è la firma del CdA infatti, lo scopo dell'approvazione a livello di CdA è quello di dichiarare che l'azienda ha il controllo dei propri processi fiscali. La firma è anche un mezzo per l'azienda di avere continui confronti sulla gestione del rischio di controllo interno e per mantenere la responsabilità fiscale all'interno del CdA.
- *Testing Performed*: La componente del monitoraggio deve contenere strumenti e soluzioni di *feedback* atti a individuare e correggere gli errori e migliorare il TCF in modo che gli errori non si ripetano. In aggiunta a ciò il monitoraggio dovrebbe avvenire regolarmente ogni qualvolta si abbia una modifica aziendale in ambito strategico, all'interno del CdA, nel dipartimento fiscale, nella legislazione, nel modello aziendale, o a seguito di importanti acquisizioni o cessioni.
- *Access to data*: per la corretta applicazione del TCF e di tutte quelle che sono le questioni fiscali è richiesto l'accesso a dati pertinenti e di buona qualità. L'accesso a tali dati consente al TCF di svolgere un ruolo importante al fine di garantire il corretto funzionamento del rapporto di *cooperative compliance* esposto nel capitolo precedente.

- *The issue of materiality*: la rilevanza è una questione molto importante all'interno del contesto del TCF, infatti viene definita dal FASB come "*the omission or misstatement of an item in a financial report is material if, in the light of surrounding circumstances, the magnitude of the item is such that it is probable that the judgment of a reasonable person relying upon the report would have been changed or influenced by the inclusion or correction of the item*". Perciò un TCF dovrebbe essere costruito in maniera tale da implementare delle azioni che vadano a prevenire, individuare e correggere eventuali errori o omissioni di informazioni all'interno del *report* finanziario.

L'aspettativa tra gli operatori è che le linee guida operative possano supportare i contribuenti nell'adozione di una mappa dei rischi standardizzata e i professionisti nel rilascio della certificazione TCF, mettendo a fattor comune le *best practice*, adottate dalle società ammesse al regime, per l'adozione ed il mantenimento del TCF ed un'efficace gestione dei flussi informativi interni ed esterni all'organizzazione. Peraltro, la *penalty protection* garantita dall'ammissione al regime spetta solo in caso di TCF certificato e quindi, come avviene per altre fattispecie nel nostro ordinamento, il contenuto minimo del *set* documentale deve essere indicato in apposito documento ministeriale.
I provvedimenti pubblicati dall'Agenzia delle Entrate[157] vanno a definire in generale i requisiti soggettivi e oggettivi essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale; ciascuna società ha calato tali requisiti nella propria organizzazione e nel sistema di controllo interno se esistente, addivenendo all'applicazione di metodologie e *output* differenti che hanno spesso rallentato il processo di ammissione al regime. Alcuni aspetti fondamentali del TCF si prestano agevolmente ad una razionalizzazione e standardizzazione, sia per facilitare l'adozione di modelli di TCF da parte dei contribuenti che per velocizzare il processo di istruttoria dell'Ufficio e il rilascio della certificazione TCF da parte dei professionisti.
Pensiamo, ad esempio, al processo di identificazione e valutazione del rischio fiscale o *tax risk assessment*, fondamentale ai fini della mappatura nella *Tax Risk-Control Matrix* (TRCM) dei rischi fiscali collegati ai processi rilevanti: oltre all'elencazione e i macro-

[157] Cfr. Provvedimento del 14 aprile 2016, Provvedimento del 26 maggio 2017, Provvedimento del 22 ottobre 2020, Provvedimento del 9 marzo 2022, Provvedimento del 4 maggio 2022.

rischi fiscali che ciascun contribuente deve valutare di inserire nel proprio TCF, è opportuno fornire criteri di standardizzazione della metodologia di riferimento per la valutazione del rischio, i driver valutativi da applicare, nonché le tipologie di azioni rimediali richieste in base al livello di rischio e alle aspettative dell'Ufficio. Anche i criteri e le voci utilizzati per la definizione della soglia di materialità, che determina la significatività dei rischi fiscali per l'impresa e fa scattare l'obbligo di comunicazione all'Agenzia nell'ambito della *Cooperative Compliance*, dovrebbe essere oggetto di esemplificazione e, per quanto possibile, di standardizzazione in base al settore di appartenenza. Come nell'ambito della revisione legale dei conti e dell'*internal audit* sono messi a disposizione standard internazionali per lo svolgimento delle attività e per la valutazione dei sistemi, così anche per il *Tax Control Framework*, in considerazione del suo duplice ruolo di sistema di controllo interno e di strumento valido per limitare l'esercizio del potere di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, risulta oramai imprescindibile la formazione di *framework* e linee guida condivisi a livello internazionale (*e.g.* OECD) in grado di fornire un quadro di riferimento per l'adozione e la valutazione di tali sistemi.

Secondo l'Agenzia delle Entrate l'efficacia del TCF dipende dalla capacità dell'impresa di "*garantire un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione*" [158]; a tal fine il sistema deve prevedere efficaci procedure per lo svolgimento delle attività di rilevazione dei rischi fiscali, di misurazione del livello di rischio, di definizione e attuazione di azioni finalizzate a presidiare i rischi e prevenire il verificarsi degli eventi rischiosi. Inoltre, il TCF deve prevedere efficaci procedure di monitoraggio che, attraverso un ciclo di autoapprendimento, consentano l'individuazione di eventuali carenze o errori nel funzionamento dello stesso e la conseguente attivazione delle necessarie azioni correttive. Tali attività vengono raggruppate nel processo di *tax risk management* gestito dal secondo livello di controllo, che, in collaborazione con il responsabile della funzione fiscale, aggiorna l'elencazione e la valutazione dei rischi fiscali, di tipo significativo e non, adattando il sistema ai principali cambiamenti che riguardano la struttura e il modello di business dell'impresa o le modifiche alla

[158] Cfr. Provvedimento del 14 aprile 2016

legislazione fiscale[159]. Sempre secondo l'Agenzia delle Entrate, la completezza della mappa dei rischi fiscali, in relazione ai rischi potenzialmente applicabili alla società, costituisce elemento fondamentale per la valutazione dell'adeguatezza del TCF e per poter fruire della riduzione della metà delle sanzioni amministrative ai sensi dell'art. 6, comma 3-*bis*, D.lgs. n 128/2015. In tal senso il chiarimento fornito dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 49 del 22 luglio 2021 trova applicazione anche a seguito delle novità del Decreto, ossia che la riduzione sanzionatoria, cui è applicabile l'istituto del ravvedimento operoso, vige solo in caso di mappatura del rischio fiscale non significativo nella mappa dei rischi del TCF. Parallelamente alla mappatura dei rischi fiscali di tipo routinario o non significativo (rischi adempimento), i contribuenti in Adempimento collaborativo devono adottare un processo di identificazione, tracciatura e gestione dei rischi fiscali di tipo interpretativo, ossia rischi collegati ad un'interpretazione della normativa fiscale non conforme a quella dell'Agenzia delle Entrate, anche derivanti da operazioni di carattere non routinario. Il concetto di significatività del rischio è collegato alla definizione della soglia di materialità, che viene condivisa con l'Ufficio dopo l'ammissione al regime: tale tipologia di rischio risulta essere di particolare interesse per l'Agenzia delle Entrate in quanto suscettibile di generare eventuali comunicazioni qualificate da parte del contribuente o interpelli, anche di tipo probatorio[160], e di instaurare interlocuzioni sulle fattispecie rischiose. L'auto-accertamento del rischio da parte del sistema di controllo interno è, pertanto, preventivo rispetto all'esercizio dei poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria: la comunicazione di rischio o l'interpello abbreviato permettono di addivenire aduna posizione sul trattamento fiscale di una fattispecie rischiosa, prima della presentazione della dichiarazione, oppure di sospendere e rinviare la posizione, ove gli approfondimenti richiedano accertamenti tecnici non esperibili prima dell'invio della dichiarazione; in tal caso, vige la disapplicazione delle sanzioni amministrative per i rischi fiscali comunicati. Da confermare l'applicabilità delle

[159] Cfr. B. Ferroni, "*Il Tax control Framework nel regime di Adempimento collaborativo*", in *Il Fisco*, 2016.

[160] Il D.lgs. n. 219/2023 ha limitato l'istituto dell'interpello probatorio ai soggetti in Adempimento collaborativo che presentano le istanze di interpello per nuovi investimenti in ragione del fatto che, come indicato nella relazione alla Legge n. 111/2023, tali soggetti hanno un elevato livello di *compliance* e trasparenza nella gestione dei rischi fiscali. L'Agenzia delle Entrate dovrà chiarire i risvolti operativi di tale disposizione con riferimento agli interpelli volti ad ottenere un parere circa la sussistenza di condizioni e la valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di un determinato regime fiscale (es. CFC, consolidato, società di comodo).

indicazioni fornite con la risoluzione n. 49/E del 22 luglio 2021 sul fatto che, in caso di mancato accordo tra Fisco e contribuente, non si possano disapplicare le sanzioni ove l'Ufficio abbia attivato *ex post* approfondimenti istruttori d'iniziativa sulle dichiarazioni già presentate dal contribuente. Nell'ambito della *best practice* delle società ammesse al regime, è emerso che, rispetto all'interpello abbreviato, la comunicazione di rischio è uno strumento più flessibile, non soggetto a termini perentori di risposta o a silenzio-assenso; inoltre, come la risposta all'interpello, essa vincola l'Ufficio in caso di invarianza delle circostanze di fatto e genera affidamento nel contribuente.

3.2 Certificazione e la premialità del TCF

In questo paragrafo affrontiamo quanto disposto dall'art. 4 comma 1-*bis*, del D.lgs. 128/2015, il quale dispone che il TCF dovrà essere certificato, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, da parte di professionisti indipendenti "*già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili*".

La certificazione del TCF non viene prevista, come abbiamo già detto nel capitolo precedente, per i soggetti che risultano già ammessi all'Adempimento collaborativo alla data di entrata in vigore del D.lgs. 221/2023. Sulla prevista nuova certificazione aleggiano comunque varie perplessità in quanto si fa riferimento a professionisti indipendenti "*che siano già*" in possesso di una specifica professionalità, non sono infatti molti i professionisti che possono vantare tale professionalità. Ad ogni modo, attraverso le modifiche apportate dal D.lgs. 221/2023, vengono riscritti i vantaggi previsti per il contribuente che accede all'istituto dell'Adempimento collaborativo. Va infatti ricordato che fino al 2023 l'adesione al regime comportava vantaggi molto limitati. I contribuenti ammessi fruivano di una specifica procedura abbreviata di interpello preventivo; inoltre, veniva stabilito che se, per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, l'Agenzia delle Entrate non condivideva le posizioni dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili risultavano ridotte alla metà e la loro riscossione veniva sospesa fino alla definitività dell'accertamento[161]. Non risultavano previsti benefici in ambito penale: veniva soltanto

[161] Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 49/E del 2021.

stabilito che in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle Entrate comunicava alla Procura della Repubblica se il contribuente aveva aderito al regime di Adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in relazione al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato. Si prevedeva inoltre che i soggetti che aderiscono al regime non fossero tenuti a prestare garanzia per eventuali rimborsi delle imposte, sia dirette che indirette. Come si può riscontrare, si trattava di benefici premiali davvero poco consistenti, quindi la Legge delega si è preoccupata di rafforzare i meccanismi premiali che possono stimolare i contribuenti ad accedere al regime di Adempimento collaborativo. A valle delle modifiche apportate al D.lgs. 221/2023 è previsto che, se il TCF risulta certificato[162], l'adesione al regime dell'Adempimento collaborativo comporta per il contribuente alcuni vantaggi quali:

a) la possibilità di una valutazione condivisa con l'Agenzia delle Entrate delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali;
b) l'accesso a una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali. Sul tema, il D.lgs. 221/2023 ha stabilito che l'Agenzia delle Entrate prima di notificare una risposta sfavorevole a un'istanza di interpello, ovvero prima di formalizzare qualsiasi altra posizione contraria a una comunicazione di rischio effettuata ai sensi dell'art. 5, comma 2, lettera *b*) del D.lgs. n. 125/2015, invita il contribuente a un contraddittorio per illustrargli la propria posizione;
c) la possibilità di regolarizzare la posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle Entrate che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi;
d) se i rischi di natura fiscale, fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, sono comunicati all'Agenzia delle Entrate, "*in modo tempestivo ed esauriente*", mediante l'interpello

[162] Ricordiamo che tale certificazione non è prevista per i soggetti già in regime di Adempimento collaborativo antecedentemente al 18 gennaio 2024, data di entrata in vigore del D.lgs. 221/2023.

preventivo, ovvero con la comunicazione *ex*. art. 5, comma 2, lett. *b*) del D.lgs. 128/2015, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali, ove l'Amministrazione finanziaria non condividesse la posizione dell'impresa, non si applicano le sanzioni amministrative. È richiesto, comunque, che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione della comunicazione e che le comunicazioni *ex*. art. 5, comma 2, lett. *b*) del D.lgs. 128/2015, contengano gli elementi di cui all'art. 4, comma 1, lettere *a*), *b*), *c*), *d*) ed *e*), e comma 2, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2016;

e) nel caso in cui il contribuente adotti una condotta riconducibile a un rischio fiscale non significativo ricompreso nella mappa dei rischi, le sanzioni amministrative sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento;
f) facoltà, per il contribuente, di comunicare i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, sempreché la loro comunicazione sia effettuata in modo esauriente, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati. In presenza di tali comunicazioni, purché effettuate improrogabilmente entro 120 giorni dalla notifica del provvedimento di ammissione al regime, le sanzioni amministrative sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale;
g) sul versante penale, non sono punibili le condotte che comportano dichiarazione infedele, dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi, comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate, mediante l'interpello preventivo, ovvero ai sensi dell'art. 5, comma 2, lettera *b*), D.lgs. 128/2015, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali. Anche in questo caso, per il riconoscimento della non punibilità, le comunicazioni *ex* art. 5, comma 2, lett. *b*) del D.lgs. 128/2015, devono contenere gli elementi di cui all'art. 4, comma 1, lettere *a*), *b*), *c*), *d*) ed *e*), e

comma 2, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2016;

h) l'eliminazione dell'obbligo di prestare garanzie per il pagamento dei rimborsi delle imposte sia dirette che indirette. In tema di rimborsi IVA, l'eventuale esercizio dell'opzione per il Gruppo IVA da parte di un soggetto aderente al regime di Adempimento collaborativo dà diritto all'esonero dalla prestazione della garanzia per il pagamento dei rimborsi IVA eseguiti a richiesta del rappresentante del gruppo;
i) la riduzione dei termini decadenziali per la notifica degli avvisi di accertamento e gli atti di contestazione delle sanzioni. Tale riduzione è di due anni nel caso dei soggetti aderenti al regime il cui sistema di rilevazione e gestione dei rischi fiscali è certificato da avvocati, dottori commercialisti ed esperti contabili in possesso degli specifici requisiti e di un ulteriore anno nel caso in cui sia stata rilasciata la certificazione tributaria *ex* art. 36 del D.lgs. n. 241 del 9 luglio 1997. Tale beneficio non è riconosciuto in caso di violazioni realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. Per i soggetti che alla data del 18 gennaio 2024 risultavano già ammessi al regime di Adempimento collaborativo, la riduzione dei suddetti termini è riconosciuta a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito in quali casi lo sconto sulle sanzioni previsto per i soggetti aderenti all'Adempimento collaborativo può essere riconosciuto laddove questi abbiano omesso di comunicare un meccanismo transfrontaliero[163].

Il problema riguarda l'omessa comunicazione delle informazioni relative a un meccanismo transfrontaliero di cui all'art. 2 del decreto MEF del 17 novembre 2020 e la conseguente irrogazione delle sanzioni previste dall'art. 12 del D.lgs. n. 100/2020. L'Agenzia delle Entrate, sulla base della precedente circolare 2/E del 2021, ha previamente ricordato come l'adesione al regime dell'Adempimento collaborativo non possa considerarsi sostitutiva degli obblighi di comunicazione posti a carico di chi attua un meccanismo transfrontaliero. Tuttavia, lo sconto sulle sanzioni riconosciuto ai soggetti

[163] Cfr. Circolare n. 12/E del 13 maggio 2022.

che hanno aderito al regime dell'Adempimento collaborativo viene ritenuto spettante a condizione che il rischio fiscale, sul quale si è incorsi nella violazione, risulti "mappato" e comunicato all'Ufficio Adempimento collaborativo in data antecedente all'omessa o incompleta comunicazione delle informazioni relative al meccanismo transfrontaliero.

Affinché il beneficio risulti effettivamente spettante occorre anche che la suddetta "Mappa dei rischi" fornisca evidenza degli specifici presidi ricollegabili alla fattispecie concreta o, indichi, con esattezza, i riferimenti della procedura alla quale tali presidi fanno riferimento.

Ne deriva che sono escluse dallo sconto sulle sanzioni le violazioni:

i. connesse a rischi non individuati nella suddetta "Mappa dei rischi" in modo puntuale;
ii. o per le quali all'interno della stessa non siano indicati gli specifici presidi e/o le relative procedure.

In aggiunta a quanto appena detto, la Circolare 12/E del 2022 ricorda che tale beneficio risulterà spettante soltanto per le violazioni che impattano su periodi di imposta inclusi nel regime di Adempimento collaborativo, cioè quello nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia delle Entrate e quelli successivi.

3.2.1 Gli interpelli preventivi

Sono state inoltre disciplinate[164] le modalità con le quali i contribuenti che aderiscono al regime dell'Adempimento collaborativo possono presentare un interpello preventivo, ai sensi dell'art. 11, commi 1 e 2, Legge 212/2000, all'Agenzia delle Entrate con una procedura abbreviata.

L'istanza può essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari aventi a oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza stessa.

[164] Cfr. D.M. 15 giugno 2016, "*Interpello per i contribuenti che aderiscono al regime dell'Adempimento collaborativo di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015*", n. 128, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 148 del 27 giugno 2016.

L'istanza, redatta in carta libera, deve essere successivamente presentata all'Ufficio competente (nel caso in cui l'istanza venisse presentata a un Ufficio non competente quest'ultimo la dovrà immediatamente trasmettere all'Ufficio competente), mediante consegna a mano, spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento ovvero presentazione per via telematica (con PEC), deve inoltre avere come allegati la documentazione di supporto non già in possesso della P.A..
L'istanza deve essere sottoscritta con firma autografa, ovvero, se il documento viene trasmesso via PEC, con firma digitale, e si considera presentata alla data di ricezione[165] della stessa da parte dell'Ufficio competente.

Dobbiamo sottolineare che la presentazione non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta l'interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

L'istanza deve avere come contenuto:

a) i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante compresi i rispettivi codici fiscali;
b) la circostanziata e specifica descrizione del caso concreto in relazione al quale l'interpellante ravvisa i rischi fiscali;
c) le specifiche disposizioni tributarie di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;
d) l'indicazione del domicilio e dei recapiti telematici del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti alla procedura;
e) la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore;
f) l'indicazione che si tratta di una istanza di interpello preventivo in forma abbreviata;

[165] La data di ricezione dell'istanza è da intendere come la data di consegna ovvero, per le istanze presentate a mezzo di servizio postale o per via telematica, la data risultante dall'avviso di ricevimento rilasciato dal sistema postale o dalla ricevuta di avvenuta consegna rilasciata dal sistema di posta elettronica certificata. Nel caso in cui l'istanza viene presentata a un Ufficio non competente alla trattazione, quest'ultimo la trasmette immediatamente all'ufficio competente, in tal caso, per data di ricezione dell'istanza, si intende quella risultante dal protocollo informatico dell'Ufficio competente.

g) l'esposizione, in modo chiaro e univoco, della soluzione proposta dal contribuente e del comportamento che lo stesso intende adottare.

