



Corso di Laurea in Giurisprudenza
Cattedra di Diritto Tributario

La Cooperative Compliance

RELATORE

Chiar.ma Prof.

Livia Salvini

CORRELATORE

Chiar.mo Prof.

Federico Rasi

CANDIDATO

Michele Maria Rossi

Matricola 157683

Anno Accademico 2023/2024

INDICE

INTRODUZIONE.....	1
-------------------	---

CAPITOLO I

DALL'AUTORITÀ ALL'ADESIONE: IL CAMMINO VERSO LA *COMPLIANCE*

1. INTRODUZIONE.....	9
2. AUTORITÀ E CONSENSO: UN ACCORDO È PIÙ EFFICACE DI UN'IMPOSIZIONE?.....	11
2.1. La Tax morale.....	17
3. IL RAPPORTO FRA FISCO E CONTRIBUENTE PRIMA DEL 2015.....	23
4. GLI ISTITUTI DI <i>COMPLIANCE</i> ITALIANI ANTECEDENTI ALL'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO.....	32
4.1. La Dichiarazione.....	33
4.2. Il ravvedimento operoso.....	37
4.3. Le lettere di <i>compliance</i>	40
4.4. Dal <i>ruling</i> internazionale agli accordi preventivi.....	41
4.5. L'interpello sui nuovi investimenti.....	48
4.6. Il problema degli aiuti di stato.....	55
5. I RAPPORTI DELL'OCSE.....	56
5.1. <i>Studies into the Role of Tax Intermediaries</i> (2008).....	57
5.2. <i>Guidelines for Multinational Enterprises</i> (2011).....	59
5.3. <i>Co-operative Compliance. A framework From enhanced relationship to co- operative compliance</i> (2013).....	59
5.4. <i>Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks</i> (2016).....	61
6. IL PROGETTO PILOTA.....	62

CAPITOLO II

L'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

1. PANORAMICA.....	65
2. LA DISCIPLINA ORIGINARIA DEL D.LGS. 128/2015.....	68
2.1. I punti critici.....	70
3. LA LEGGE DELEGA 111/2023 E IL DECRETO ATTUATIVO 30 DICEMBRE 2023, N. 221.....	72
3.1. La legge delega 111/2023.....	72
3.2. Il decreto attuativo 30 dicembre 2023, n.221.....	74
4. L'ACCESSO AL REGIME. I REQUISITI E IL NUOVO TCF.....	75
4.1. Requisiti soggettivi.....	76
4.2. Requisiti oggettivi.....	80
4.3. Approfondimento: il TCF e il <i>Tax Risk Assessment</i>	84
4.4. I soggetti abilitati alla certificazione del TCF.....	86
5. I DUBBI DI COSTITUZIONALITÀ.....	89
6. IL NUOVO RAPPORTO FRA FISCO E CONTRIBUENTE. I DIRITTI E DOVERI RECIPROCI TRA FISCO E CONTRIBUENTE IL NUOVO CODICE DI CONDOTTA.....	92
6.1. Il potenziamento del contraddittorio.....	98
7. LA PROCEDURA ABBREVIATA DI INTERPELLO PREVENTIVO.....	99
8. IL MECCANISMO PREMIALE.....	101
8.1. Riduzione dei termini di decadenza dell'accertamento.....	108
8.2. Il nuovo ravvedimento operoso.....	109
9. LA GUARDIA DI FINANZA.....	110
10. ESCLUSIONE DAL REGIME.....	111
11. IL NUOVO ISTITUTO EX ART. 7-BIS (c.d. TCF semplificato).....	112
11.1. Estensione del regime alle PMI.....	114
12. CONFRONTO FRA IL TCF E IL MODELLO D.LGS. 231/2001.....	116
12.1. D.lgs. 128/2015 e d.lgs. 231/2001, fra alternative e complementarietà.....	117
13. CONCLUSIONI.....	123