L'Ufficio verifica eventuali cause di inammissibilità dell'istanza e la sussistenza dei requisiti richiesti entro quindici giorni dal ricevimento della stessa, a seguito di ciò il contribuente può essere invitato alla regolarizzazione, la quale deve avvenire entro i successivi trenta giorni.

L'Agenzia delle Entrate è autorizzata a invitare il contribuente al fine di verificare la regolarità dell'istanza e la completezza delle relative informazioni e di acquisirne di ulteriori; inoltre può accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'istante, nei tempi concordati, per prendere diretta cognizione di elementi informativi utili per la risposta. Quest'ultima viene fornita entro quarantacinque giorni decorrenti dalla data di ricezione dell'istanza di interpello da parte dell'Ufficio competente, ovvero da quella di ricezione dell'eventuale integrazione richiesta. La mancanza della risposta nel termine comporta la formazione del silenzio-assenso.

Se non è possibile fornire una risposta sulla base dei documenti allegati all'istanza, l'ufficio può chiedere al contribuente, una volta solamente, di integrare la documentazione, in tal caso il termine per la risposta dell'Ufficio è interrotto e ricomincia a decorrere dalla data di ricezione dell'integrazione. La mancata presentazione di quanto richiesto entro il termine di sei mesi comporta rinuncia all'istanza di interpello; l'Ufficio prende atto della rinuncia ed effettua la relativa comunicazione al contribuente, quest'ultimo deve comunicare tempestivamente all'Ufficio se ha tenuto un comportamento non conforme al contenuto della risposta ottenuta ed eventuali modifiche delle circostanze di fatto o di diritto sulla base delle quali era stata formulata la risposta. Quest'ultima ha efficacia esclusivamente nei confronti del contribuente, limitatamente alla fattispecie prospettata nell'istanza di interpello, nonché ai suoi comportamenti successivi riconducibili alla medesima fattispecie oggetto di interpello, salvo la rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'Agenzia delle Entrate (con valenza non retroattiva).

Sono nulli gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, che contrastano con la risposta fornita dall'Ufficio, inoltre nel caso di comunicazione tardiva della risposta o di

successiva rettifica della soluzione interpretativa fornita, l'eventuale inosservanza della soluzione comporta solo il recupero delle imposte e interessi senza applicazione di sanzioni solo se il contribuente non ha ancora posto in essere il comportamento prospettato ovvero dato attuazione alla norma oggetto di interpello.

Per concludere è previsto che per i contribuenti ammessi al regime di Adempimento collaborativo entro un anno dalla data di entrata in vigore del D.M. 15 giugno 2016, l'istanza di interpello abbreviato può essere presentata a partire dal novantesimo giorno successivo alla comunicazione di ammissione al regime e comunque prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione.

3.2.2 I contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di Adempimento collaborativo

Il D.lgs. 221/2023, emanato in attuazione della legge delega per la riforma del sistema fiscale, ha introdotto un nuovo istituto destinato ai contribuenti che non possono accedere all'Adempimento collaborativo perché non possiedono i relativi requisiti come ad esempio quelli dimensionali. Per accedere al nuovo regime è richiesto l'esercizio di un'apposita opzione e l'adozione, di cui deve essere data apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate, di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, in base a quanto previsto per l'Adempimento collaborativo.

L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta in cui è esercitata, dura due periodi d'imposta, è irrevocabile e, al termine del predetto periodo, si intende tacitamente rinnovata per altri due periodi d'imposta, salvo espressa revoca da esercitare secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

L'adesione al regime comporta i seguenti vantaggi:

a) sanzioni amministrative ridotte a un terzo e comunque non applicabili in misura superiore al minimo edittale per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello di cui all'art. 11 della Legge 212/2000 prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali;

b) la non punibilità del reato di dichiarazione infedele, per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi, in caso di rappresentazione preventiva e circostanziata all'Agenzia delle Entrate del caso concreto in relazione al quale l'interpellante ravvisa rischi fiscali, da effettuarsi mediante presentazione di un'istanza di interpello di cui all'art. 11 della Legge 212/2000.

3.3 Il D.lgs. n. 108 del 5 agosto 2024

Al fine di potenziare il regime di Adempimento collaborativo e del TCF opzionale il legislatore interviene con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.lgs. n. 108 del 5 agosto 2024, recante interventi correttivi e integrativi della disciplina. Le modifiche apportate rendono ancora più appetibili gli strumenti messi a disposizione ad un'ampia platea di contribuenti per la mitigazione dei rischi fiscali, in particolare il decreto correttivo pubblicato interviene sui seguenti principali aspetti:

- riformulazione dell'esimente penale per i rischi fiscali comunicati preventivamente, contenuta nell'art. 6 comma 4 del D.lgs. 128/2015 prevedendo che, fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzati da condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti dall'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti, alle violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale, comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate, non si applicano le disposizioni dell'art. 4 del D.lgs. 10 marzo 2000 n. 74 per il reato di dichiarazione infedele. Inoltre, le medesime violazioni non costituiscono notizia di reato ai sensi dell'art. 331 del Codice di Procedura Penale;

- estensione dell'esimente amministrativa e penale ai periodi d'imposta precedenti, contenuta nell'art. 6 comma 3-*ter* del D.lgs. 128/2015, prevedendo i medesimi benefici applicabili ai periodi d'imposta in Adempimento collaborativo anche per i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime e comunicati improrogabilmente entro 120 giorni dalla notifica del provvedimento di ammissione. L'applicazione dell'esimente è

comunque subordinata al fatto che il contribuente non abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati. Per i soggetti già ammessi al regime di Adempimento collaborativo, viene prevista la riapertura dei termini per le comunicazioni relative ai periodi di imposta precedenti. Per tali soggetti il termine dei 120 giorni decorre dal 6 agosto 2024, data di entrata in vigore del D.lgs. 108/2024;

- riformulazione della nozione di gruppi di impresa ai fini dell'estensione per l'ammissione, viene infatti ridefinito l'art. 7, comma 1-*quater* del D.lgs. 128/2015 in chiave civilistica rispetto a quella attuale basata sul perimetro del consolidato fiscale. In particolare, l'estensione del regime sarà riservata anche ai contribuenti che appartengono a un gruppo di imprese, inteso quale insieme delle società, delle imprese e degli enti sottoposti a controllo comune ai sensi dell'art. 2359, comma 1, numeri *1*) e *2*) e comma 2 del Codice Civile, sempre a condizione che almeno un soggetto del gruppo possieda i requisiti dimensionali per l'accesso al regime e che il gruppo si sia dotato di un *Tax Control Framework* certificato;

- maggiore copertura sanzionatoria per il regime opzionale di adozione del TCF, viene così ampliata la copertura sanzionatoria contenuta nell'art. 7-*bis* comma 2 del D.lgs. 128/2015 per i contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di Adempimento collaborativo ma che optano per l'adozione di *Tax Control Framework* certificato dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate. Anche per tali contribuenti, fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, non si applicano le sanzioni amministrative e le disposizioni dell'art. 4 del D.lgs. 74/2000 per il reato di infedele dichiarazione per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati dal contribuente preventivamente con istanza di interpello di cui all'art. 11 della Legge 212/2000;

- sanzioni per la certificazione infedele del *Tax Control Framework*, ad integrazione del comma 1-*bis* dell'art. 4 del D.lgs. 128/2015 in merito al rilascio della certificazione del TCF. La certificazione del TCF si considera infedele se

resa in assenza dei requisiti di indipendenza, onorabilità e professionalità che saranno richiesti, nonché in tutti i casi in cui non vi sia corrispondenza tra i dati contenuti nella certificazione e quelli esibiti dal contribuente o il certificatore attesti falsamente di aver eseguito i compiti e gli adempimenti previsti dal regolamento dei certificatori. Viene inoltre esplicitato che in caso di dichiarazione infedele:

i. si applicheranno le disposizioni di cui all'art. 39, comma 1, lettera *b*), del D.lgs. 9 luglio 1997 n. 241;
ii. l'Agenzia dell'Entrate ne terrà conto ai fini dell'ammissione o della permanenza nel regime di adempimento collaborativo del soggetto cui la certificazione si riferisce e comunicandone la condotta del professionista che ha resto la certificazione infedele al Consiglio Nazionale dell'ordine professionale di appartenenza per le valutazioni di competenza.

Capitolo 3 “Analisi comparata della disciplina”

1. I paesi che adottano la *Cooperative Tax Compliance*

La nuova visione sulla quale nel corso degli anni è stato elaborato l’istituto della *cooperative compliance* si basa su un nuovo rapporto tra Amministrazioni fiscali di tutto il mondo e grandi imprese fondato sull’interazione sia concettuale che normativa. Una risorsa funzionale che, in poco tempo, è stata capace di occupare la scena scavalcando i confini e imponendosi come un passaggio normativo oltreché contenutistico centrale e quasi obbligato per ogni grande Amministrazione.
L’impatto di questa nuova dottrina, prontamente tradotta in codici, norme e dettami giuridici, ha ampliato il suo perimetro iniziale ben oltre ogni aspettativa. Al riguardo, basta fare alcuni esempi per comprendere la portata d’un fenomeno di modernizzazione accelerata nella strumentazione fiscale tra i più irrituali tra quelli che si sono manifestati dall’inizio del nuovo millennio. Non soltanto l’Italia ma, con il nostro Paese, guidano la corsa della *cooperative compliance* il Regno Unito, l’Olanda, l’Australia, il Canada, la Francia, nonostante la riottosità iniziale, la Finlandia, la Germania, l’Irlanda e persino la Russia.

L’ascesa nell’utilizzo e nella definizione dei diversi meccanismi e strumenti della *cooperative compliance* è da collegarsi all’altrettanto rapida corsa delle società transnazionali, sempre più globali e a vocazione internazionale. Per competere con aziende non semplicemente multi-Stato ma multi-settore, con bilanci multilingue e con ricavi dispersi su più piattaforme, spesso persino virtuali, come risposta è stato deciso di dotare le Amministrazioni d’uno strumento alternativo, non più fondato sulla mera e statica contrapposizione tra fisco e grandi aziende ma, al contrario, su di una soluzione di dialogo aperto, franco, trasparente. La *cooperative compliance* è quindi una risorsa normativa che nasce per riallineare le due prospettive sotto lo stesso *playground*: dove il punto di vista della grande impresa e quello dell’Amministrazione finanziaria si allineano all’applicazione della norma.

Di seguito riportiamo alcuni esempi relativi all’applicazione dello schema tipico della *cooperative compliance*. Tre sono gli aspetti ricorrenti, in ogni Paese, il primo riguarda la difficoltà riscontrata da ogni Amministrazione finanziaria nel definire una

metodologia coerente e funzionale sia nell'applicazione che nella valutazione degli esiti finali. Il secondo punto, invece, interessa la tempistica, ossia ricorre spesso la previsione d'un progetto pilota iniziale, mentre di rado la norma è integralmente inclusa nel corpo normativo fiscale d'una predeterminata giurisdizione. Il terzo, distante dal dato tributario in sé, riguarda invece l'assetto costituzionale del Paese di riferimento, soprattutto qualora si tratti di uno Stato federale o tipicamente centralizzato.

Iniziamo con l'Australia, dove da anni è applicato l'*Annual Compliance Arrangement* (ACA). Uno strumento aperto, naturalmente variegato, che guarda in via esclusiva ai grandi gruppi transnazionali e alle multinazionali. A seguire il Canada con il *New Approach to Large Business Compliance*, avviato nel 2010. Un programma ed una procedura più chiusa rispetto all'iniziativa australiana. In Finlandia invece ci imbattiamo in un progetto pilota in materia di *cooperative compliance* i cui esordi risalgono al 2013. Al momento, gli esiti iniziali sono ancora in fase di studio. Passiamo alla Francia, dove la cooperative compliance nasce, prende piede, nel 2012 sotto forma di un progetto pilota ad hoc ribattezzato *"relation de confiance"*. I primi passi operativi però li muove nel marzo del 2013. L'obiettivo principale era quello di aggregare in un solo schema metodologico e normativo differenti misure fiscali che, direttamente o indirettamente, offrivano variegati servizi ai cosiddetti "grandi contribuenti", aziende quindi in via esclusiva. Particolare è il caso tedesco, in Germania non esistono sistemi né modelli di *cooperative compliance* su base federale. Al contrario di altri Paesi sono invece in vigore diversi progetti di collaborazione stile *cooperative* ma gestiti interamente a livello regionale, ovvero, da ogni singolo *Lander*. Ciò deriva dal fatto che il potere impositivo in Germania è tradizionalmente spostato anche a favore delle autorità regionali, non esclusivamente su quelle centrali di governo. Come del resto tipico nel modello federale classico europeo. Negli Usa invece si riproduce una generale centralità federale.

Più ordinario il caso irlandese**,** dove un regime fiscale di *cooperative compliance* è operativo dal 2005, anche se non se ne hanno riscontri né sulla funzionalità né sull'efficacia. Lo stesso vale per l'Olanda**,** dove è applicato uno schema collaborativo tra fisco e grandi imprese noto come "*Horizontal Monitoring*", fin dal 2005, mentre nel Regno Unito funziona il *Large Business Strategy*. E per finire la Russia**,** dove, dal 2012, un modello di *cooperative compliance* estremamente selettivo è in vigore per un numero

ristretto di soggetti, le quattro più grandi multinazionali del Paese; è quindi utilizzato in via esclusiva e con modalità estremamente secretive. Per queste ragioni, più l'attuale scontro bellico con l'Ucraina, è estremamente difficile valutarne il contesto, l'applicazione e gli effettivi risultati.

Nei paragrafi successivi verrà analizza in particolare l'applicazione dell'adempimento collaborativo nel diritto tributario dei Paesi Bassi, Francia, Inghilterra e Stati Uniti d'America.

1.1 La *cooperative compliance* nel diritto tributario dei Paesi Bassi

Per l'applicazione del sistema di "*Horizontal Monitoring*" devono essere prese in considerazione diverse fasi durante l'intero processo di stipulazione di tale patto di monitoraggio, in maniera tale che gli obblighi previsti in tale patto risultino coerenti con il sistema giuridico fiscale olandese [166].

I contribuenti e la *Netherlands Tax and Customs Administration* (d'ora in avanti NTCA) seguono sette fasi per ottenere un rapporto di *horizontal monitoring*. Questi si adattano bene alle due dimensioni dell'affidabilità ossia in primo luogo, la competenza e l'affidabilità e, in secondo luogo, l'integrità, l'onestà e l'impegno a prestare attenzione e cura. Il processo inizia con un aggiornamento del profilo del cliente da parte dell'NTCA tramite la raccolta di informazioni sul contribuente e si conclude con l'adeguamento della vigilanza. La base della *cooperative compliance* tra il contribuente e l'NTCA è il patto individuale, perciò oltre alle disposizioni generali su parti, durata, data di inizio, valutazione e risoluzione, il patto è costituito da un'introduzione che esprime l'intenzione di raggiungere una modalità operativa efficace ed efficiente. Inoltre vengono stabiliti dei principi i quali dispongono che le Parti devono basare il loro rapporto sulla fiducia (informata), sulla comprensione reciproca e sulla trasparenza, tuttavia i diritti e gli obblighi previsti dalla legislazione e dai regolamenti sono e rimarranno applicabili e che il patto è applicabile alla riscossione di tutte le imposte nazionali olandesi. I patti vengono concepiti con l'obiettivo di realizzare una supervisione fiscale personalizzata, un'effettiva

[166] E. Huiskers-Stoop, H. Gribnau, "*Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model*", Journal of Tax Administration Vol. 5:1 2019.

riscossione delle imposte, un'effettiva conoscenza della posizione fiscale dei contribuenti e l'aggiornamento del processo fiscale.

Ciò che caratterizza il modello olandese è l'assenza di una base legislativa esplicita e la discrezionalità dell'NTCA come base per il modello di *horizontal monitoring*.
Il patto esprime la volontà di entrambe le Parti di cooperare e l'impegno alla fiducia, alla comprensione reciproca e alla trasparenza. Inoltre, la guida pubblicata[167] dà al contribuente la certezza del comportamento dell'NTCA nell'ambito del *horizontal monitoring*. Il principio secondo cui i diritti e gli obblighi derivanti dal monitoraggio fiscale tradizionale rimangono applicabili consente all'NTCA di adeguare la propria vigilanza quando l'atteggiamento e il comportamento del contribuente indicano che il principio della volontà di adempiere agli obblighi di legge (*voluntary compliance*) non è più soddisfatto.
Il patto contiene accordi che vanno oltre i diritti e gli obblighi previsti dalla legge.
Questi obblighi aggiuntivi, di natura reciproca, non hanno una base legale nel diritto pubblico. Gli obblighi volontari aggiuntivi comportano che sia i contribuenti che l'NTCA debbano impegnarsi maggiormente e produrre risultati migliori nell'ambito del *horizontal monitoring* rispetto al monitoraggio tradizionale.
Il modello di *horizontal monitoring* olandese soddisfa i principi per una cooperazione fiscale di successo formulati dall'OCSE. Sia l'OCSE che il suddetto modello di *horizontal monitoring* affrontano le questioni relative alla strategia di compliance più ampia, all'eccesso di *compliance* (forzata) attraverso la persuasione, alla risoluzione delle controversie e al presunto conflitto con il principio di uguaglianza. Nel modello olandese il patto prevede che le aziende siano trasparenti e forniscano liberamente informazioni rilevanti dal punto di vista fiscale. Inoltre, la flessibilità per la pianificazione fiscale nell'ambito del *horizontal monitoring* è più limitata rispetto al quadro giuridico esistente. È consentita una pianificazione fiscale conforme alla legge, tuttavia, una pianificazione fiscale costantemente aggressiva o minimalista dovrebbe essere evitata a rischio di risoluzione del patto. Inoltre, in una situazione in cui non vi è alcuna divergenza di

[167] Cfr. Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration [Stevens Committee] (2012a). Tax supervision – Made to measure: Flexible when possible, strict where necessary. The Hague, Netherlands: Ministry of Finance e inoltre si veda Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration [Stevens Committee] (2012b). Appendix - Tax supervision – Made to measure, Flexible when possible, strict where necessary. The Hague, Netherlands: Ministry of Finance.

opinioni sui fatti e solo l'interpretazione della legge divide le parti, queste possono ricorrere congiuntamente al tribunale fiscale, avviando una procedura di diritto pubblico ("*agree to disagree*"). Inoltre, le Parti contraenti possono chiedere al tribunale civile di imporre l'adempimento dei diritti aggiuntivi del patto e, in casi eccezionali, il risarcimento dei danni. Infine, la politica di trattare in modo diverso le società trasparenti e proattive che sono disposte e in grado di conformarsi alla legge e ai regolamenti fiscali (avendo i loro sistemi interni e fiscali a norma e mostrando un atteggiamento responsabile nei confronti della tassazione) rispetto ai contribuenti che non possono o non vogliono conformarsi, non è in contrasto con il principio di uguaglianza.

In conclusione, un rapporto volontario di cooperazione fiscale basato sulla fiducia, sulla comprensione reciproca e sulla trasparenza non solo offre vantaggi per le autorità fiscali, migliorando il pagamento del giusto ammontare di imposte al momento giusto, ma offre anche vantaggi per le imprese particolarmente grandi, portandole ad avere maggiore certezza sulle loro posizioni fiscali e a mantenere migliori relazioni con le autorità fiscali. Tuttavia, alla luce dell'evoluzione delle opinioni sulla pianificazione fiscale, sull'obbligo di comunicazione, sullo scambio internazionale di informazioni, sull'adempimento fiscale e sull'applicazione imparziale delle norme, le società permanenti non sono più in grado di gestire le proprie attività e sull'applicazione imparziale delle norme, è necessaria una riflessione permanente per migliorare ulteriormente sia il modello olandese di *horizontal monitoring* sia il concetto generale di *cooperative tax compliance*.

1.2 La *cooperative compliance* nel diritto tributario francese

La Francia con la Loi "*Essoc*" (*État au service d'une société de confiance*) del 10 agosto 2018 introduce il cd. "*Diritto all'errore*" per il cittadino che opera in buona fede nelle relazioni con la Pubblica amministrazione, giacché i rapporti tra i cittadini e lo Stato devono svolgersi secondo i principi del contraddittorio e, giustappunto, della buona fede. In tal senso, il *Ministère de l'Action et des Comptes Publiques* ha pubblicato, nel 2019, una Guida Pratica volta alla creazione della cd. "*Nouvelle relation de confiance*", con un pacchetto composto da sette misure, tra cui l'*Accompagnement fiscal personnalisé* e il

Partenariat Fiscal, costituenti la traduzione francese della *Cooperative Compliance* di matrice OCSE.
Le novità principali appena annunciate sono un servizio di consulenza regionale per le piccole-medie imprese e la cooperative compliance per le medie e grandi imprese. I canali sono già attivi: il 14 marzo 2018, infatti, nel giorno stesso della presentazione delle nuove misure, sono stati sottoscritti i primi 12 protocolli di partenariato francese con altrettante Eti (*entreprises de taille intermédiaire*) e grandi imprese operative nel Paese.

Il nuovo *partenariat fiscal* costituisce la traduzione francese della cooperative compliance di ispirazione OCSE, già presente in diverse giurisdizioni fiscali nel mondo[168]. Le medie (Eti) e grandi imprese potranno sottoscrivere un accordo di partenariato con l'Amministrazione fiscale e aprire così un canale di dialogo diretto con il *team* di consulenza del Fisco, creato ad *hoc* all'interno della Direzione grandi aziende (DGE) delle Entrate. Analogo il servizio pensato per le piccole e medie imprese: in questo caso il servizio di consulenza personalizzata sarà offerto dagli uffici regionali delle Entrate francesi (DGFiP). I consulenti del Fisco si occuperanno in particolare di offrire chiarimenti sugli aspetti fiscali connessi alla crescita del business e all'innovazione dell'impresa.

Anche le altre misure intervengono sui rapporti tra Fisco e imprese, introducendo elementi di trasparenza, collaborazione, maggiore certezza delle regole nell'ambito tributario della vita d'impresa. È il caso della *démarche spontanée de mise en conformité*, che consiste nella possibilità per gli operatori di richiedere spontaneamente al Fisco come potersi mettere in regola godendo di sanzioni ridotte in specifici casi di irregolarità, per esempio nel caso dell'acquisizione di una nuova azienda con anomalie fiscali da sanare. Le imprese avranno inoltre la possibilità di richiedere a *tiers de confiance*, professionisti "terzi di fiducia" (per il momento potranno essere riconosciuti come tali i *commissaires aux comptes)* una certificazione di conformità fiscale riguardo a determinate poste contabili e tributarie, come ammortamenti e costi deducibili o come l'effettuazione delle ritenute. In caso di controlli, responsabili di eventuali errori saranno i professionisti, fatta salva la buonafede da parte del contribuente. Gli altri cambiamenti annunciati riguardano

[168] T. Rogic Lugaric, "*The cooperative compliance model in taxation: what is the future?*", *International Journal of Public Law and Policy*, Vol. 6, No.2, 29 gennaio 2019.

la rivisitazione in chiave di maggiore trasparenza e semplicità della procedura di accesso ai *rescrits fiscals*, le richieste di un parere ufficiale e vincolante da parte della *Direction générale des Finances publiques* per l'interpretazione di una specifica disposizione tributaria, e nuove regole nelle procedure di controllo da parte dei funzionari del Fisco, sempre secondo un maggior ricorso al dialogo e alla collaborazione. Infine, viene inaugurato un servizio ad *hoc* per le aziende attive in campo internazionale, la *Direction générale des Finances publiques*, infatti, si offrirà di dare supporto agli operatori francesi nelle loro relazioni con le amministrazioni fiscali di altri Stati.

Due anni dopo, sono state firmate 43 partnership tra amministrazione e grandi imprese e sono state emanate 81 sentenze in questo contesto[169].
Per entrare in questo rapporto di fiducia, le aziende candidate devono soddisfare criteri di conformità fiscale e di cooperazione con l'amministrazione fiscale. Pertanto, per essere ammissibile, la società deve aver adempiuto, nei tre anni precedenti a quello di presentazione della domanda, a tutti gli obblighi informativi e documentali in materia fiscale (es. FEC, *transfert pricing*, CBCR, TVA, RAS, IFU, DAS 2, ecc...) nonché le scadenze per il pagamento delle imposte di cui è tenuta. Allo stesso modo, durante tale periodo la società non deve essere stata soggetta a sanzioni per violazioni intenzionali.
L'azienda candidata è quindi soggetta ad un'indagine preliminare prima di entrare nel sistema, il desiderio del ministero delle finanze francese è di riservarla alle aziende che dimostreranno cittadinanza fiscale. Questi criteri di moralità fiscale devono essere rispettati durante tutta il rapporto tra le parti.
Una volta accettata la domanda, viene firmato un protocollo d'intesa tra l'azienda e il *Partner Service* che designa poi un unico referente. Quest'ultimo, non appartenente al dipartimento di controllo, sarà successivamente il punto di contatto abituale e privilegiato della società per l'attuazione della *partnership* fiscale.
Ogni anno fiscale, le aziende e i loro contatti identificano di comune accordo le questioni che presentano rischi o questioni strategiche che richiedono una posizione formale da parte dell'amministrazione fiscale. Ciò può includere, ad esempio, il trattamento fiscale delle operazioni ricorrenti con elevate implicazioni finanziarie (accantonamenti, interessi passivi, trattamento TVA), l'implementazione di nuove normative (regime di tassazione

[169] In tal senso si veda *Gouvernement*, *dossier de presse*, 8 marzo 2021, DGFiP et URSSAF.

delle *royalties*, noto come "*nexus*") o operazioni una *tantum* fondamentali per loro sviluppo (ristrutturazioni, valutazioni, cessioni di beni o titoli).

Le materie che possono formare oggetto di una richiesta di pronuncia sono quindi molto diverse. Nella pratica, però, il *Service Partner* si rifiuta di prendere posizione su argomenti che sono già oggetto di una verifica fiscale in corso (anche se la richiesta riguarda esercizi diversi) o di un rinvio ad altro dipartimento. L'obiettivo è soprattutto quello di garantire, prima della presentazione delle dichiarazioni dei redditi, il trattamento fiscale di questioni fiscali complesse senza ledere le prerogative degli altri Dipartimenti della DGFIP.
Il *Service Partner* presta particolare attenzione ad emettere la propria sentenza entro tre mesi dal ricevimento della richiesta di ruling completa da parte dell'azienda, il vantaggio maggiore è che in caso in caso di disaccordo, l'impresa viene informata preventivamente e può regolarizzare la propria situazione o abbandonare l'operazione senza incorrere nel rischio di sanzioni fiscali.
Una volta ottenuta, la sentenza garantisce la posizione fiscale della società a condizione che i fatti e la normativa su cui il servizio si è pronunciato non siano cambiati.
La *partnership* fiscale consente alle aziende di garantire la propria posizione fiscale ed evitare lunghe controversie dagli esiti talvolta incerti[170]. Anche se è innegabile che il requisito di trasparenza richiesto genera un notevole carico di lavoro per le aziende, esso deve essere valutato rispetto a quello richiesto *ex post* nell'ambito di una revisione contabile.
Inoltre la *partnership* consente alle imprese di beneficiare di un trattamento di favore in caso di errore onesto rilevato nell'ambito della collaborazione. Le rettifiche notificate sono infatti escluse da sanzioni e gli interessi di mora sono ridotti alla metà[171].

In conclusione, i risultati sono positivi per le aziende sapendo che per convincere i più titubanti la collaborazione può essere interrotta in qualsiasi momento ed è gratuita.

[170] Cfr. Loi n° 2018-898 del 23 ottobre 2018 "*relative à la lutte contre la fraude*".

[171] C. Cassan , avvocato, *partner* PwC *Société d'Avocats* e A. Lecoeur , avvocato, *partner* PwC *Société d'Avocats*, "*Partenariat fiscal : quels avantages pour les entreprises ?*", La lettre gestion des groupes internationaux, 1 ottobre 2021.

1.3 La *cooperative compliance* nel diritto tributario inglese

Le principali linee guida per l'efficace implementazione di un *Tax Control Framework* nel Regno Unito sono contenute nel documento pubblicato dall'*Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC) nel 2007, noto come *Tax Compliance Risk Management Process Template*.

Gli obiettivi che tale documento cerca di raggiungere sono:

- la creazione di un approccio culturale alla gestione del rischio fiscale;
- una maggiore trasparenza e collaborazione, con l'attesa di benefici in termini di semplificazioni amministrative e maggiore certezza nella applicazione delle norme;
- individuazione dei criteri di selezione nella programmazione delle verifiche fiscali, basati sul profilo di rischio delle grandi aziende.

Il *framework* britannico[172] sulla *cooperative compliance* è un insieme di principi che sia le grandi aziende che l'HMRC dovrebbero applicare al modo in cui lavorano, all'interno di un approccio di conformità cooperativa per garantire che le tasse vengano pagate al momento giusto e con importi proporzionali al tipo di operazione effettuata.
L'HMRC decide il livello complessivo di rischio di conformità fiscale di un contribuente nel panorama in cui opera l'azienda in termini, ad esempio, di dimensioni, complessità e grado e ritmo del cambiamento che sperimenta. Ciò va a fornire l'ambiente in cui possono essere valutate le i diversi comportamenti da adottare da parte dell'HMRC poiché alcuni di questi fattori possono introdurre sfide per i contribuenti e la loro conformità agli obblighi fiscali.
Dovrà essere determinato come il contribuente mitiga il rischio fiscale attraverso i propri comportamenti, in particolare nelle tre aree di *Systems and Delivery*, *Internal Governance* e *Approach to Tax Compliance*. Questa valutazione viene condotta durante la periodica *Business Risk Review* (BRR+), che è un processo collaborativo tra il contribuente e l'HMRC.

[172] In tal senso si veda il TCRM2210: "*Managing our relationship with large business customers: HMRC Framework for Co-operative Compliance*".

Verranno raccolte delle prove sul comportamento dei contribuenti per ogni regime fiscale nelle tre aree di *Systems and Delivery*, *Internal Governance* e *Approach to Tax Compliance* e verranno poi successivamente valutate rispetto a una serie di indicatori. In generale, più indicatori sono soddisfatti, più basso è il *rating* del rischio. Per essere classificati come "*Low Risk* in *any tax regime*", si applicherà quanto segue:

- *Systems and Delivery*

  Il contribuente dovrà:

  i. progettare, costruire e aggiornare continuamente il sistema che fornirà rendimenti, dichiarazioni, pagamenti e reclami tempestivi e accurati, compresi i sistemi e i processi contabili adatti alle dimensioni e alla complessità dell'azienda;
  ii. impiegare risorse sufficienti e opportunamente qualificate nel *team* Finanza/Fiscale per fornire dichiarazioni, pagamenti e reclami tempestivi e accurati;
  iii. presentare tutte le dichiarazioni in tempo;
  iv. mantenere una matrice di controllo e rischio fiscale, politiche e procedure fiscali e condividerle su richiesta dell'HMRC;
  v. adottare misure ragionevoli, laddove le principali aree fiscali siano esternalizzate, per garantire che il fornitore sia adeguatamente competente, qualificato o controllato in modo che le transazioni che hanno un impatto sulle imposte siano correttamente contabilizzate.

- *Internal Governance*

  Il contribuente dovrà:

  i. definire le responsabilità fino al Consiglio di Amministrazione per la gestione del rischio di conformità fiscale e della pianificazione fiscale, e avere adeguati accordi di contabilità fiscale per consentire una rendicontazione fiscale accurata;
  ii. tenere informato l'HMRC su come è strutturata l'azienda;

iii. adempiere ai propri obblighi di deposito, notifica (o esenzione), *due diligence*, *reporting* e/o pubblicazione in merito alla legislazione sul *Senior Accounting Officer*, alla legislazione sul trattamento fiscale incerto, alla rendicontazione *Country by Country*, alla pubblicazione della strategia fiscale e allo scambio automatico di informazioni ai sensi del *Common Reporting Standard* o FATCA (se appropriato);

iv. identificare e comunicare tempestivamente all'HMRC eventuali incertezze o irregolarità significative, discutere in tempo reale e comunicare in modo collaborativo con l'HMRC su qualsiasi transazione o problema con implicazioni fiscali significative.

- *Approach to Tax Compliance*

  Il contribuente dovrà:

  i. mantenere un rapporto aperto e trasparente con l'HMRC;

  ii. avere una strategia fiscale documentata e aggiornata;

  iii. non essere coinvolto in pianificazioni fiscali diverse da quelle comunicate e divulgare completamente i fatti e qualsiasi incertezza giuridica delle transazioni rilevanti;

  iv. non essere coinvolto in comportamenti illeciti o comunque si deve attivare per mitigare qualsiasi atteggiamento non conforme alla normativa.

Ognuna di queste aree viene successivamente valutata per ogni regime fiscale da un *Tax Specialist*. Il *Customer Compliance Manager* (CCM), con il suo *team* di *Tax Specialist*, giungerà a una conclusione sui comportamenti complessivi del contribuente. Sia le valutazioni del regime fiscale individuale che la valutazione complessiva per il gruppo saranno condivise dal CCM e discusse con il contribuente. Tutto ciò per aumentare la trasparenza e la collaborazione tra il CCM, il *Tax Specialist* e il contribuente, col fine di raggiungere una valutazione del rischio inferiore o per mantenere una valutazione del rischio bassa.

Nei casi in cui un contribuente violi gravemente uno qualsiasi dei comportamenti predisposti dall'HMRC, verrà revocato immediatamente tale istituto e i relativi vantaggi. Anche se nella realtà si cercherà sempre di collaborare con il contribuente per ristabilire la fiducia e la sicurezza nei suoi successivi comportamenti[173].

Nel caso di contribuenti che non sono *Low Risk*, verrà mantenuta, nei loro confronti, una relazione aperta e trasparente così da lavorare in modo collaborativo col fine di ridurre il livello di rischio di conformità fiscale. Lavorare in questo modo aiuta entrambe le Parti a gestire meglio le proprie risorse e fornisce al contribuente maggiore certezza sulla propria posizione fiscale. In generale, i clienti che non sono *Low Risk* possono aspettarsi di:

- eseguire revisioni annuali dei rischi aziendali (BRR+);
- eseguire analisi regolari delle loro dichiarazioni dei redditi per individuare le aree considerate potenzialmente più a rischio;
- verranno eseguiti *risk working* col fine ultimo di valutare le informazioni fornite dal cliente.

I risultati di tali attività verranno inserite nel BBR+; tuttavia nei casi in cui i contribuenti rappresentano un rischio continuo e significativo verrà predisposto un *team* di specialisti per gestire il rischio in modo intensivo e, a livello di Consiglio di Amministrazione, si cercherà di indirizzare il contribuente alla modificazione dei comportamenti che generano tali rischi[174].

1.4 La *cooperative compliance* nel diritto tributario americano

Negli Stati Uniti, un regime di *Cooperative Compliance* è stato attuato mediante il *Compliance Assurance Process* (c.d. "CAP"), per mezzo del quale l'*Internal Revenue Service* (IRS) ed i grandi contribuenti cooperano congiuntamente al fine di prevenire problematiche di carattere fiscale e di semplificare le attività di verifica. L'utilità di tale regime è stata sottolineata anche dall'OCSE, nel report "*White paper on Transfer Pricing*

[173] In tal senso si veda TCRM1000: "*Tax Compliance Risk Management*".

[174] In tal senso si veda TCRM2300: "*Managing our relationship with large business customers: Overview of the TCRM process*".

Documentation", del 2013: "*the Compliance Assurance Process (CAP) is structured to conduct real-time compliance reviews to establish the correct tax treatment of tax return positions prior to a taxpayer filing its tax return. These enhanced engagement approaches in transfer pricing risk assessment will be discussed in the paper and, along with any good practices or practical experiences, can be shared among tax administrations*".

Il CAP aiuta i grandi contribuenti aziendali a migliorare la conformità fiscale federale. Il processo consente al contribuente e all'IRS di:

- utilizzare strumenti e tecniche di risoluzione dei problemi in tempo reale;
- risolvere i problemi prima di presentare le dichiarazioni dei redditi e rispettare le leggi fiscali federali;
- garantire dichiarazioni dei redditi accurate, riducendo il processo di verifica dell'IRS.

Per poter partecipare al programma il contribuente deve rispettare determinati requisiti, tra i quali ad esempio avere *assets* superiori a 10 milioni di Dollari, essere una *C-corporation*[175] statunitense quotata in borsa con l'obbligo legale di preparare e inviare i moduli 10-K, 10-Q e 8-K alla *Securities & Exchange Commission*, o una *C-corporation* statunitense privata, anche di proprietà estera, che accetta di fornire tempestivamente all'IRS rendiconti finanziari trimestrali non verificati e rendiconti finanziari annuali verificati preparati in conformità ai principi contabili generalmente accettati (GAAP) statunitensi, agli *standard* internazionali di rendicontazione finanziaria (IFRS) o a un altro

[175] La *C-corporation* è la *corporation standard* (o predefinita) secondo le norme dell'IRS. La *S-corporation* è una *corporation* che ha eletto uno *status* fiscale speciale con l'IRS e quindi ha alcuni vantaggi fiscali.
Entrambe le strutture aziendali prendono il nome dalle parti dell'*Internal Revenue Code* in base alle quali sono tassate. Le società C sono tassate in base al Subchapter *C* mentre le società S sono tassate in base al *Subchapter S*. Una differenza a livello di tassazione riguarda il fatto che le società C sono entità tassabili separatamente. Presentano una dichiarazione dei redditi aziendale (modulo 1120) e pagano le tasse a livello aziendale. Sono inoltre esposte alla possibilità di una doppia imposizione se il reddito aziendale viene distribuito ai titolari di attività come dividendi, che sono considerati reddito imponibile personale. L'imposta sul reddito aziendale viene pagata prima a livello aziendale e poi a livello individuale sui dividendi.
Mentre le società S sono entità fiscali *pass-through*. Presentano una dichiarazione federale informativa (modulo 1120S), ma non viene pagata alcuna imposta sul reddito a livello aziendale. I profitti/le perdite dell'azienda vengono invece "trasferiti" all'azienda e riportati nelle dichiarazioni dei redditi personali dei proprietari. Qualsiasi imposta dovuta viene pagata a livello individuale dai proprietari.
Inoltre le società S sono limitate a non più di 100 azionisti e gli azionisti devono essere cittadini/residenti negli Stati Uniti. Le società C non hanno restrizioni sulla proprietà, infatti le società S possono avere una sola categoria di azioni (senza considerare i diritti di voto), mentre le società C possono avere più categorie.

metodo consentito, come ritenuto appropriato dall'IRS, o una *partnership* che è stata accettata nel programma CAP dal 2020 e accetta di fornire tempestivamente all'IRS rendiconti finanziari trimestrali non verificati e rendiconti finanziari annuali verificati preparati in conformità ai GAAP statunitensi. I rendiconti finanziari verificati devono essere specifici per il contribuente che fa domanda per il programma CAP. Pertanto, non saranno consentiti rendiconti finanziari verificati di entità correlate e/o società madre; inoltre un altro requisito richiesto è quello di non essere sotto inchiesta da parte dell'IRS o di un'altra agenzia governativa, o in contenzioso con essa, che potrebbe limitare l'accesso dell'IRS agli attuali registri fiscali aziendali e se si è attualmente iscritti al programma CAP, non è necessario avere più di una dichiarazione presentata e una dichiarazione non presentata aperta il primo giorno dell'anno fiscale del richiedente CAP. Infine per i nuovi richiedenti del programma CAP, il richiedente è idoneo a partecipare al programma se non ha più di tre anni fiscali aperti ai fini del controllo del primo giorno dell'anno fiscale del richiedente CAP. Il team di esame determinerebbe (e il richiedente accettato concorderebbe firmando il CAP MOU) che è fattibile che questi anni aperti possano chiudersi dal gruppo di controllo entro e non oltre 12 mesi dal primo giorno dell'anno fiscale del richiedente CAP se accettato.