CAPITOLO III

TAX GOVERNANCE E TAX RISK MANAGEMENT

1. PANORAMICA.....	127
2. LA <i>CORPORATE GOVERNANCE</i>	128
2.1. Le <i>Best practices</i>	133
2.2. La <i>Tax Governance</i> : una definizione.....	136
3. IL RISCHIO E IL <i>TAX RISK MANAGEMENT</i>	138
3.1. Il rischio fiscale.....	140
3.1.1. Tipologia di rischi.....	141
3.2. Principi di <i>tax risk management</i>	143
4. IL RAPPORTO FRA <i>TAX GOVERNANCE</i> , <i>TAX RISK MANAGEMENT</i> E ADEMPIMENTO COLLABORATIVO.....	146
4.1. La <i>compliance</i> integrata.....	148
4.2. Certificazione e codice di condotta: <i>best practices</i> ?.....	151
4.3. Il punto sulla certificazione del TCF.....	154
4.4. <i>Tax Control Framework</i> : le linee guida per la redazione del documento che disciplina il sistema di rilevazione misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, il c.d. <i>Tax Compliance Model</i> (TCM), e per la certificazione del sistema.....	163
4.4.1. I c.d. <i>building blocks</i>	164
4.4.2. L'integrazione.....	166
5. Il rapporto fra <i>tax avoidance</i> , <i>tax planning</i> , e <i>tax compliance</i>	168

CAPITOLO IV

LA COOPERATIVE COMPLIANCE: ANALISI DI UN MODELLO FISCALE INTERNAZIONALE

1. UNA VISIONE D'INSISME.....	174
2. LE DIVERSE ESPERIENZE DI <i>COOPERATIVE COMPLIANCE</i>	177
2.1. L'esperienza di <i>cooperative compliance</i> nei Paesi Bassi.....	178
2.2. L'esperienza di <i>cooperative compliance</i> nel Regno Unito.....	181
2.3. L'esperienza di <i>cooperative compliance</i> in Australia.....	184
2.4. L'esperienza di <i>cooperative compliance</i> negli USA.....	187
3. LA <i>COOPERATIVE COMPLIANCE</i> NEGLI ALTRI PAESI.....	191
4. I NUOVI OBBIETTIVI.....	195
4.1. L'ICAP.....	196
4.2. Il progetto ETACA.....	200
 CONCLUSIONI	 204
BIBLIOGRAFIA	207

INTRODUZIONE

L'evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente ha rappresentato, negli ultimi decenni, una delle sfide più complesse per i sistemi fiscali nazionali e internazionali. La crescente interconnessione delle economie figlie di un mondo come non mai orientato alla globalizzazione, la proliferazione di normative tributarie sempre più sofisticate e la necessità di contrastare fenomeni quali l'evasione e l'elusione fiscale hanno reso indispensabile un ripensamento del *modus operandi* tradizionale dell'Amministrazione finanziaria. In questo contesto, si è assistito a una progressiva transizione da un paradigma basato sul controllo *ex post* e sui meccanismi sanzionatori a un modello di controllo *ex ante*, improntato alla prevenzione, alla trasparenza e alla collaborazione tra contribuente e autorità fiscali. Tale trasformazione ha trovato espressione in istituti giuridici innovativi, tra cui spicca il regime di *cooperative compliance*, e in sistemi di controllo interno preventivi, volti principalmente a garantire un'adeguata struttura aziendale e adeguati sistemi di gestione del rischio fiscale indirizzati dalle *best practices* nazionali ed internazionali.

Il presente elaborato si propone di analizzare in modo sistematico le dinamiche che caratterizzano questa evoluzione, con particolare attenzione ai modelli normativi e operativi introdotti in Italia e nel panorama internazionale. Il lavoro si sviluppa attraverso quattro capitoli e segue tre direttrici principali: il panorama storico-culturale, il permanente concetto di *tax compliance* a cui tendono i novi istituti sviluppatisi nel contesto nazionale ed internazionale, la normativa e la prassi amministrativa e privata, anche se solo da un punto di vista teorico, alla base dell'istituto della *cooperative compliance*.

Da un punto di vista strutturale lo scritto parte dai principi generali della *tax compliance* fino all'analisi dettagliata delle esperienze di *cooperative compliance* nei principali ordinamenti internazionali.