Lo scopo del CAP è quello di identificare e risolvere i problemi fiscali attraverso un'interazione aperta, cooperativa e trasparente tra l'IRS e i contribuenti LB&I (*Large Business and International*) prima della presentazione di una dichiarazione. Attraverso il CAP, il contribuente dovrebbe raggiungere la certezza fiscale prima e con meno oneri amministrativi rispetto agli esami convenzionali. Il CAP cerca di identificare, sviluppare e risolvere i problemi materiali prima che la dichiarazione venga presentata. Si basa sull'interazione trasparente e cooperativa delle Parti e sullo scambio contemporaneo di informazioni. Il CAP non fornisce ai contribuenti indicazioni su, o risoluzione di, transazioni potenziali o incomplete al di fuori delle procedure esistenti.
Gli obiettivi del programma CAP prevedono:

- un miglioramento della conformità fiscale potenziando l'efficienza e l'efficacia dei processi e delle procedure di identificazione, sviluppo e risoluzione dei problemi;
- aumento della trasparenza e la cooperazione tra l'IRS e i contribuenti;
- riduzione dell'onere dell'amministrazione e degli adempimenti fiscali.

Il programma si compone di tre fasi: CAP, *Compliance Maintenance* e *Bridge*. Nella fase CAP[176], ci si aspetta che il contribuente effettui divulgazioni aperte, complete e contemporanee dei suoi problemi per iscritto. Ci si aspetta anche che il contribuente fornisca una descrizione completa dei suoi problemi per includere i fatti e le circostanze rilevanti e le posizioni fiscali proposte. Se, dopo la ricezione e la revisione della dichiarazione post-archiviazione, l'IRS determina che tutti i problemi materiali sono stati divulgati e risolti, il contribuente riceverà una lettera di accettazione completa. Questa lettera costituisce una conferma scritta che, subordinatamente al completamento della revisione post-archiviazione della dichiarazione, l'IRS accetterà la dichiarazione così come presentata. Qualsiasi problema materiale che non è stato divulgato o risolto e qualsiasi problema risolto che non è stato segnalato come concordato prima della presentazione della dichiarazione può essere risolto tramite il processo di esame *post*-archiviazione.

Un contribuente con un numero limitato di problemi sostanziali, che continua a soddisfare i requisiti di idoneità e idoneità CAP e ha completato almeno una fase CAP completa, può passare, se approvato, alla fase di *Compliance Maintenance*[177]. In tale fase, l'IRS riduce il livello di revisione in base alla complessità e al numero di problemi e alla cronologia di cooperazione e trasparenza del contribuente nel CAP. Come per la fase CAP, ci si aspetta che un contribuente effettui divulgazioni aperte, complete e contemporanee dei suoi problemi sostanziali per iscritto. Se, dopo la ricezione e la revisione della *Post-Filing Representation*, l'IRS determina che tutti i problemi sostanziali sono stati divulgati e risolti, il contribuente riceverà una *Full Acceptance Letter*. Tutti i problemi sostanziali che non sono stati divulgati o risolti e tutti i problemi risolti che non sono stati segnalati come concordato prima della presentazione della dichiarazione possono essere risolti tramite il processo di esame *post*-archiviazione. Un contribuente con pochi, se non nessun problema materiale, che continua a soddisfare i requisiti di idoneità e idoneità CAP e ha completato almeno una fase completa di *Compliance Maintenance* (o almeno una fase CAP completa quando nel migliore

[176] Cfr. IRS, Part. 4 Examining Process, Chapter 51 "*LB&I Case Management*", Section 8 "*Compliance Assurance Process (CAP)*", Subchapter 4.51.8.2 "*The Three Phases of the Program*".

[177] Cfr. IRS, Part. 4 Examining Process, Chapter 51 "*LB&I Case Management*", Section 8 "*Compliance Assurance Process (CAP)*", Subchapter 4.51.8.4 "*Compliance Maintenance Phase*".

interesse di una sana amministrazione fiscale), può passare, se approvato, alla fase *Bridge*[178]. In tale fase, l'IRS non accetterà alcuna divulgazione, condurrà alcuna revisione o fornirà alcuna garanzia in merito alla dichiarazione *bridge*. Se il contribuente ha un problema specifico sulla dichiarazione *bridge* che desidera che l'IRS prenda in considerazione, il contribuente può presentare una richiesta di accordo pre-archiviazione (PFA) a condizione che il problema soddisfi i requisiti per un PFA.

Se il contribuente o l'IRS non è in grado o non è riuscito a rispettare i termini del CAP MOU, le Parti cercheranno di risolvere tali problematiche contemporaneamente. Le Parti si incontreranno per discutere e le preoccupazioni e gli sforzi di risoluzione saranno documentati utilizzando il modulo di valutazione della cooperazione e della trasparenza. Se i dubbi non vengono risolti e l'IRS determina che il contribuente non ha rispettato i termini del MOU, il responsabile territoriale assegnato al caso invierà al contribuente una notifica scritta che lo informerà dei dubbi dell'IRS. Se i problemi non vengono risolti entro 30 giorni dalla ricezione di tale notifica, il *Designated Federal Official* (DFO) assegnato al caso invierà al contribuente una lettera di risoluzione e la sua partecipazione al programma CAP cesserà. L'IRS può quindi condurre un esame post-archiviazione della dichiarazione dei redditi aperta del contribuente.
Esempi di mancanze significative o ricorrenti nel rispettare i termini del programma CAP che possono comportare l'emissione di una lettera di risoluzione includono:

i. mancato rispetto dei tempi di risposta IDR o fornitura di risposte IDR incomplete;
ii. non impegnarsi in discussioni significative o in buona fede sulla risoluzione dei problemi e non riuscire a rivelare in modo tempestivo e completo un problema rilevante;
iii. mancata comunicazione di un rifugio fiscale o di una transazione quotata;
iv. omessa divulgazione di un'indagine o di un contenzioso che limita l'accesso dell'IRS ai registri aziendali correnti;
v. Mancato rispetto dei termini del CAP MOU.

Se in qualsiasi momento il contribuente decide di non voler più partecipare al programma CAP, può presentare all'IRS una richiesta scritta di ritiro dal programma. Dopo aver

[178] Cfr. IRS, Part. 4 Examining Process, Chapter 51 "*LB&I Case Management*", Section 8 "*Compliance Assurance Process (CAP)*", Subchapter 4.51.8.5 "*Bridge Phase*".

ricevuto tale richiesta, l'IRS invierà al contribuente una lettera di cessazione che pone fine alla sua partecipazione al programma CAP. L'IRS può quindi condurre un esame *post*-archiviazione della dichiarazione dei redditi aperta del contribuente.[179]

2. Redazione piani di governance internazionale utili a prevenire la commissione di reati tributari, la *compliance antitrust*

In aggiunta a quanto detto nel primo capitolo di questa tesi, quando al paragrafo "*1.3.2 Modelli di organizzazione e whistleblowing*" andavamo ad analizzare il funzionamento e la funzione del Modello 231, la definizione di un programma di *compliance antitrust* comporta la promozione di una cultura alla concorrenza diffusa nel tessuto imprenditoriale, la prevenzione degli illeciti *antitrust* attraverso la tempestiva adozione di programmi di *compliance* efficaci, la certezza giuridica in ordine ai criteri di valutazione dei programmi di *compliance* ai fini del riconoscimento dell'attenuante e la definizione di un sistema di incentivi coerente con quello sottostante al programma di clemenza.

Il parametro di riferimento fondamentale nella valutazione dello stesso ai fini del riconoscimento dell'attenuante risulta essere l'idoneità sostanziale di un programma di *compliance* a svolgere una funzione preventiva degli illeciti *antitrust*. Se un programma, disegnato e attuato in coerenza con le caratteristiche dell'impresa e il contesto del mercato in cui essa opera, può riflettere la natura e il grado del rischio *antitrust* a cui essa è esposta e può, dunque, essere considerato adeguato e potenzialmente efficace. In generale, infatti, il tipo di attività che l'impresa svolge determina i rischi *antitrust* ai quali la stessa è esposta. Il disegno dei processi e delle procedure necessari per un'efficace prevenzione degli illeciti *antitrust*, inoltre, deve essere proporzionato alla complessità dell'organizzazione aziendale e all'articolazione dei livelli di *management*. Anche la posizione dell'impresa nel mercato costituisce un elemento di rilievo: ciò è evidente nel caso in cui il potere di mercato dell'impresa sia tale da richiedere la gestione del rischio antitrust derivante da possibili condotte di natura abusiva.

[179] Cfr. IRS, Part. 4 Examining Process, Chapter 51 "*LB&I Case Management*", Section 8 "*Compliance Assurance Process (CAP)*", Subchapter 4.51.8.6 "*Terminations or Withdrawals*".

Per quanto riguarda il contesto del mercato, dobbiamo considerare ad esempio i rischi collusivi, i quali possono dipendere dal numero di imprese attive, dalle dimensioni delle stesse, dal grado di trasparenza delle condizioni commerciali, dalla frequenza dei contatti tra le imprese, ad esempio in sede di riunioni di associazioni di categoria, ecc...; analogamente, per un'impresa in posizione dominante, i rischi *antitrust* possono dipendere dall'organizzazione della filiera produttiva, ossia dai rapporti che l'impresa intrattiene con clienti e fornitori. Anche la dinamicità del contesto competitivo può assumere rilievo, in quanto incide sul rischio *antitrust* fronteggiato dall'impresa (si pensi, ad esempio, a condotte poste in essere da un'impresa dominante per fronteggiare l'ingresso di nuovi concorrenti) e di conseguenza sull'esigenza di un monitoraggio continuo dell'adeguatezza del programma di *compliance*.

2.1 Le componenti pratiche di un programma di *compliance antitrust*

Le componenti pratiche di un programma di *compliance antitrust*, sempre restando in linea con quelle che sono le *best practices* internazionali, sono caratterizzate dai seguenti elementi[180] elencati nei sottoparagrafi successivi.

2.1.1 La *compliance antitrust* come parte integrante della cultura e della politica aziendale

Un efficace programma di *compliance* richiede il chiaro riconoscimento del valore della concorrenza come parte integrante della cultura e della politica aziendale e l'impegno, continuo e duraturo, al suo rispetto. A tal fine l'impresa deve dimostrare altresì di destinare risorse sufficienti all'attuazione del programma, nonché di dotare il "responsabile del programma" di autonomia e indipendenza e di strumenti adeguati.
Un impegno all'attività di prevenzione degli illeciti *antitrust* può essere assicurato quando la concorrenza sia espressamente riconosciuta, ad esempio, nell'eventuale codice etico/di condotta aziendale, come valore fondante dell'attività d'impresa, oppure quando sia stato

[180] In tal senso si veda le "*Linee guida sulla compliance antitrust*" disposte dall'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato.

sviluppato uno specifico programma di *compliance* espressamente destinato alla prevenzione del rischio *antitrust*. Ciò non esclude la possibilità di collegare il programma di *compliance antitrust* ai sistemi di controllo e gestione di altri e diversi rischi cui l'impresa è parimenti esposta; il programma di *compliance* deve essere sostenuto dai vertici aziendali, anche attraverso il loro coinvolgimento concreto nell'attuazione e nel monitoraggio del programma. In aggiunta a ciò, si deve destinare risorse aziendali sufficienti al disegno, all'attuazione e al monitoraggio del programma e designare un responsabile del programma, anche scelto tra i responsabili di altre funzioni aziendali, cui vengano riconosciuti autonomia, indipendenza, risorse e strumenti adeguati e che risponda direttamente ai massimi vertici aziendali.

2.1.2 Identificazione e valutazione del rischio *antitrust* specifico dell'impresa

Un programma di *compliance* efficace deve essere elaborato sulla base di un'attenta analisi del rischio di realizzare condotte anti-competitive che l'impresa si trova a fronteggiare ("rischio *antitrust*"). Un'approfondita analisi dei rischi permette la corretta individuazione delle priorità di intervento attraverso l'identificazione delle aree più problematiche e delle attività di prevenzione e/o gestione più adeguate e la conseguente massimizzazione dell'efficacia delle risorse impiegate per la sua realizzazione. In un'ottica di gestione del rischio, infatti, è auspicabile che la singola impresa destini prioritariamente le risorse alle attività e alle aree di gestione maggiormente esposte ai rischi di violazione delle norme a tutela della concorrenza. Per questo motivo, la rispondenza del programma di *compliance* allo specifico rischio *antitrust* dell'impresa costituisce elemento portante della valutazione in merito alla sua adeguatezza ai fini del riconoscimento dell'attenuante. In ultima istanza, infatti, l'efficacia del programma dipende dalla sua capacità di prevenire o gestire i rischi *antitrust* nell'attività di impresa, al fine di minimizzarli o eliminarli del tutto.

Nell'ottica di assicurare che il contenuto del programma di *compliance* sia definito in aderenza alle specificità della singola impresa, tenuto conto del rischio *antitrust* che la stessa si trova a fronteggiare, è generalmente necessaria la considerazione di una pluralità di fattori quali:

i. la dimensione d'impresa e la sua posizione nel mercato;

ii. la natura dell'attività svolta e dei beni/servizi offerti;
iii. il contesto competitivo;
iv. la struttura organizzativa interna e i processi decisionali;
v. il contesto regolatorio/normativo.

2.1.3 Attività di formazione e *know-how*

Affinché il rispetto delle regole di concorrenza costituisca parte integrante della cultura e della politica aziendale è importante che all'interno dell'impresa vi sia una diffusa conoscenza delle tematiche *antitrust* e un'approfondita consapevolezza da parte dei dipendenti dei rischi *antitrust* legati alla propria attività.
Come abbiamo già detto un programma di *compliance* efficace richiede lo svolgimento di un'attività di formazione adeguata alla dimensione e al contesto aziendale, alla luce dei rischi *antitrust* cui l'impresa è esposta. La formazione, di norma, non si esaurisce in un'attività isolata, ma prevede l'aggiornamento periodico del personale, di pari passo con l'evoluzione del contesto e del rischio *antitrust*; l'attività formativa del personale, e soprattutto delle figure operanti nelle divisioni più esposte al rischio di condotte anticoncorrenziali, rappresenta lo strumento di base per diffondere conoscenza della normativa *antitrust* e dei processi impiegati dall'impresa per assicurarne il rispetto. Questo obiettivo può essere raggiunto tramite lo svolgimento di corsi di formazione e la predisposizione di manuali e guide ad *hoc*, rispondenti alle esigenze specifiche della singola impresa come individuate nell'analisi del rischio *antitrust* della stessa.

2.1.4 Sistemi di gestione dei processi a rischio *antitrust*

Tenendo in considerazione le specificità dell'impresa e il contesto in cui opera, un programma di *compliance* efficace deve prevedere la definizione di processi gestionali idonei a ridurre il rischio che siano attuate condotte in violazione della normativa a tutela della concorrenza. È auspicabile che la gestione dei processi critici volta a ridurre il rischio *antitrust* sia resa parte integrante della normale attività di impresa.

Le soluzioni concrete definite nel programma di *compliance* dipendono strettamente dalla tipologia di decisioni/condotte che possono determinare possibili violazioni della normativa *antitrust* e dalla specifica organizzazione delle funzioni aziendali. Un primo strumento è generalmente costituito da modelli di *reporting* interno che consentano al personale di segnalare rapidamente problematiche *antitrust*, ottenere chiarimenti su specifiche questioni, fino a consentire la denuncia, anche in forma anonima, di possibili violazioni. Nell'ipotesi di adozione di un sistema di *whistle-blowing*, è auspicabile che quest'ultimo garantisca l'anonimato e la protezione dei segnalanti da eventuali condotte ritorsive nei loro confronti. Il sistema aziendale volto ad assicurare il rispetto della normativa a tutela della concorrenza dovrebbe altresì includere un'attività periodica di *due diligence*, attività di autoverifica (*audit* interni), approfondimenti periodici specifici in particolari aree di attività, consulenze legali di soggetti terzi e altre iniziative che consentano di identificare sollecitamente eventuali comportamenti suscettibili di violare le regole di concorrenza.

2.1.5 Sistema di incentivi

Un programma di *compliance* efficace prevede, in genere, un adeguato sistema di misure disciplinari e incentivi funzionali al rispetto del programma stesso e, in ultima istanza, delle norme *antitrust*. Un programma di *compliance* credibile prevede in genere la possibilità di applicare misure disciplinari nel caso di violazioni delle norme *antitrust* da parte dei dipendenti. Allo stesso tempo, l'impresa potrebbe definire incentivi al rispetto delle procedure e dei processi di gestione del rischio *antitrust* come individuati dal programma, ad esempio nell'ambito degli obiettivi assegnati ai dipendenti. Particolarmente rilevante, in questo ambito, è la definizione degli incentivi per il responsabile del programma di *compliance*, in un'ottica di *management by objectives*, affinché questi sia adeguatamente motivato ad assicurare la piena operatività ed efficacia del programma stesso.

2.1.6 *Auditing* e miglioramento continuo del programma

Un programma di *compliance* credibile non può esaurirsi in un'attività una *tantum*, ma richiede un impegno continuo. Il periodico monitoraggio e l'eventuale aggiornamento del programma sono elementi necessari ad assicurare la capacità dello stesso di prevenire gli illeciti anticoncorrenziali. La verifica del programma diviene particolarmente rilevante qualora eventuali evoluzioni dell'attività di impresa e del contesto in cui essa opera richiedano una revisione dell'analisi del rischio *antitrust*. Tale revisione del rischio appare altrettanto necessaria in relazione alle possibili evoluzioni giurisprudenziali in materia *antitrust*.

Il monitoraggio e la verifica del programma richiedono di norma attività sistematiche di valutazione dell'efficacia delle diverse componenti dello stesso, quali l'attività di formazione e i processi di gestione del rischio *antitrust*. In particolare, gli stessi comportamenti problematici rilevati dal programma possono costituire un'utile indicazione per affinare l'analisi del rischio *antitrust* e migliorare i relativi processi di prevenzione e gestione. Al tempo stesso, l'assenza di eventi anomali rilevati non esime dalla necessità di una regolare verifica del programma di *compliance*, in quanto la mancanza di riscontri negativi potrebbe discendere proprio dall'inabilità del programma a farli emergere.