Il primo capitolo offre un quadro introduttivo sull'evoluzione storica e teorica del rapporto tra lo Stato (inteso quale entità superiore) e il contribuente (inteso anche come cittadino), soffermandosi sull'importanza della *tax compliance* e sull'influenza esercitata dalle teorie economiche e comportamentali nella definizione dei modelli di adempimento fiscale. Particolare attenzione viene dedicata al concetto di *tax morale*, ossia la percezione di equità e legittimità del sistema tributario e la percezione che hanno i contribuenti dello stesso, e al ruolo che l'Amministrazione finanziaria deve assumere per incentivare comportamenti virtuosi. La riflessione si sviluppa attraverso un'analisi critica dei meccanismi di tassazione tradizionali, evidenziando i limiti di un approccio puramente repressivo e l'esigenza di strumenti basati sulla fiducia e sulla collaborazione.

Il secondo capitolo si concentra sul regime di adempimento collaborativo, introdotto in Italia con il d.lgs. n. 128/2015 e successivamente ampliato con la riforma fiscale per il 2024. L'istituto è ispirato alle linee guida dell'OCSE in materia di *cooperative compliance*, prevede un'interlocazione continua tra le imprese di grandi dimensioni e l'Amministrazione finanziaria, con l'obiettivo di prevenire il contenzioso e garantire maggiore certezza fiscale. Nel corso del capitolo viene approfondita la riforma del regime e la progressiva estensione dello stesso, attraverso la riduzione delle soglie dimensionali, a una platea più ampia di contribuenti. L'analisi si concentra poi sul rapporto del sistema di controllo fiscale con il c.d. modello 231, sottolineando la volontà del legislatore di consolidare un modello di *compliance* d'impresa avanzato e sostenibile non limitato ai soli aspetti fiscali. Vengono inoltre esaminati i benefici e le criticità dell'adempimento collaborativo, valutando il suo impatto sulla *tax compliance* e le prospettive di un'eventuale estensione del regime anche alle PMI e ad altre categorie di contribuenti.

Il terzo capitolo approfondisce i concetti di *tax governance* e *tax risk management*, elementi alla base di un adeguato sistema di controllo e gestione del rischio fiscale e centrali nella strategia aziendale delle imprese, soprattutto per quelle che operano in un contesto economico internazionale. Il tema viene affrontato con un approccio interdisciplinare, mettendo in relazione la fiscalità con i principi generali della *corporate governance* e della gestione del rischio. Particolare attenzione è dedicata al ruolo del *Tax Control Framework* (TCF), considerato uno strumento essenziale per garantire la *tax compliance* e ridurre il rischio di contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, nonché elemento centrale della *cooperative compliance* e della sua versione italiana. Il

capitolo analizza inoltre le *best practices* adottate per perseguire adeguate *policy* di *tax risk management* e le sfide connesse all'integrazione della gestione fiscale e dei diversi modelli di controllo interno.

Il quarto e ultimo capitolo amplia l'analisi al contesto internazionale, esaminando le diverse esperienze di *cooperative compliance* adottate da altri Paesi, tra cui Paesi Bassi, Regno Unito, Australia e Stati Uniti. La trattazione si sofferma sulle peculiarità, ma anche sulle criticità, di ciascun modello, mettendo in evidenza le differenze normative e operative che caratterizzano l'implementazione della *cooperative compliance* nei diversi contesti. In aggiunta, il capitolo esplora le più recenti iniziative di *cooperative compliance* su scala sovranazionale, con particolare riferimento al programma ICAP (*International Compliance Assurance Programme*) dell'OCSE e al progetto ETACA (*European Trust and Cooperation Approach*) promosso dalla Commissione Europea; l'obiettivo di queste è superare i limiti della *cooperative compliance* a livello nazionale e sviluppare un sistema di gestione del rischio fiscale armonizzato a livello globale.