2.2 La valutazione del programma ai fini del riconoscimento dell'attenuante

Facendo riferimento al paragrafo sulle sanzioni, il trattamento premiale correlato all'adozione di un programma di *compliance* richiede di provare l'adozione e l'effettivo e concreto impegno al rispetto di un programma adeguato; tale onere probatorio in ordine all'adeguatezza e all'effettiva applicazione del programma di *compliance* ricade sull'impresa coinvolta nel procedimento *antitrust*, la quale dovrà argomentare in maniera puntuale l'adeguatezza ed efficacia del programma che è stato adottato.
L'impresa coinvolta in un procedimento istruttorio che intenda beneficiare dell'attenuante per il proprio programma di *compliance* dovrà presentare agli Uffici dell'Autorità un'apposita richiesta, accompagnata da una relazione illustrativa che spieghi:

a) le ragioni per cui il programma possa ritenersi adeguato alla prevenzione degli illeciti *antitrust*;
b) le iniziative concrete poste in essere dall'impresa per l'effettiva ed efficace applicazione/implementazione del programma.

La relazione illustrativa dovrà essere corredata da un'apposita documentazione che includa, non solo gli atti di predisposizione del programma (come linee guida interne o manuali operativi) ma anche documenti che testimonino l'effettivo e concreto impegno al rispetto dello stesso. Ai fini di un'eventuale attribuzione dell'attenuante, Sono valutabili esclusivamente i programmi di *compliance* adottati, attuati e trasmessi dalle Parti del procedimento entro sei mesi dalla notifica dell'apertura dell'istruttoria, atteso che la trasmissione in un momento successivo non consentirebbe all'Autorità di constatare la sussistenza di un serio e consolidato impegno della Parte ad adottare una politica aziendale di internalizzazione, diffusione e rispetto delle norme a tutela della concorrenza. Analogamente, le eventuali modifiche ai programmi di *compliance* adottati prima dell'avvio devono essere attuate e trasmesse dalle Parti entro tale termine.
L'impresa dovrà illustrare perché il programma è effettivamente idoneo a ridurre il suo rischio *antitrust*, e la rispondenza del programma alle caratteristiche specifiche dell'impresa e al mercato in cui la stessa opera. Se prendiamo come esempio le imprese che partecipano ad incontri su temi potenzialmente sensibili, esse dovranno dimostrare che le misure previste dal programma sono tali da proteggerle efficacemente dal rischio di rimanere coinvolte in discussioni dal contenuto anti-competitivo. Allo stesso modo, un'impresa attiva nella fornitura di beni e servizi alla pubblica amministrazione, che partecipa sistematicamente a procedure di gara, dovrebbe dimostrare che il programma è stato elaborato e attuato in modo tale da proteggerla efficacemente dal rischio di contatti e discussioni con imprese sue potenziali concorrenti in sede di gara, sia evitando di assumere l'iniziativa di tali contatti, sia adottando accorgimenti opportuni a evitare occasioni di contatto potenzialmente pericolose. Per un'impresa in posizione dominante è essenziale illustrare l'idoneità del programma a prevenire possibili comportamenti abusivi, che vanno individuati sulla base di un'attenta analisi dei rischi *antitrust* cui è esposta l'impresa; ad esempio, per un'impresa dominante integrata verticalmente assumono particolare rilievo i rapporti di fornitura dei beni/servizi utilizzati dai concorrenti come input per la propria attività.

Elementi utili affinché la relazione illustrativa possa indicare le iniziative applicative concretamente intraprese dall'impresa, sono anzitutto i documenti attestanti le nomine dei responsabili del programma e del personale incaricato di operare ai fini della sua implementazione con adeguati poteri di controllo e di *reporting* agli organi di governo dell'impresa nonché la documentazione elaborata per lo svolgimento di programmi di formazione e aggiornamento periodico del personale. Ulteriore documentazione utile che l'impresa ha facoltà di produrre potrebbe riguardare, ad esempio, l'istituzione di un sistema di *reporting* interno e/o di *whistle-blowing*, di misure disciplinari per i dipendenti che espongono l'impresa a violazioni *antitrust*, ecc…, d'altra parte, è onere dell'impresa di dimostrare che l'implementazione e il rispetto del programma di *compliance* è parte integrante dell'attività d'impresa dando prova, attraverso la produzione di adeguati riscontri documentali (come *e-mail* o altra documentazione interna all'impresa) di un'attività continua e regolare finalizzata alla prevenzione degli illeciti, ad esempio mediante interlocuzioni di chiarimento sul significato del programma, richiami specifici al rispetto del programma da parte dei vertici dell'impresa, verifiche sullo stato di attuazione del programma e misure premiali/correttive, in aggiunta a periodici corsi di formazione e aggiornamento. Suddette indicazioni hanno carattere indicativo e non esaustivo, infatti può essere presentata una documentazione diversa da quella menzionata, in quanto adeguata a dimostrare che la scelta di adozione del programma risponde a un impegno effettivo, adeguato e continuativo alla prevenzione di comportamenti illeciti da parte dell'impresa.

Per i programmi adottati prima dell'avvio del procedimento istruttorio, la relazione illustrativa, insieme con la documentazione ad essa allegata, dovrà spiegare in dettaglio tutte le attività svolte per la sua effettiva implementazione, indicando per quali ragioni le iniziative applicative concretamente poste in essere si possano ritenere efficaci modalità di attuazione di un programma adeguato e, eventualmente, i mutamenti della condotta oggetto di indagine in applicazione del programma di *compliance.*

Per tutti programmi adottati dopo l'avvio del procedimento, la relazione illustrativa, insieme alla documentazione ad essa correlata, oltre alla descrizione del programma, dovrà fornire indicazioni circa le iniziative applicative già poste in essere per darvi esecuzione e gli esiti conseguiti; infine, se dopo l'avvio del procedimento l'impresa ha

modificato il proprio programma di *compliance* per renderlo più efficace, la relazione illustrativa e la documentazione allegata dovrà chiarire:

a) le caratteristiche del programma precedente;
b) le iniziative adottate per darvi esecuzione;
c) i miglioramenti apportati al programma e le ragioni della loro introduzione;
d) le iniziative adottate dall'impresa per dare esecuzione al nuovo programma dopo la sua introduzione e gli esiti, anche parziali, conseguiti. In quest'ultimo caso, infatti, oggetto di apprezzamento da parte dell'Autorità potranno essere soprattutto i miglioramenti che l'impresa ha apportato a un programma che essa stessa ha ritenuto di modificare e l'impegno dimostrato nel dare esecuzione alle nuove misure di prevenzione di comportamenti anti-competitivi.

Per quanto riguarda il trattamento dell'aspetto premiale dei programmi di *compliance*, l'adozione di uno di questi che sia adeguato ed efficace prima dell'avvio di un procedimento istruttorio da parte dell'Autorità rappresenta, in linea di principio, l'ipotesi maggiormente meritevole di considerazione sotto un profilo premiale. I programmi di *compliance* adeguati che abbiano funzionato efficacemente permettendo la tempestiva scoperta e interruzione dell'illecito prima della notifica dell'avvio del procedimento istruttorio sono i candidati ideali al trattamento premiale più consistente, fino al 15% della sanzione da irrogare.

Nelle fattispecie in cui è applicabile l'istituto della clemenza, un'attenuante fino al 15% per il programma pre-avvio può essere riconosciuta solo qualora, a seguito della scoperta dell'illecito, l'impresa o l'associazione di imprese presenti la domanda di clemenza prima che l'Autorità abbia condotto ispezioni in relazione alla medesima ipotesi collusiva (o comunque prima della notifica del provvedimento di avvio dell'istruttoria).

Nel caso in cui si abbiano programmi preesistenti all'avvio dell'istruttoria che siano manifestamente inadeguati non è prevista alcuna riduzione della sanzione. In tali circostanze, l'impresa può beneficiare di un potenziale trattamento premiale fino al 5% solo nel caso in cui presenti modifiche sostanziali al programma di *compliance* dopo l'avvio del procedimento istruttorio (ed entro sei mesi dalla notifica dell'apertura dell'istruttoria), in analogia con il trattamento premiale riconoscibile per la presentazione di un programma *ex novo*. Si ritiene, a titolo esemplificativo, che siano indici di manifesta inadeguatezza del programma:

a) gravi carenze del contenuto del programma di *compliance*;
b) l'assenza di elementi probatori dell'effettiva attuazione del programma;
c) il coinvolgimento nell'illecito dei vertici del *management* aziendale.

Un programma di *compliance* è altresì da ritenersi manifestamente inadeguato se, in una fattispecie in cui è applicabile l'istituto della clemenza, un'impresa o un'associazione di imprese non provvede a porre termine all'infrazione e a presentare, il più rapidamente possibile, una domanda di clemenza ai sensi dell'art. 15 comma 2-*bis* della Legge n. 287/1990 e della comunicazione sulla non imposizione e sulla riduzione delle sanzioni.

I programmi di *compliance*, che sono stati adottati prima dell'avvio del procedimento istruttorio e non hanno mostrato di funzionare in maniera del tutto efficace, comportando la non tempestiva scoperta e interruzione dell'illecito prima delle ispezioni da parte dell'Autorità, ma che non risultano manifestamente inadeguati, possono beneficiare di un'attenuante fino al 10% a condizione che l'impresa integri adeguatamente il programma di *compliance* e inizi a darvi attuazione dopo l'avvio del procedimento istruttorio (ed entro sei mesi dalla notifica dell'apertura dell'istruttoria).
Tuttavia è a carico dell'impresa dimostrare che:

i. il programma da essa adottato era ben calibrato nella prevenzione dei rischi di commissione di attività anti-competitive e che l'attuazione del programma è stata curata con serietà e costanza per tutta la sua durata, benché non abbia in concreto impedito il verificarsi di una condotta illecita e la sua cessazione/denuncia tempestiva;
ii. le modifiche al programma proposte dall'impresa sono idonee a colmare le lacune che avevano impedito l'efficace funzionamento del programma di compliance originario.

La quantificazione dell'attenuante sarà commisurata alla completezza e alla qualità del programma già esistente al momento dell'avvio del procedimento e delle modifiche attuate *ex post* dall'impresa, in funzione delle caratteristiche dell'impresa e del contesto di mercato in cui opera. Pur partendo dal presupposto che la valutazione del singolo programma deve tenere conto delle caratteristiche specifiche del caso, appare evidente che il prolungato coinvolgimento in illeciti di durata nella vigenza di un programma di *compliance* sia da ritenersi tipicamente sintomatico dell'incapacità di quest'ultimo a

svolgere una funzione preventiva degli illeciti *antitrust*. Tale circostanza sarà tenuta in considerazione dall'Autorità nella valutazione del programma ai fini della concessione e/o quantificazione dell'attenuante.

Nel caso di un'impresa recidiva, già dotata di un programma di *compliance*, potrà essere concessa un'attenuante non superiore al 5%, ma ciò solo a fronte della presentazione di modifiche dello stesso programma dopo l'avvio del procedimento istruttorio. Nessuna attenuante potrà essere concessa a un'impresa recidiva che abbia già beneficiato di una riduzione della sanzione *antitrust* ad esito di una precedente istruttoria per aver adottato un programma di *compliance*; ciò vale anche nel caso di modifiche del programma apportate dopo l'avvio del procedimento.

Nel caso in cui il programma di *compliance* sia oggetto di impegni resi obbligatori ai sensi dell'art. 14-*ter* della Legge n. 287/1990, non potrà essere invocata dall'impresa nessuna presunzione di adeguatezza ed efficacia. Qualora la medesima impresa sia coinvolta in un successivo procedimento, ai fini del riconoscimento dell'attenuante, è sempre suo onere fornire tutti gli elementi necessari per dimostrare la concreta attuazione di un programma di compliance adeguato.

Con riferimento ai gruppi di società, nell'ambito di procedimenti *antitrust* che coinvolgono anche la controllante, affinché il programma di *compliance* di quest'ultima possa ritenersi adeguato, esso deve essere adottato e implementato a livello di gruppo. Ai fini della valutazione dell'attenuante, pertanto, si considererà il programma adottato e attuato sia dalla società controllante, sia da parte delle controllate Parti del procedimento. L'adozione di un programma di *compliance* da parte della capogruppo non sarà considerato un elemento sufficiente per escludere la responsabilità della capogruppo per la condotta anticoncorrenziale della sua controllata.

L'AGCM non considererà di norma l'esistenza di un programma di *compliance* quale circostanza aggravante, salvo ipotesi eccezionali come ad esempio, qualora il programma di *compliance* sia stato utilizzato per agevolare o nascondere un'infrazione, indurre in errore l'Autorità circa l'esistenza o la natura della stessa e/o porre in essere condotte volte a impedire, ostacolare o comunque a ritardare l'attività istruttoria dell'Autorità e vi sia prova che le indicazioni contenute nel programma sono state concretamente seguite; suddetta ipotesi potrebbe configurare una circostanza in materia di sanzioni. Inoltre, se l'impresa è recidiva e ha già beneficiato di una riduzione della sanzione *antitrust*, ad esito

della precedente istruttoria, per aver adottato un programma di *compliance*, si terrà conto di tale elemento in sede di commisurazione dell'aggravante per recidiva.
In conclusione, qualora nei confronti dell'impresa che ha beneficiato di una riduzione della sanzione *antitrust* per aver adottato un programma di *compliance* sia avviato un procedimento per inottemperanza alla diffida adottata dall'Autorità, tale elemento, pur non rappresentando una circostanza aggravante, potrà essere tenuto in considerazione in sede di determinazione della gravità dell'infrazione e del relativo coefficiente in sede sanzionatoria.

3. La disciplina delle *Controlled Foreign Companies*

Il regime delle *Controlled Foreign Companies* (CFC) è regolato dall'art. 167 T.U.I.R., tale norma è finalizzata alla tassazione, per trasparenza, in capo ai soggetti residenti degli utili prodotti da società estere dai medesimi controllate che: sono localizzate in uno Stato nel quale beneficiano di una tassazione effettiva inferiore a quella italiana, risultano titolari di determinate categorie di proventi (c.d. *passive income*) e non svolgono un'attività economica effettiva nello Stato di insediamento. L'obiettivo principale è quello di contrastare il fenomeno del *tax deferral*, ossia la produzione di redditi in Stati a fiscalità privilegiata evitando poi di procedere alla successiva distribuzione di dividendi.

L'art. 167 T.U.I.R. ha subito importanti modifiche dal D.lgs. n. 142 del 29 novembre 2018, in particolare è stato introdotto un nuovo testo conforme alle indicazioni contenute nella Direttiva UE 2016/1164 del 12 luglio 2016, denominata Direttiva *Anti Tax Avoidance Directive* (ATAD); tali novità normative, le quali vengono applicate a partire dal periodo d'imposta relativo all'anno 2024, sono da individuarsi in una sostanziale semplificazione dell'applicazione della norma, al verificarsi di determinate condizioni, nonché al necessario coordinamento della norma interna con le previsioni comunitarie in tema di *global minimum tax* (c.d. Regole GloBE) recepite anch'esse all'art 8 e seguenti del D.lgs. n. 209/2023.

Il primo comma dell'art. 167 T.U.I.R. definisce l'ambito soggettivo della disciplina CFC, prevedendo che essa si applichi nei confronti delle persone fisiche, delle società di persone e della società di capitali, nonché delle stabili organizzazioni nel territorio dello

Stato di soggetti non residenti, che controllano soggetti non residenti. L'estensione dell'ambito soggettivo alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti si verifica limitatamente alle partecipazioni nella controllata estera che fanno parte del patrimonio della stabile organizzazione.
Il regime CFC trova applicazione ogniqualvolta il soggetto residente detiene il controllo della società o ente estero a regime fiscale privilegiato.
Il secondo comma dell'art. 167 T.U.I.R. definisce i requisiti per la sussistenza del controllo, stabilendo che esso si consegue quando:

- l'impresa, la società o l'ente è controllato da un soggetto residente, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciaria o interposta persona, ai sensi dell'art. 2359 del Codice Civile, dunque anche nel caso di controllo di fatto;
- ovvero, la quota di partecipazione agli utili è detenuta per oltre il 50 per cento, direttamente, o indirettamente, mediante una o più società controllate ai sensi dell'art. 2359 del Codice Civile o tramite società fiduciaria o interposta persona, da un soggetto residente.

Tra i soggetti controllati non residenti vengono inclusi anche e stabili organizzazioni all'estero dei soggetti controllati esteri, nonché le stabili organizzazioni all'estero dei soggetti residenti per le quali è stata effettuata l'opzione per la *branch exemption*.

Il comma 4 dell'art. 167 T.U.I.R., prima dell'uscita del D.lgs. n. 209/2023, prevedeva l'applicazione della normativa CFC nel caso in cui i soggetti controllati non residenti avessero integrato congiuntamente le seguenti condizioni:

a) assoggettamento a tassazione effettiva nel Paese di localizzazione del soggetto controllato non residente inferiore alla metà di quella a cui sarebbe stato assoggetto qualora fosse stato residente in Italia. Si ricorda che la relazione illustrativa al D.lgs. n. 142/2018, nel fare riferimento al confronto tra il *tax rate* estero e quello nazionale, riguardo a quest'ultimo precisava che il calcolo andrà effettuato rideterminando il reddito dell'impresa estera secondo le disposizioni fiscali italiane che sarebbero applicabili al reddito lordo risultante dal bilancio dell'impresa estera, e operando quindi un confronto "*che riguarda, sul fronte della tassazione virtuale interna, l'imposta sul reddito delle società (IRES)*". Al fine di

verificare il livello di tassazione effettiva, è necessario effettuare un confronto tra il *tax rate* effettivo (ETR) estero e il *tax rate* virtuale domestico, quest'ultimo calcolato determinando il reddito risultante dal bilancio d'esercizio redatto all'estero sulla base delle disposizioni fiscali italiane[181];

b) oltre un terzo dei proventi rientranti nelle seguenti tipologie di reddito (*passive income*):
    i. interessi o qualsiasi altro reddito generato da attivi finanziari;
    ii. canoni o qualsiasi altro reddito generato da proprietà intellettuale;
    iii. dividendi e redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni;
    iv. redditi da *leasing* finanziario;
    v. redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie;
    vi. proventi derivanti da operazioni di compravendita di beni con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente;
    vii. proventi derivanti da prestazioni di servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate a favore di soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente; ai fini dell'individuazione dei servizi con valore economico aggiunto scarso o nullo si tiene conto delle indicazioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi del comma 7 dell'art. 110.

L'art. 3 del D.lgs. n. 209/2023 ha modificato il testo di quanto previsto alla lettera *a*) del comma 4 dell'art. 167 T.U.I.R., mantenendo tuttavia immutata la previsione normativa di cui alla lettera *b*). Per effetto di tali modifiche la norma CFC si applica nel caso di società

[181] Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 376652 del 27 dicembre 2021.

controllate che sono assoggettate ad una tassazione effettiva[182] inferiore al 15%. Poiché la verifica di quanto previsto alla lettera *a*) si basa sui dati di bilancio, è stata introdotta la previsione che il bilancio della controllata debba essere oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali a ciò autorizzati nello Stato estero di localizzazione della medesima e che gli esiti della revisione e certificazione debbano essere utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o sul bilancio consolidato. Nell'ipotesi in cui il bilancio della controllata non sia stato oggetto di revisione e certificazione ovvero nell'ipotesi in cui la tassazione effettiva estera sia inferiore al 15%, il soggetto controllante residente dovrà applicare la normativa CFC qualora la controllata sia assoggettata ad una tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbe stata assoggettata in Italia applicando le modalità stabilite da un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Il legislatore per armonizzare quanto previsto dalla Direttiva UE 2022/2523, approvata il 22 dicembre 2022, in tema di *global minimum tax* (art. 8 e seguenti del D.lgs. n. 209/2023), con quanto previsto all'art. 167 T.U.I.R., ha introdotto nella normativa sulle CFC il comma 4-*bis*, il quale, ai fini della verifica del requisito della tassazione effettiva nello Stato della controllata, prevede debba essere presa in considerazione anche l'imposta minima equivalente eventualmente assolta dalla società controllata, al ricorrere delle condizioni previste dalla normativa di riferimento.

Il Legislatore, infine, attraverso l'introduzione del comma 4-*ter*, ha voluto prevedere un regime di tassazione alternativo a quello previsto dal nuovo comma 4 lettera *a*). In questo caso i soggetti controllanti residenti possono corrispondere, con riferimento ai soggetti controllati non residenti, un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, nel rispetto di quanto previsto dagli artt. 7 e 8 della Direttiva UE 2016/1164, pari al 15% dell'utile contabile netto della controllata, calcolato senza tenere in considerazione le imposte che hanno concorso a determinare detto valore, la svalutazione degli attivi e gli accantonamenti a fondo rischi. Il regime alternativo deve essere scelto dal contribuente mediante opzione triennale irrevocabile, successivamente al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata, salvo revoca. Tramite Provvedimento[183],

[182] Per tassazione effettiva intendiamo il rapporto tra la somma delle imposte correnti dovute e delle imposte anticipate e differite iscritte in bilancio e l'utile ante imposte emergente dal medesimo.

[183] Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 213637 del 30 aprile 2024.

l'Agenzia delle Entrate ha stabilito le modalità di esercizio, revoca e cessazione dell'opzione. Il documento definisce inoltre i criteri di determinazione della base imponibile a cui applicare l'imposta sostitutiva del 15%, le regole di liquidazione e versamento dell'imposta e il trattamento fiscale da riservare agli utili delle controllate estere che hanno già scontato l'imposta sostitutiva. Il comma 4-*quater* stabilisce un'ulteriore condizione per l'applicazione del regime alternativo, in quanto prevede che i bilanci della controllata debbano essere oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali a ciò autorizzati nello Stato estero di localizzazione della medesima e che gli esiti della revisione e certificazione debbano essere utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o sul bilancio consolidato.

Sul tema della continuità di applicazione della normativa CFC, l'Agenzia delle Entrate[184] è intervenuta in relazione all'ipotesi in cui una CFC tassata in Italia per trasparenza in uno o più periodi d'imposta, possa uscire dal regime di tassazione nel caso in cui, in un determinato periodo d'imposta successivo, non integri le condizioni previste al comma 4 lettera *a*) e *b*) dell'art 167 T.U.I.R.. La modifica di orientamento è argomentata nel documento di prassi dalla presenza nei modelli dichiarativi del Quadro FC che consente il monitoraggio dei valori della partecipata CFC (redditi, perdite e valori fiscalmente riconosciuti) anche nei periodi d'imposta in cui non sussistono i requisiti per l'applicazione del regime di tassazione in esame.

Il regime CFC, ai sensi dell'art. 167 comma 5 del T.U.I.R., non trova applicazione alle situazioni in cui il soggetto controllato non residente possa dimostrare di svolgere un'attività economica effettiva mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali.

I contribuenti che aderiscono al regime collaborativo di cui all'art. 3 del D.lgs. 128/2015 possono presentare istanza di interpello a prescindere dalla verifica delle condizioni di accesso al regime CFC. Il contribuente può dimostrare la sussistenza di tale esimente, in via preventiva, attraverso la presentazione dell'interpello facoltativo, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. *b*) della Legge 212/2000, o successivamente, in fase di controllo.

---

[184] Circolare n. 29/E del 28 luglio 2022.

Si osserva che, ai sensi dell'art. 167 comma 11 T.U.I.R., fatti salvi:

- i casi in cui la disciplina del presente articolo sia stata applicata
- oppure non lo sia stata per effetto dell'ottenimento di una risposta favorevole all'interpello di cui al comma 5 quando ricorrono congiuntamente i due requisiti:
    i. l'impresa estera è assoggettata a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbe stata soggetta ove fosse stata residente in Italia;
    ii. oltre 1/3 dei proventi realizzati dall'impresa estera rientra nella categoria dei *passive income* così come viene definita ai sensi dell'art. 167 comma 4 del T.U.I.R..

"*il soggetto controllante di cui al comma 1 deve segnalare nella dichiarazione dei redditi la detenzione di partecipazioni in soggetti controllati non residenti di cui ai commi 2 e 3*".

Ai sensi del sesto comma, viene previsto che, in presenza delle condizioni di legge, i redditi del soggetto controllato non residente siano imputati per trasparenza al soggetto residente in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili.
In caso di partecipazione indiretta, per il tramite di soggetti residenti o di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, la quota di partecipazione agli utili è determinata tenendo conto della demoltiplicazione prodotta sugli utili dalla catena societaria partecipativa.
Ai sensi del comma 7, per la determinazione del reddito del soggetto controllato non residente, da imputare per trasparenza al soggetto residente, si applicano le regole di determinazione del reddito ai fini IRES previste per le imprese residenti, ad eccezione delle disposizioni riguardanti: le società di comodo, le società in perdita sistematica, gli studi di settore, l'aiuto alla crescita economica (ACE) e la rateizzazione delle plusvalenze di cui all'art. 86, comma 4, del T.U.I.R..

Per quanto riguarda i redditi da imputare per trasparenza essi, ai sensi del comma 8 dell'art. 167 T.U.I.R. sono assoggettati a tassazione separata, con aliquota media del soggetto controllante, comunque non inferiore all'aliquota ordinaria IRES (24%).

Il comma 9 sancisce che dall'imposta determinata ai sensi del comma 8 sono ammesse in detrazione le imposte pagate all'estero da soggetto non residente a titolo definitivo. Inoltre ai sensi del comma 10 sono esclusi dal reddito del soggetto residente gli utili distribuiti dal soggetto controllato non residente, per un ammontare corrispondente al reddito già imputato per trasparenza ed anche in periodi d'imposta precedenti.
Il soggetto residente può inoltre effettuare la detrazione delle imposte pagate all'estero sugli utili distribuiti che non concorrono alla formazione del reddito, fino a un ammontare pari alla differenza tra l'imposta calcolata sui redditi imputati per trasparenza e le imposte pagate all'estero dal soggetto non residente a titolo definitivo.
La distribuzione di utili riduce in misura corrispondente il costo fiscale della partecipazione nella società estera.

Il comma 11 dell'art. 167 del T.U.I.R. introduce disposizioni di tipo procedurale riproponendo in sostanza quanto previsto dal previgente art. 167, comma 8-*quater*, in particolare, nelle ipotesi di accertamenti sulla corretta applicazione della norma sulle CFC, l'Agenzia delle Entrate prima di procedere ad un avviso di accertamento di imposta o di maggiore imposta, deve concedere al contribuente un termine di 90 giorni per presentare le prove utili a dimostrare che, nel caso di specie, ricorra l'esimente. Viene inoltre ribadito l'obbligo di segnalazione in dichiarazione dei redditi delle partecipazioni per le quali sussistono gli estremi per l'applicazione della disciplina della CFC, nelle ipotesi in cui non è stato presentato interpello all'Agenzia delle Entrate, nonché qualora l'interpello sia stato presentato ma si è ottenuta una risposta non favorevole. In conclusione a ciò il comma 12, riproducendo il contenuto del comma 8-*quinquies* del previgente art. 167, vincola il contribuente dalla prova dell'esimente in sede di controllo, in caso di risposta positiva all'interpello.

3.1. La disciplina delle CFC ai fini delle Regole GloBE

Con l'emanazione della già citata Direttiva UE 2022/2523, viene resa una definizione di regime CFC indicandone i suoi elementi costitutivi, infatti ai fini GloBE , viene qualificato come regime CFC un qualsiasi insieme di regole che vada a prevedere in capo ad un'entità controllante una forma di imposizione sui redditi conseguiti da un'entità

estera da essa controllata, si direttamente che indirettamente, a prescindere dal fatto che tali redditi siano stati o meno da quest'ultima distribuiti alla controllante.

Nel caso in cui venisse applicata la disciplina nazionale CFC, le suddette regole di coordinamento operano soltanto laddove detta disciplina presenti le caratteristiche appena delineate; in caso di non conformità ad esse, è come se ai fini delle Regole GloBE non sia stata applicata alcuna disciplina CFC, con la conseguenza che le imposte prelevate in capo all'entità controllante in virtù di tale disciplina non risulteranno in alcun caso accreditabili alla giurisdizione di localizzazione della CFC (*i.e.*, non saranno oggetto di del c.d. *push-down*), qualificandosi interamente, pertanto, come *Covered Taxes* della giurisdizione di localizzazione dell'entità controllante. In pratica, il risultato, è quello di aumentare l'ETR di tale giurisdizione a danno di quella di localizzazione della CFC, dove è localizzato il reddito, più esattamente il *Qualifying Income*.

La definizione di CFC rilevante ai fini delle Regole GloBE è piuttosto ampia e dovrebbe quindi consentire di riconoscere come tali, ai fini GloBE , la maggioranza dei regimi CFC attualmente esistenti nel mondo, con ciò consentendo una più equilibrata allocazione delle suddette *Covered Taxes* tra le varie giurisdizioni coinvolte.

Andando nello specifico, tali meccanismi risultano sicuramente applicabili alla generalità dei Paesi dotati di una disciplina CFC coerente con l'impostazione OCSE, ossia con quanto illustrato nelle raccomandazioni all'interno del *Finale Report* dell'*Action 3* OCSE, e con quella recata dalla Direttiva ATAD. Inoltre, con il documento "*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*" del 2 febbraio 2023 (per semplicità di seguito "*Guidance*"), l'OCSE ha chiarito che possono essere assimilati alla disciplina CFC non solo quei regimi che tassano il soggetto estero *stand-alone basis* come di fatto accade nel regime italiano, ma anche quei regimi *Blended* CFC, che tassano in modo aggregato, per singola giurisdizione, una o più CFC detenute dal soggetto controllante residente[185]. Un esempio di tale regime è quello statunitense del GILTI (*Global Intangible Low Taxed Income*) che l'OCSE include espressamente nella definizione di regime CFC prevista ai fini dell'applicazione delle *Model Rules*. Tornando alla definizione generale di regime CFC delle *Model Rules* e della Direttiva UE 2022/2523, possiamo notare che

[185] In tal senso si legga quanto disposto dal p.to 2.10.1. delle *Guidance*.

non viene definito il concetto di *foreign entity*, potendo rientrare in detta nozione anche soggetti diversi dalle società, infatti sembrerebbe che ai sensi dell'art. 10.1 delle *Model Rules* verrebbero esclusi quei regimi CFC locali che si applicano anche ai *trust* o altri soggetti che non possono qualificarsi come società, mentre verrebbero incluse le persone giuridiche così come indicato dal suddetto articolo[186].

In questa sede preme precisare che, diversamente da quanto disposto dalle Regole GloBE , ove anche la nozione di CFC in ambito OCSE dovesse ricomprendere soggetti diversi dalle persone giuridiche, per poter eventualmente allocare le imposte CFC al soggetto controllato estero *ex* art. 4.3. delle *Model Rules* ai fini delle Regole GloBE è comunque necessario verificare che tale soggetto si qualifichi come "*Constituent Entity*", ossia entità del gruppo, inclusa la stabile organizzazione, rientrante nell'ambito applicativo delle Regole GloBE . In aggiunta a quanto appena detto, non viene richiesto che l'*entity* estera sia necessariamente residente o localizzata in un Paese a bassa fiscalità. Anche in relazione al soggetto controllante, mancano indicazioni con riguardo a cosa si intenda per "*direct or indirect shareholder of a foreign entity*"; ed ancora, non è stato precisato se possa bastare un "*substantial interest*" nel soggetto controllato, concetto questo che non è stato ben identificato, oppure se sia necessaria una partecipazione di controllo attraverso una percentuale di voti, capitale o utili nella CFC, ipotesi quest'ultima che gli studiosi tendono ad escludere.

La definizione di regime CFC delle Regole GloBE , oltre a qualificare in maniera approssimativa i soggetti interessati, non fornisce indicazioni sul piano applicativo, limitandosi a richiedere che in forza delle predette regole l'entità controllante sia "*subject to current taxation on its share of part or all of the income earned by the CFC*"; pertanto il riferimento alla tipologia di reddito attratto a tassazione tutto o in parte, così come viene previsto, nell'ambito della Direttiva ATAD, attraverso il c.d. "*jurisdictional o transactional approach*". Alla luce di quanto sopra chiarito e sulla base di quanto esposto nel paragrafo precedente, per quanto concerne la disciplina italiana CFC sembra fuori dubbio che questa sia conforme alla definizione delle Regole GloBE e, di conseguenza, consenta l'applicazione delle disposizioni di coordinamento dei due regimi CFC e Pillar 2 (il quale verrà trattato nei paragrafi successivi) previste dalle *Model Rules*; questa

[186] Cfr. B.J. Arnold, "*An investigation into the interaction of CFC Rules and the OECD Pillar Two Global Minimum Tax*", in *Bulletin for International Taxation*, 2022, volume 76, n. 6, par. 5.2.

conclusione non risente della circostanza che la disciplina interna differisce parzialmente dallo schema della Direttiva ATAD, risultando per alcuni aspetti ancorata a due presupposti, uno di tipo *transactional* , infatti in aggiunta al superamento dell'ETR test, si necessita di una ulteriore condizione per poter applicare la disciplina CFC domestica, ossia il superamento del *passive income test*, che consiste nel conseguimento di oltre un terzo dei proventi nell'ambito di quelli indicati in determinate categorie reddituali considerate passive ai sensi dell'art. 167, comma 4, lett. *b*) del T.U.I.R., e a uno di tipo *jurisdictional*[187], nel momento della determinazione e imputazione integrale del reddito della CFC al socio.

3.2 Redazione delle *policy* delle CFC

Dopo aver introdotto la definizione del regime CFC contenuta nel *Model Rules* e nella Direttiva UE 2022/2523, andiamo ad affrontare l'idea che era sorta riguardante gli Stati strutturalmente *capital exporter*, i quali al fine di massimizzare le loro entrate fiscali, potevano essere indotti ad ampliare l'ambito applicativo dei loro regimi CFC per attrarre a tassazione domestica il più elevato numero possibile di entità assoggettate, in una o più giurisdizioni estere, alla disciplina delle *Model Rules*.

Da un punto di vista pratico, tale tipo di tassazione sarebbe "arrivata prima" delle Regole GloBE: da una parte, infatti, avrebbe trovato applicazione prima dell'eventuale computo dell'ETR ai fini GloBE nella giurisdizione della CFC e, dall'altra parte, per effetto del *push-down*, avrebbe concorso a formare le *Covered Taxes* della CFC, andando di fatto a gonfiare l'ETR ai fini delle Regole GloBE della medesima giurisdizione e favorendo, in sintesi, la giurisdizione dell'entità controllante rispetto a quella di localizzazione della CFC. D'altronde questa conclusione sembrava potesse assumere rilievo non solo in relazione all'*Income Inclusion Rule* (IIR)[188], ma anche con riguardo alla *Qualified*

[187] Alcune eccezioni sono previste dall'art. 7.4 delle *Model Rules* per le *Investment Entities and Insurance Investment Entities*, che hanno la facoltà di determinare un ETR a sé stante. Similmente, un ETR separato è determinato per i *Minority-Owned Subgroup*.

[188] L'IIR è una delle due regole su cui poggia il meccanismo dell'imposta integrativa, viene applicata a livello della capogruppo (o partecipante) in relazione alle controllate (o partecipate) che subiscono una bassa imposizione.

Domestic Minimum Top Up Tax (QDMTT)[189] che, in buona sostanza, costituisce l'applicazione domestica dell'IIR direttamente nella giurisdizione di localizzazione delle *Constituent Entity*. Pertanto l'allargamento della disciplina CFC avrebbe consentito agli Stati strutturalmente *capital exporter* di ridurre lo spazio applicativo non solo dell'IIR in capo alle *Constituent Entity holding*, ma anche della QDMTT nelle giurisdizioni delle CFC, frustrando così la finalità stessa della QDMTT, rappresentata dalla possibilità offerta dalle Regole GloBE a ciascuna giurisdizione di "recuperare in casa" il proprio livello di imposizione inferiore al quindici per cento, evitando che detto recupero avvenga invece a favore delle giurisdizioni delle *holding*.

Malgrado ciò il quinto punto delle *Guidance*, conformemente ad alcune perplessità sollevate dalla dottrina[190], ha recentemente invertito l'ordine gerarchico riportato dalle Regole GloBE, dando priorità alla QDMTT rispetto alle imposte prelevate dalla controllante in base al proprio regime interno di CFC; in senso del tutto analogo, la QDMTT ha assunto ora priorità anche sulle imposte prelevate sul reddito della stabile organizzazione in capo alla casa madre. Per effetto della citata previsione delle *Guidance*, le imposte pagate dalla controllante in base ad un regime CFC restano comunque allocate alla giurisdizione di localizzazione della CFC ma non rilevano ai fini del calcolo dell'ETR ai fini della QDMTT. Tuttavia, l'inversione della regola contenuta nelle *Model Rules* operata dalle *Guidance* sembra determinare un elemento costitutivo di un reato nel funzionamento delle Regole GloBE, atteso che le imposte prelevate dalla controllante in base al regime CFC, ancorché rimangano attribuite alla giurisdizione della CFC, sono ivi irrilevanti ai fini della QDMTT e, in quanto attribuite alla giurisdizione della CFC, non sono accreditabili nella giurisdizione di localizzazione della controllante e quindi diventano inutilizzabili anche ai fini della locale QDMTT. Unica eccezione a tale

[189] Consente alla giurisdizione della fonte di prelevare, all'interno delle Regole GloBE, la medesima (ove non maggiore) imposizione che l'entità controllante di ultimo livello (UPE), ovvero una sua *sub-holding* (*Intermediate Parent Entity* o "IPE" ovvero *Partially-Owned Parent Entities* o "POPE"), avrebbe prelevato a titolo di IIR. Infatti, in linea di principio, la modalità di calcolo per arrivare a determinare sia la base imponibile sia l'aliquota d'imposta è identica. Laddove una giurisdizione imponga la QDMTT, in linea di principio non esiste spazio per alcun prelievo a titolo di IIR o di UTPR (ovviamente sul presupposto che la giurisdizione in questione abbia calcolato la QDMTT in modo corretto). Anzi, alla luce dei recenti chiarimenti delle *Guidance*, la QDMTT può essere considerata come tale anche se determina effetti peggiorativi (e mai migliorativi) rispetto all'IIR.