L'intero elaborato si propone quindi di fornire una visione organica e critica delle trasformazioni in atto nel sistema fiscale contemporaneo, mettendo in evidenza come la *tax compliance* non sia più un concetto evanescente e un obbiettivo distorto, ma un elemento strategico che coinvolge tanto l'Amministrazione finanziaria quanto le imprese. L'adozione di strumenti basati sulla cooperazione, sulla prevenzione e sulla trasparenza appare sempre più necessaria per garantire l'equità del sistema tributario e per favorire un contesto fiscale stabile, equo e che dia certezza. Tuttavia, affinché questi modelli possano esprimere il loro pieno potenziale, è essenziale un costante lavoro di bilanciamento tra le esigenze di controllo dell'Amministrazione finanziaria e la necessità di non gravare eccessivamente sui contribuenti in termini di oneri amministrativi e costi di *compliance*. Il futuro della *tax compliance* e della *cooperative compliance* dipenderà dalla capacità degli Stati di promuovere strumenti normativi e operativi che garantiscano un equilibrio tra certezza del diritto, efficienza amministrativa e giustizia fiscale, evitando che la *cooperative compliance* si trasformi in un meccanismo burocratico privo di reali vantaggi per entrambe le parti coinvolte.

L'analisi proposta nel presente lavoro ha quindi lo scopo di inserirsi in un dibattito più ampio sulla modernizzazione del sistema fiscale, evidenziando come l'innovazione nella

gestione del rapporto Fisco-contribuente possa rappresentare una leva fondamentale per costruire un sistema tributario più equo, sostenibile ed efficace.

CAPITOLO I

DALL'AUTORITÀ ALL'ADESIONE: IL CAMMINO VERSO LA COMPLIANCE

1. INTRODUZIONE

L'*homo oeconomicus*¹ non esiste più.

O per lo meno non quello neoclassico, non più monade ma individuo consapevole sia politicamente che socialmente, con una propria etica e morale.

La parabola discendente di questo modello ha toccato il suo punto di minimo nel 2007-2008 a seguito della crisi economica, facendo così crollare il mito della razionalità.

Numerosi studi di finanza comportamentale hanno dimostrato come la somma degli interessi individuali non coincida con l'interesse sociale ma come piuttosto l'emotività umana influisca sulle scelte, modelli alternativi basati sulla cooperazione hanno mostrato l'utilità derivante dal benessere comune.

Il modello dell'*homo oeconomicus* vede la sua applicazione anche in ambito fiscale e anche in questo campo va incontro ai suoi limiti naturali.

Nel paradigma economico tradizionale, infatti, viene sovrastimata la tendenza del *homo oeconomicus* ad evadere, ciò perché sia parte dal postulato che ciascun contribuente sia un potenziale evasore che pensa di poter usufruire dei beni e servizi pubblici senza contribuire o contribuendo solo in parte al costo. Ciò accade perché dovendo

¹ L'*homo oeconomicus* può essere definito come l'individuo razionale che persegue la massimizzazione della propria personale utilità. La genealogia del protagonista dell'economia neolibera è più articolata di quanto comunemente si pensi, essa inizia con la teorizzazione fattane da John Stuart Mill nel suo saggio "On the Definition of Political Economy" del 1836, solo negli anni '70 dello stesso secolo Francis Amasa Walker lo definirà "*economic man*" ma per la sua nomenclatura latina si dovrà aspettare il 1878 e l'economista francese Claudio Jannet. L'evoluzione viene ultimata da Maffeo Pantaleoni nel 1889 che lo individuerà come il pilastro dell'economia. Per approfondimento vedi: Bee, M., & Desmarais-Tremblay, M. (2023). *THE BIRTH OF HOMO ŒCONOMICUS: THE METHODOLOGICAL DEBATE ON THE ECONOMIC AGENT FROM J. S. MILL TO V. PARETO*. Journal of the History of Economic Thought, 45(1), 1-26. doi:10.1017/S1053837221000535

massimizzare l'utilità si creerà un bilanciamento fra aumento del reddito disponibile (beneficio marginale) e probabilità di essere scoperti e quindi sanzionati (costi marginali), nel momento in cui l'ago della bilancia pende a favore dell'aumento di reddito disponibile si verifica l'evasione. La variabile fondamentale è quindi quella della probabilità, questa dipende dall'efficacia dei controlli e dai costi che il potenziale evasore dovrà eventualmente sostenere per aggirare le regole.