[190] Per quanto riguardano le perplessità sorte alla dottrina internazionale si veda H. Wardell – Burrus, "*Should CFC Regimes Grant A Tax Credit for Qualified Domestic Minimum Top-Up Taxes?*", in *Tax Notes International*, 27 giugno 2022. D'altra parte, anche all'interno della nostra dottrina sono sorte delle perplessità, in tal caso si veda Circolare Assonime n. 30 del 12 dicembre 2022.

principio è rappresentata dalla porzione delle imposte rilevanti prelevate dalla controllante con riferimento ai redditi passivi della CFC che eccede l'ammontare accreditabile alla giurisdizione della CFC; tale importo, infatti, può rilevare ai fini del calcolo della QDMTT della controllante[191].

3.3 Il *Pillar 2* come strumento di attuazione della *Global Minimum Tax*

L'integrazione delle economie e dei mercati nazionali è cresciuta in modo evidente negli anni più recenti sottoponendo a prove sempre più ardue le regole del diritto tributario internazionale; la diversificazione di tali regole ha fatto emergere crescenti opportunità di erosione e di slittamento da un paese all'altro delle basi imponibili, amplificato a dismisura dall'avvento dell'economia digitale, così da spingere i governi di tutto il mondo ad adottare posizioni difensive (ma anche offensive) del tutto scoordinate fra loro che hanno aumentato il disordine che già vi aveva preso piede. Si è, quindi, venuta affermando sempre più la linea di pensiero che occorre ristabilire un rapporto onesto, ancorché minimale, fra il luogo in cui il profitto viene realizzato e quello in cui deve essere tassato.

Tale linea di pensiero è stata assunta dall'OCSE a partire dal 2013 col rapporto avente ad oggeto la BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), il progetto esamina le problematiche dell'evasione fiscale internazionale delle multinazionali. In particolare, il progetto BEPS si inserisce nell'ambito di azioni per contrastare le politiche di pianificazione fiscale aggressiva e per evitare lo spostamento di base imponibile dai Paesi ad alta fiscalità verso altri con pressione fiscale bassa o nulla da parte delle imprese multinazionali, puntando a stabilire regole uniche e trasparenti condivise a livello internazionale. Nell'ambito della riforma europea della fiscalità internazionale è stata introdotta, per i grandi gruppi internazionali con ricavi consolidati pari o superiori a 750 milioni di euro ed ai gruppi nazionali su larga scala con ricavi anch'essi pari o superiori a 750 milioni di euro, la *Top-Up Tax* per ogni Stato, la quale viene concepita come un'imposta integrativa che dovrà essere determinata sottraendo al livello minimo di tassazione concordato (che è pari al 15%) l'aliquota fiscale effettiva (*Effective Tax Rate* - ETR),

[191] Ciò è quanto riportato negli ultimi due periodi del nuovo par. 118.28 del Commentario all'art. 10.1.

qualora questa risulti inferiore. La tassa verrà applicata sul gettito delle entità consolidate e delle stabili organizzazioni con sede in Europa; tale tassazione si realizza con regole definite quali l'*Income Inclusion Rule* (IIR), che viene posta in essere per la Capogruppo, e l'*Undertaxed Payments Rule* (UTPR), regola di protezione, che verrà posta in essere qualora la prima non sia efficace, a livello delle controllate.

Le regole del *Pillar* 2 prevedono un insieme comune di norme sulle modalità di calcolo dell'aliquota fiscale minima effettiva del 15% affinché questa sia applicata con correttezza e coerenza in tutta l'UE. L'aliquota d'imposta minima del 15% è stata concordata a livello mondiale da 137 paesi, richiedendo alle multinazionali di identificare le giurisdizioni con aliquota fiscale effettiva inferiore al 15%.
Come sopra detto queste norme si applicano ai gruppi di imprese multinazionali e ai gruppi nazionali su larga scala nell'UE con ricavi finanziari complessivi superiori a 750 milioni di euro l'anno. Si applicano quindi a qualsiasi grande gruppo, nazionale o internazionale, che abbia la società madre o anche solamente una controllata, in uno Stato membro UE.
Se l'aliquota effettiva minima non è imposta dal Paese in cui è ubicata la controllata, sono previste disposizioni che consentono allo Stato membro della società madre di applicare un'imposta complementare per giungere alla tassazione del 15%.
La direttiva garantisce inoltre un'imposizione effettiva nel caso in cui la società madre sia situata al di fuori dell'UE in un paese a bassa imposizione che non applica norme equivalenti.
L'ETR viene calcolato come rapporto tra le imposte sul reddito (*covered taxes*) e il reddito qualificato (GloBE *Income*) a livello di singola giurisdizione (*Jurisidctional blending*). Per determinare sia le *covered taxes* che il GloBE *Income*, occorre partire dai risultati definiti applicando i principi contabili previsti per la redazione del bilancio consolidato alle singole società, rettificandoli e derivando i valori. Le imposte da posizionare al numeratore comprendono anche le anticipate[192] e le differite, eliminando le differenze temporanee.
La differenza tra l'ETR del singolo Stato e l'aliquota fiscale minima del 15% calcola la percentuale di *Top-Up Tax* da applicare al profitto che eccede la tassazione, ovvero la

[192] Le imposte anticipate rilevate in bilancio sono determinate come "*the net movement in deferred tax assets and liabilities between the beginning and end of the Fiscal Year*", si veda il Commentario, pag. 101.

parte di GloBE *Income* che supera i profitti determinati in relazione al costo del lavoro e alle attività materiali.
La riforma fiscale si fonda su due pilastri:

- *Pillar One*, il quale tendente a superare il vincolo dell'esistenza fisica (leggi sulla stabile organizzazione) per accedere alla tassazione di redditi prodotti in paesi diversi da quello di residenza ma è limitato a imprese di grandissima dimensione (ricavi mondiali annui superiori a 20 miliardi di euro);
- *Pillar Two*, volto ad introdurre una tassazione minima del 15% in ciascun paese in cui si svolge un'attività imprenditoriale, introducendo così la *Global Minimum Tax*.

Come già accennato all'inizio di questo paragrafo, il processo di riforma delle regole fiscali internazionali è stato avviato con l'iniziativa intrapresa nel 2013 dall'OCSE e dai Paesi appartenenti al G20 nell'ambito del cosiddetto progetto BEPS, concepito per colmare le principali lacune presenti nelle normative interne ed internazionali ed eliminare le asimmetrie generate dall'interazione dei singoli ordinamenti tributari.
La globalizzazione e la digitalizzazione dell'economia, con la capacità delle imprese multinazionali di modificare rapidamente il proprio modello di business, hanno reso necessario rivedere le regole di imposizione internazionale per allocare in maniera adeguata i diritti di imposizione dei profitti delle imprese digitali e prevenire erosione delle basi imponibili e spostamento degli utili nelle giurisdizioni a bassa imposizione. Il primo passo politico significativo in merito si è avuto al Vertice dei Leader del G20 di Osaka del 28-29 giugno 2019, in occasione del quale è stato approvato un Programma di lavoro, articolato su due Pilastri di riforma della tassazione internazionale, elaborato dal Quadro Inclusivo sul BEPS1 (*Inclusive Framework on* BEPS). Il Programma aveva l'obiettivo di raggiungere una soluzione globalmente condivisa sulla revisione delle regole internazionali di tassazione.
La riforma si è articolata su due Pilastri ed ha previsto due distinti ambiti di intervento:

- l'*Inclusive Framework on* BEPS ossia l'organismo composto dai Paesi (attualmente 141) che hanno aderito al progetto OCSE/G20 BEPS e si sono impegnati alla sua implementazione;

- *Pillar* 1: revisione delle regole di allocazione dei profitti delle imprese multinazionali più grandi e profittevoli;
- *Pillar* 2: regole volte a introdurre una tassazione minima effettiva delle grandi imprese multinazionali a livello globale.

Il *Pillar* 2, introduce un sistema coordinato di regole sull'erosione globale della base imponibile sviluppato dall'OCSE per fronteggiare le sfide fiscali dell'economia digitale. Le regole sono rivolte ai gruppi multinazionali con ricavi complessivi pari o superiori a 750 milioni di euro e sono finalizzate ad assicurare che tali gruppi siano soggetti ad un livello impositivo minimo di almeno il 15 per cento in relazione ai redditi prodotti in ogni Paese in cui operano.

L'obiettivo delle regole GloBE è quello di assicurare un livello di parità concorrenziale tra imprese a livello globale, fermare la corsa al ribasso delle aliquote d'imposta e promuovere efficienti decisioni di investimento e localizzazione delle attività d'impresa. Le regole sull'imposizione integrativa sono state definite nell'ambito dell'accordo internazionale raggiunto a livello OCSE/G20 ad ottobre 2021.

Ricordiamo che, a seguito di tale accordo, è stato pubblicato il documento OCSE (2021) «*Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules* (Pillar Two): *Inclusive Framework on* BEPS, OECD, *Paris*» (cd. "*Model rules*" o "GloBE *rules*")[193], approvato il 14 dicembre 2021 dall'*Inclusive Framework*, cui hanno aderito anche gli Stati Membri dell'UE. Le regole prevedono l'applicazione di un'imposizione integrativa (c.d. *Top-Up Tax*) dovuta nel caso in cui l'aliquota effettiva (*Effective Tax rate* – ETR) calcolata per ciascun Paese secondo le regole comuni sia inferiore al 15 per cento, fino a raggiungere tale livello. L'ETR è pari al rapporto tra le imposte pagate (con aggiustamenti) e l'utile contabile (con aggiustamenti). Tanto il calcolo dell'aliquota effettiva applicata che dell'imposta integrativa avvengono su base giurisdizionale.

Il meccanismo di funzionamento dell'imposta integrativa poggia su due regole interconnesse, una regola primaria (c.d. *Income Inclusion Rule* - IIR), applicata a livello della capogruppo (o partecipante) in relazione alle controllate (o partecipate) che

[193] Per maggiori dettagli, si veda il documento OECD, "*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global AntiBase Erosion Model Rules* (*Pillar Two*)", *OECD Publishing*, Parigi, 2022, pp. 72-74.

subiscono una bassa imposizione e una regola secondaria (*Undertaxed Profits Rule* - UTPR), che si attiva laddove la regola primaria non sia stata applicata e opera a livello delle imprese del gruppo multinazionale localizzate in Paesi che adottano le regole GloBE con riferimento alle imprese del gruppo che registrano un livello di imposizione effettiva inferiore al 15 per cento.

In aggiunta a ciò, viene prevista la facoltà di introdurre una disposizione interna (c.d. "*Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax*") secondo cui la tassazione integrativa è applicata alle imprese del gruppo situate nel Paese in cui si verifica una sotto-imposizione, fino al raggiungimento dell'aliquota minima effettiva del 15 per cento. Questa facoltà è finalizzata a consentire che l'imposizione integrativa sia riscossa nel Paese in cui si è verificato un basso livello d'imposizione, evitando che tutta l'imposta sia prelevata nel Paese di localizzazione della partecipante diretta o indiretta. In tal caso, la partecipante che applica *l'Income Inclusion Rule* sarà obbligata a tenere conto dell'applicazione di questa imposta nazionale ai fini del calcolo dell'imposizione integrativa dovuta.

Sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea L 328/2022 del 22 dicembre 2022 è stata pubblicata la Direttiva del Consiglio n. 2022/2523/UE, che mira a implementare nell'Unione il sistema di regole sviluppato nell'ambito del *Pillar* 2 tenendo conto delle specificità del diritto dell'UE e del mercato unico.

Poiché viene attuata una strategia già concordata a livello internazionale per garantire una tassazione effettiva minima dei grandi gruppi multinazionali, la progettazione della suddetta Direttiva è stata fortemente vincolata dagli esiti dei lavori sul *Pillar* 2. La Direttiva, infatti, ricalca sostanzialmente le *Model Rules* pubblicate dall'OCSE salvo introdurre alcune disposizioni necessarie a garantire la conformità delle nuove regole con i Trattati UE e con la giurisprudenza della Corte di Giustizia. Le principali differenze della Direttiva n. 2022/2523/UE, rispetto alle *Model Rules*, consistono:

i. nell'estendere la disciplina ai gruppi nazionali di imprese con fatturato globale almeno pari a 750 milioni di euro;
ii. nell'assoggettare ad imposizione integrativa tutte le imprese localizzate in uno Stato membro a bassa imposizione, incluse le controllanti capogruppo che applicano l'imposta minima integrativa.

Al fine di dare attuazione alla Direttiva 2022/2523/UE, dopo un periodo di consultazione pubblica, in Italia è stato approvato il D.lgs. n. 209 del 27 dicembre 2023 rubricato "attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale" pubblicato nella GU Serie Generale n. 301 del 28 dicembre 2023, recante la normativa nazionale volta al recepimento di tale disciplina entro il 31 dicembre 2023.
Il livello impositivo minimo dei gruppi prevede un'imposizione integrativa prelevata, in Italia, attraverso i seguenti passaggi:

- **l'imposta minima integrativa**, dovuta dalle società controllanti, tipicamente la capogruppo o entità controllante di ultimo livello di un gruppo multinazionale o di un gruppo nazionale, in relazione alle entità, appartenenti al gruppo, che scontano una tassazione inferiore al 15% per cento nel Paese in cui sono localizzate
- **l'imposta minima suppletiva**, dovuta da una o più imprese del gruppo multinazionale localizzate in Italia, in relazione a quelle imprese del gruppo che sono localizzate in Paesi a bassa imposizione quando non è stata applicata, in tutto o in parte, l'imposta minima integrativa equivalente in altri Paesi
- **l'imposta minima nazionale**, dovuta in relazione a tutte le imprese di un gruppo multinazionale o nazionale soggette a una bassa imposizione localizzate in Italia.

Il D.lgs. 209/2023 si articola su cinquantatré articoli, ordinati in nove Capi che rispecchiano l'ordine logico della suddetta Direttiva: Capo I (Disposizioni generali), Capo II (Imposta minima integrativa, imposta minima suppletiva e imposta minima nazionale), Capo III (Determinazione del reddito o perdita rilevante), Capo IV (Calcolo delle imposte rilevanti rettificate), Capo V (Calcolo dell'aliquota di imposizione effettiva e dell'imposizione integrativa), Capo VI (Operazioni di riorganizzazione e società holding), Capo VII (Regimi di neutralità fiscale e imposizione delle distribuzioni), Capo VIII (Disposizioni amministrative), e Capo IX (Disposizioni transitorie e finali).
Il testo è corredato da due allegati che includono la terminologia e le disposizioni transitorie. Il testo rinvia alle fonti internazionali per l'interpretazione della normativa per assicurare un approccio comune e armonizzato a livello internazionale.
Il requisito soggettivo è disciplinato dall'art. 10 del D. lgs. 209/2023 e si applica ai gruppi multinazionali o nazionali di imprese che, in almeno due dei quattro esercizi precedenti a

quello considerato, consuntivino ricavi annui pari o superiori a 750 milioni di euro, calcolati in base al bilancio consolidato della controllante capogruppo. All' art. 11 del D.lgs. 209/2023 vengono esclusi alcuni soggetti, ossia: entità statali, organizzazioni internazionali, organizzazioni senza scopo di lucro, fondi pensione, entità di investimento e veicoli di investimento immobiliare.

Il requisito oggettivo viene invece disciplinato dagli artt. 8-60 del D.lgs. 209/2023, i quali deliberano che per garantire un livello impositivo minimo dei gruppi multinazionali o nazionali su larga scala, deve essere prevista un'imposizione integrativa che si articola su tre imposte:

1) l'imposta minima integrativa che è in capo alle società controllanti localizzate in Italia, la capogruppo o entità controllante di ultimo livello di un gruppo multinazionale o di un gruppo nazionale, che detengano direttamente o indirettamente partecipazioni in imprese, appartenenti al gruppo, soggette ad una tassazione inferiore al 15% per cento nel Paese in cui sono localizzate (art. 13 D.lgs. 209/2023);
2) l'imposta minima suppletiva che è dovuta da una o più imprese del gruppo multinazionale localizzate in Italia per quelle imprese del gruppo soggette ad una bassa imposizione quando non sia stata applicata l'imposta minima integrativa equivalente in altri Paesi.

Quindi qualora la capogruppo:

- sia localizzata in un Paese terzo che non applica una imposta minima integrativa equivalente oppure;
- si configuri come un'entità esclusa;
- tutte le imprese localizzate nel territorio italiano sono tra loro solidalmente e congiuntamente responsabili per il pagamento, a titolo di imposta minima suppletiva, di un importo pari all'imposizione integrativa attribuita (art. 19 D.lgs. 209/2023);

3) l'imposta minima nazionale, si calcola in relazione a tutte le imprese di un gruppo multinazionale o nazionale soggette ad una tassazione effettiva inferiore al 15% localizzate in Italia (art. 18 D.lgs. 209/2023).

Per verificare il rispetto dell'aliquota del 15% bisogna calcolare l'aliquota di imposizione effettiva (*Effective Tax Rate* o ETR) del gruppo multinazionale o nazionale. L'ETR deve essere calcolato per ciascun Paese in cui opera il gruppo, confrontando le imposte rilevanti rettificate e il risultato rilevante di ciascuna entità. Quest'ultima è pari alla somma algebrica delle basi imponibili di tutte le imprese del gruppo localizzate in quel Paese (c.d. *Net Globe Income*) meno la remunerazione ordinaria (fissata al 5 per cento a regime) di due fattori produttivi: il valore contabile netto dei beni tangibili non destinati alla vendita e il valore dei salari dei dipendenti (c.d. *Substance-based Income Exclusion*). Una quarta disposizione transitoria fissa percentuali di remunerazione significativamente più alte in fase di prima applicazione del *Pillar* 2 e via via decrescenti per il decennio 2023-2032 sia per i beni tangibili (dall'8 per cento nel 2023 al 5,4 per cento nel 2032) sia per i salari (dal 10 per cento nel 2023 al 5,8 per cento nel 2032).

In merito al secondo elemento del calcolo dell'ETR[194], ovvero al valore dei salari dei dipendenti, occorre evidenziare che i crediti d'imposta incidono negativamente sul valore dell'aliquota d'imposizione effettiva (ETR) applicata dal gruppo multinazionale in quanto riducono il numeratore del rapporto (ossia le imposte rilevanti rettificate) e, dunque, aumenta la possibilità che una imposizione integrativa (*Top-Up Tax*) sia dovuta. Tuttavia, nella redazione delle nuove regole si è voluto evitare che alcuni crediti d'imposta fossero trattati in maniera meno favorevole dei contributi pubblici. Infatti, i contributi incidono sull'ETR aumentando il denominatore del rapporto (ossia il risultato contabile con aggiustamenti) senza incidere sul numeratore e generando un impatto meno negativo sull'ETR rispetto ai crediti d'imposta. Per tale ragione, ai fini del calcolo dell'ETR, sono stati equiparati ai contributi pubblici quei crediti d'imposta concepiti per essere rimborsati in contanti o con strumenti equivalenti al contante entro quattro anni dalla data in cui sono soddisfatte le condizioni per fruire del credito (cd. *Qualified refundable tax credit*). Tale circostanza se, da un lato, consente agli Stati di assicurare incentivi fiscali alle imprese domestiche facenti parte di un gruppo multinazionale, dall'altro induce a prestare maggiore attenzione ai meccanismi di determinazione e fruizione di tali incentivi (ad es. crediti d'imposta recuperabili in quattro anni rispetto alla previsione di maggiori deduzioni).

[194] L'ETR non viene determinato per le giurisdizioni che, in un anno fiscale, presentano una GloBE *Loss*, si veda il Commentario, pag. 115.

Sia le imposte rilevanti rettificate che il risultato rilevante devono essere calcolati apportando le variazioni in aumento ed in diminuzione definite dalla norma al risultato contabile netto dell'esercizio (prima delle rettifiche di consolidamento). Se l'ETR per singola giurisdizione fosse inferiore al 15%, il gruppo multinazionale sarebbe tenuto ad integrare l'imposta.

L'art. 37 D.lgs. 209/2023, stabilisce una deroga all'applicazione l'imposizione integrativa dovuta dalle imprese localizzate in un Pease sia pari a zero per un dato esercizio se, per tale esercizio:

- i ricavi rilevanti medi di tutte le imprese localizzate in tale Paese sono inferiori a 10 milioni di euro;
- il reddito rilevante medio di tutte le imprese in detto Paese è una perdita o è un reddito inferiore a 1 milione di euro.

L'art. 39, D.lgs. 209/2023, prevede inoltre ulteriori regimi semplificati, tra i quali troviamo i *Safe Harbour* transitori, che sono finalizzati a semplificare la *tax compliance* per giurisdizioni che emergono in base ai dati rilevanti specificati dall'accordo come a basso rischio mentre per le altre giurisdizioni che non vi rientrano rimane tutta la complessità relativa calcoli di dettaglio: il cosiddetto *Safe Harbor* transitorio per il *reporting country-by-country* (CbCR) che esclude temporaneamente le multinazionali che operano in giurisdizioni a basso rischio dall'introduzione di una tassa aggiuntiva e il *Safe Harbor* permanente per i calcoli semplificati che consente permanentemente a una multinazionale di ridurre il numero di calcoli complessi richiesti e di eseguire, invece, calcoli semplificati.
Il 18 dicembre 2023, l'OCSE ha pubblicato la terza tranche di *Administrative Guidance on the GloBE Rules of Pillar Two* nell'ambito BEPS 2 che contiene sei sezioni: le sezioni 1 e 2 si concentrano appunto sul *Safe Harbor* transitorio CbCR, mentre le sezioni da 3 a 6 si concentrano su vari altri aspetti delle Regole GloBE. Le rettifiche contabili dei prezzi di acquisto nei rendiconti finanziari qualificati chiariscono quando le rettifiche contabili dei prezzi di acquisto devono essere e non devono essere escluse dal *report* qualificato *country-by-country* (CbC) di un gruppo multinazionale. Ulteriori linee guida sul *Safe Harbor* transitorio CbCR, l'AG:

- affronta una serie di questioni tecniche, tra cui la definizione di rendiconti finanziari qualificati, il calcolo ETR semplificato e l'importo SBIE per il *test* di *routine* dei profitti e
- introduce nuove regole per contrastare le preoccupazioni sugli accordi di arbitraggio ibridi.

Nella *Guidance* vengono poi forniti orientamenti amministrativi in merito all'applicazione delle GloBE *rules*:

- vengono date ulteriori indicazioni sulla definizione dei ricavi ai fini della soglia di ricavi consolidati di 750 milioni di euro; e
- vengono date istruzioni in merito al trattamento dei disallineamenti tra gli anni fiscali dell'entità controllante e delle entità costitutive (CE) e tra gli anni fiscali della controllante e gli anni fiscali delle Entità.

Ulteriori linee guida amministrative sull'allocazione delle imposte miste CFC affrontano l'applicazione delle regole temporanee di allocazione fiscale CFC in vari scenari in cui un gruppo multinazionale non è tenuto a calcolare l'ETR giurisdizionale secondo le regole GloBE complete rispetto alle giurisdizioni idonee per l'ETR giurisdizionale *Safe Harbor* transitorio CbCR nell'ambito del *test* ETR semplificato.
Le scadenze transitorie per la presentazione per i gruppi multinazionali con anni fiscali di rendicontazione brevi garantiscono che i gruppi con anni fiscali brevi (inferiori a 12 mesi) che operano in giurisdizioni che adottano le regole GloBE nel 2024 non saranno tenuti a presentare una dichiarazione informativa globale fino al 30 giugno 2026.
Infine nella sezione 6 è previsto il calcolo semplificato *Safe Harbor* per le entità costitutive non materiali (NMCE) che consente appunto l'uso di metodi di calcolo semplificati per calcolare le entrate, i profitti e le imposte coperte per le NMCE nell'ambito del calcolo semplificato *Safe Harbour* (simile al *Safe Harbour* transitorio CbCR).
Per quanto riguarda le deroghe e i regimi semplificati nell'ordinamento italiani il MEF, ai sensi dell'art. 39 del D.lgs. 209/2023, ha emanato il Decreto 20 maggio 2024 con le disposizioni di attuazione dei regimi transitori semplificati: i cosiddetti *transitional Safe Harbours*. Come descritto in precedenza si tratta di regimi opzionali di carattere

temporaneo che sono stati previsti al fine di limitare gli oneri amministrativi e di conformità sia per i Grandi Gruppi sia per le Amministrazioni Finanziarie.
Ai sensi dell'art 2, l'imposizione integrativa dovuta in un esercizio ricompreso nel Periodo Rilevante da un gruppo multinazionale in relazione ad un Paese, o da un gruppo nazionale in relazione allo Stato italiano, è assunta pari a zero se in relazione a tale esercizio e a tale Paese il gruppo soddisfa, alternativamente:

- il requisito *de minimis* transitorio di cui all'art. 3;
- il requisito dell'Aliquota di Imposizione Effettiva Semplificata di cui all'art. 4;
- il requisito del profitto ordinario di cui all'art. 5. Ai fini del periodo precedente, i dati rilevanti di una impresa o entità del gruppo multinazionale o nazionale sono quelli riportati nel medesimo Rendiconto Finanziario Qualificato.

Il comma 1 si applica in via autonoma a ciascuna entità a controllo congiunto o a ciascun gruppo a controllo congiunto sulla base degli importi rilevati nei rispettivi rendiconti finanziari qualificati.
L'imposizione integrativa si assume pari a zero, ai sensi del comma 1, anche in relazione alle imprese partecipate in misura minoritaria ed alle imprese detenute per la vendita localizzate in un Paese quando il gruppo multinazionale o nazionale rispetta, in tale Paese, almeno uno dei requisiti di cui al comma 1 ed effettua la relativa opzione.

La disciplina dei gruppi viene prevista dall'art. 51 del D.lgs. 209/25023, il quale dispone l'obbligo di effettuare una comunicazione, detta "comunicazione rilevante" che includa i dati identificativi delle imprese appartenenti al gruppo, la struttura del gruppo, le informazioni necessarie per il calcolo dell'ETR per Paese, l'importo dell'imposta integrativa per ciascun membro di un gruppo a controllo congiunto, l'allocazione dell'imposta minima integrativa e dell'imposta minima suppletiva in relazione a ciascun Paese e l'elenco delle opzioni esercitate e revocate nell'esercizio; ogni impresa localizzata nel territorio dello Stato italiano o un'entità trasparente costituita secondo le leggi dello Stato è tenuta a presentare la predetta comunicazione. Viene inoltre previsto all'art. 53, D.lgs. 209/2023 anche l'obbligo di presentare una dichiarazione annuale relativa all'imposizione integrativa concernente le tre tipologie di imposte (integrativa, supplettiva e minima nazionale). La dichiarazione deve essere presentata negli stessi termini previsti per la comunicazione e l'imposta verrà corrisposta in due rate. Il

versamento della prima rata, pari al 90% dell'importo dovuto, è effettuato entro l'undicesimo mese successivo all'ultimo giorno dell'esercizio al quale le imposte si riferiscono; mentre, il versamento saldo deve essere corrisposto entro l'ultimo giorno del mese successivo alla data di presentazione della dichiarazione.

In virtù dell'art. 60 del D.lgs. 209/2023 la norma entra in vigore dagli esercizi che decorrono a partire dal 31 dicembre 2023. L'imposta minima suppletiva si applica invece dagli esercizi che decorrono a partire dal 31 dicembre 2024.
Continuando con quanto appena detto il 9 luglio 2024 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto del 1° luglio 2024 recante le disposizioni attuative dell'imposta minima nazionale prevista dall'articolo 18 del D.lgs. 209/2023, relativo all'accordo OCSE sulla tassazione minima delle imprese multinazionali a livello globale ai sensi della Direttiva 2022/2523/UE, Direttiva *Pillar* 2. Il legislatore italiano ha scelto la facoltà di imporre l'eventuale *Top-up Tax* per le entità a bassa imposizione localizzate in Italia in via prioritaria rispetto alla *Top-up Tax* che sarebbe dovuta se si applicassero l'imposta minima integrativa (IIR) e l'imposta minima suppletiva (UTPR).
L'imposta minima nazionale viene quindi detratta dall'imposizione integrativa complessivamente dovuta in Italia e costituisce Porto Sicuro, consentendo ai gruppi che la utilizzano di considerare l'importo pagato a titolo di imposta minima nazionale pari all'imposizione integrativa dovuta in Italia.
L'imposta minima nazionale si applica alle imprese e alle entità a controllo congiunto localizzate in Italia ed alle entità apolidi costituite in base alle leggi italiane che fanno parte di gruppi multinazionali o nazionali aventi ricavi consolidati annui pari o superiori a 750 milioni di euro risultanti dal bilancio consolidato della controllante capogruppo, in almeno due dei quattro esercizi immediatamente precedenti a quello considerato ed è dovuta dal gruppo quando l'aliquota di imposizione effettiva (ETR), in un determinato esercizio risulti inferiore all'aliquota minima d'imposta, stabilita nella misura del 15%. L'imposta viene calcolata nell'esercizio indipendentemente dalla quota di partecipazione detenuta in tali soggetti da parte di qualsiasi controllante (UPE, IPE e POPE) del gruppo multinazionale o nazionale ed è il prodotto tra il profitto eccedente relativo ai soggetti passivi e l'aliquota d'imposizione integrativa, maggiorato dell'imposizione integrativa addizionale relativa, come prevista dall'articolo 36 del D.lgs. 209/2023. L'aliquota d'imposizione integrativa, il profitto eccedente e l'imposta minima nazionale si

determinano, in ciascun esercizio, per tutte le imprese del gruppo localizzate nel territorio dello Stato italiano separatamente per ciascuna entità a controllo congiunto. L'art. 10 del Decreto definisce gli obblighi e le responsabilità per il versamento dell'imposta minima nazionale, tale imposta si applica a partire dagli esercizi che decorrono dal 31 dicembre 2023.

A conclusione di questo paragrafo, la norma a regime avrà importanti effetti sulla riorganizzazione societaria delle multinazionali e sul gettito fiscale generato all'interno dell'Unione Europea. A livello aziendale il secondo pilastro avrà inoltre un impatto pervasivo sul modello operativo finanziario di un'organizzazione, richiedendo il coinvolgimento precoce delle parti interessate e un'allocazione sostanziale di *budget* e risorse per affrontare la moltitudine di sfide. Le organizzazioni devono chiedersi se i loro attuali modelli di dati, sistemi, tecnologie e processi possono supportare i requisiti introdotti da questo nuovo quadro fiscale internazionale. Occorrerà determinare come accedere ai dati finanziari necessari per conformarsi, identificare le lacune nei dati necessari per il reporting e rivalutare le operazioni alla luce delle modifiche legislative previste in molti paesi.

Conclusione

Nel corso di questa tesi abbiamo approfondito il regime della *cooperative compliance* nel contesto italiano e quello che è stato il suo sviluppo normativo, mettendo in luce come questo approccio collaborativo tra contribuente e Amministrazione finanziaria miri a una gestione più efficacie del rischio fiscale e a una maggiore certezza del diritto. L'introduzione del regime col Decreto legislativo n. 28 del 16 marzo 2015, seguito dalle successive modifiche e ampliamenti, ha segnato un significativo passo in avanti verso un sistema fiscale basato sulla trasparenza e sulla fiducia dei soggetti coinvolti. L'intento del legislatore è chiaramente quello di ridurre l'incertezza fiscale e il contenzioso attraverso la promozione di una gestione più equilibrata e prevedibile delle questioni fiscali.
Abbiamo inoltre esaminato come la più recente Legge delega n. 111 del 9 agosto 2023 e il successivo Decreto legislativo n. 220 del 30 dicembre 2023, abbiano ulteriormente potenziato le misure di *cooperative compliance* e riformato il sistema del processo tributario, attraverso l'introduzione di nuove norme per la prova e l'accesso ai documenti. Tali modifiche rappresentano un tentativo di bilanciare l'efficacia dell'amministrazione fiscale con i diritti dei contribuenti, promuovendo un modello di interazione collaborativa che risponde alle sfide fiscali contemporanee.

Nel secondo capitolo è stato trattato il concetto di *risk management*, essenziale per la sostenibilità e la resilienza delle imprese. L'importanza di un approccio sistematico e integrato alla gestione del rischio è sottolineato sia del Decreto legislativo 231 del 8 giugno 2001 che dal modello ISO 31000:2010, i quali comprendono nelle loro modalità attuative la *Corporate Tax Governance* e il *Tax Control Framework* (TCF), strumenti cruciali non solo per garantire la conformità e prevenire le responsabilità legali, ma anche per promuovere una cultura aziendale responsabile e sostenibile.

Infine nel terzo capitolo abbiamo esaminato il concetto di *Cooperative Tax Compliance* a livello globale, attraverso il confronto dei vari modelli adottati nel Regno Unito, negli Stati Uniti d'America , in Francia e nei Paesi Bassi. Come abbiamo avuto modo di vedere ogni paese ha sviluppato approcci distintivi per promuovere la cooperazione fiscale e la trasparenza, evidenziando la crescente importanza di tali pratiche nella gestione delle relazioni fiscali internazionali. Inoltre l'analisi della disciplina delle *Controlled Foreign*

Companies e del *Pillar* 2 ha messo in luce come lo normative internazionali e le recenti riforme, come il Decreto legislativo n. 209 del 27 dicembre 2023, rispondano all'esigenza di contenere l'erosione della base imponibile e garantire una tassazione equa.

In conclusione la gestione integrata del rischio e l'adozione di modelli di *cooperative compliance* sono diventate imprescindibili non solo per evitare conseguenze legali e reputazionali, ma anche per favorire un ambiente fiscale più giusto e trasparente. Le varie riforme normative e le pratiche globali offrono un quadro in evoluzione che riflette un impegno crescente verso la cooperazione e la sostenibilità fiscale. La sfida futura sarà quella di continuare a innovare e adattarsi per rispondere alle esigenze di un contesto fiscale sempre più complesso e interconnesso.

Bibliografia

A. Baduino, U. B., 2011. "I modelli di organizzazione, gestione e controllo ex D.lgs. 231/2001". *Il Sole 24 Ore.*

Arnold, B. J., 2022. "An investigation into the interaction of CFC Rules and the OECD Pillar Two Global Minimum Tax". *Bulletin for International Taxation*.

Basilavecchia, M., 2011. *"Perplessità sul tutoraggio dei soggetti non residenti".* s.l.:Corriere Tributario.

Basilavecchia, M., 2024. "Accertamento conforme alla capacità contributiva". *Il Sole 24 Ore,* pp. 11-12.

Bertini, U., 1987. *"L'introduzione allo studio dei rischi dell'economia aziendale".* Milano: Giuffrè.

C. Cassan, A. L., 2021. *"Partenariat fiscal : quels avantages pour les entreprises ?",* s.l.: Pwc Société d'Avocats.

Carpentieri, C., 2015. "Riforma fiscale: da una delega equilibrata a un'attuazione parziale orientata alle grandi imprese". *Corriere Tributario*, 14 dicembre, p. 4599.

Carpentieri, L., 2008. *"L'ordinamento tributario tra abuso ed incertezza del diritto".* s.l.:Rivista Diritto Tributario.

Cipolla, G. M., 2005. *"La prova tra procedimento e processo tributario".* Padova: Cedam.

Coase, R. H., 1960. "The problem of social cost". *Journal of Law and Economics,* Volume 3, pp. 1-44.

Commercialisti, F. n. d., 2017. *"Crisi d'impresa e insolvenza nella prospettiva aziendale e giuridica alla luce delle riforme in itinere",* s.l.: s.n.

Contabili, C. N. d. D. C. e. d. E., 2023. *"Assetti organizzativi, amministrativi e contabili: check list operative".* s.l., s.n.

F. Colavita, D. T., 2024. "Gli adeguati assetti contabili". *Il sole 24 Ore,* p. 7.

Ferrandina, A., 2023. *"Business Plan: Casi pratici".* VI a cura di Milano: Ipsoa Wolters Kluwer.

Ferroni, B., 2016. "Il Tax control Framework nel regime di Adempimento collaborativo". *Il Fisco*.

G. Espa, M. M. D., 2015. *"Un'indagine sugli oneri da adempimenti amministrativi per le imprese italiane".* Trento: Confcommercio.

Gervasio, D., 2016. *“Il modello ERM nell’ambito del D.lgs. 231/01 come leva per il miglioramento della governance aziendale. Evidenze di un’analisi integrata”, in “Il governo aziendale tra tradizione e innovazione”.* Milano: FrancoAngeli.

Irrera, M., 2016. *"Adeguati assetti e modelli organizzativi".* Bologna: Zanichelli.

Lugaric, T. R., 2019. "The cooperative compliance model in taxation: what is the future?". *International Journal of Public Law and Policy*, 29 gennaio.

M. Garavoglia, S. C., 2012. *“La prevenzione del reato di riciclaggio”,* Brescia: Rivista 231.

Meruzzi, G., 2016. *“L’adeguatezza degli assetti”.* Milano: Zanichelli.

Mingardi, A., 2012. "I pescatori salva-aragoste". *Il Sole 24 Ore.*

Montalenti, P., 2017. *“Impresa, Società di capitali, mercati finanziari”.* Torino: Giappichelli.

OECD Organisation for Economic Co-operation and Develop, 2008. *"Study into the Role of Tax Intermediaries".* s.l.:OECD Publishing.

OECD, 2013. *"Cooperative compliance: a Framework from enhanced relationship to cooperative compliance".* s.l.:OECD publishing.

OECD, 2022. *“Should CFC Regimes Grant A Tax Credit for Qualified Domestic Minimum Top-Up Taxes?”,* Parigi: OECD Publishing.

Pistolesi, F., 2023. *“Le riforme mancate in Italia: ragioni e senso di anni di promesse deluse”,* Milano: Giuffrè.

Romano, L., 2024. “Riforma fiscale 7 – Compliance d’azienda e Adempimento collaborativo”. *Il Sole 24 Ore.*

Salanitro, G., 2016. *"Profili giuridici dell'Adempimento collaborativo tra la tutela dell'affidamento ed il risarcimento del danno".* s.l.:Rivista diritto tributario.

Salvini, L., 2024. “Diritto di accesso agli atti ricondotto ad alternativa”. *Il Sole 24 Ore,* p. 14.

Severino, P., 2022. “Fiscalità e competitività ai tempi del PNRR”. *Rassegna Tributaria*.

Stefani, L. D., 2023. "Guida alla riforma fiscale". *Il Sole 24 Ore,* p. 153.

Tesauro, F., 2024. *"Manuale del processo tributario".* Torino: Giappichelli.

Trevisani, A., 2015. “Regime forfetario: perché e dove è necessario un intervento legislativo”. *Corriere Tributario*, p. 4605.

Tundo, F., 2007. *"Le nuove prove in appello. I rapporti tra l'art. 345 C.P.C. e l'art. 58 del D.lgs. n. 546 del 1992"*. Piacenza: La Tribuna.

Wardell, H., 2022. "Should CFC Regimes Grant A Tax Credit for Qualified Domestic Minimum Top-Up Taxes?". *Tax Notes International*, 27 giugno.