Dall'analisi dell'evasione fiscale in un'ottica costi-benefici si sono sviluppati diversi modelli economici volti a spiegare il fenomeno, uno di quelli più famosi è sicuramente il cosiddetto modello "A-S" di Allingham e Sandmo². In tale modello il contribuente sceglie di massimizzare la sua utilità sulla base di tre fattori: aliquota fiscale, probabilità dell'accertamento, entità della sanzione. Il modello non esclude aspetti di tipo comportamentale perché considera l'avversione del soggetto all'assunzione del rischio di accertamento e inoltre contempla i casi in cui il contribuente sia un amante del rischio, e che quindi tenda ad evadere completamente l'imposta, e il caso in cui questi ripudi completamente l'assunzione del rischio, di conseguenza non evadendo. Il modello non tiene però conto motivazioni di natura etica, morale o sociale.

Tuttavia, il paradigma economico tradizionale si è dimostrato insufficiente nell'esplicare i comportamenti osservati nella realtà e, come anticipato, corre il rischio di sopravvalutare la propensione dei contribuenti ad eludere gli obblighi fiscali. È imperativo integrare nell'analisi del comportamento dell'evasore elementi di natura culturale e psicologica, categorizzabili in tre macro-aree: la conoscenza soggettiva del funzionamento del sistema fiscale, inclusi il calcolo dell'imposta dovuta e l'utilizzo delle entrate fiscali da parte dei contribuenti; la percezione complessiva di equità del sistema fiscale; la tax morale³, un concetto derivato dalla letteratura economica che sottolinea l'importanza delle norme sociali, definendo la tax morale come la motivazione intrinseca al pagamento delle tasse correlata positivamente al rispetto delle istituzioni e negativamente alla percezione di inefficienza e corruzione delle stesse. L'economia sperimentale ha apportato contributi significativi all'analisi dell'evasione, sottoponendo a verifica, con risultati talvolta

²Allingham M. & G., Sandmo A. (1972). *Income tax evasion: a theoretical analysis*. Journal of public economics, p. 323-328.

³ vedi *infra* paragrafo 2.1.

controversi, sia le caratteristiche del sistema fiscale che l'efficacia potenziale dei meccanismi di sanzione di natura morale-individuale e sociale nei confronti dell'evasione.

Lo sviluppo sistematico di tali teorie e soprattutto il cambio di mentalità e approccio nei confronti del contribuente ha portato nel tempo a un'evoluzione (ancora in corso e ben lontana dal concludersi) del tradizionale rapporto Fisco -contribuente. Il paradigma originale di tale rapporto presupponeva un controllo *ex-post* da parte dell'amministrazione finanziaria sul contribuente, da alcuni anni a questa parte invece si va invece via via sviluppando un controllo *ex-ante* che opta per il binomio "collaborazione-accordo" piuttosto che per "controllo-imposizione".

Tutto ciò ha inevitabilmente dei limiti di natura pratica che saranno analizzati nel corso della trattazione.

2. AUTORITÀ E CONSENSO: UN ACCORDO È PIÙ EFFICACE DI UN'IMPOSIZIONE?

Il paradigma del rapporto fra Fisco (stato) e contribuente (cittadino) ha radici profonde. La visione contemporanea di tale relazione trova le sue origini nel c.d. diritto all'autoimposizione.

Nel panorama costituzionale il diritto all'autoimposizione trova espressione nell'art. 23 Cost. contenente una riserva di legge relativa riguardo all'imposizione di prestazioni patrimoniali e personali; si parla di riserva di legge relativa in base a un duplice argomento, uno di natura letterale e uno di natura sistematico. Il primo contrappone l'espressione "in base alla legge" dell'art. 23 Cost. e l'espressione "in forza di una legge" dell'art. 25 Cost., trattasi quest'ultima di riserva assoluta, semanticamente è chiara la sua funzione maggiormente vincolistica; il secondo nasce dal combinato disposto dell'art. 23 Cost. con l'art. 5 Cost., solo una riserva relativa può permettere il coordinamento delle

due disposizioni⁴.

Conseguentemente il diritto all'autoimposizione risulta tutelato poiché l'imposizione avviene per volontà del potere legislativo (Parlamento) che altro non è che espressione della volontà popolare, *no taxation without representation*. Per autoimposizione si intende infatti la necessità del consenso dei soggetti passivi del tributo all'imposizione, la sua origine è da ritrovarsi nella *Magna Charta Libertatum* (1215) e raggiunge la sua massima diffusione al momento del passaggio dagli stati assoluti agli stati di diritto.

Tale principio nasce infatti come difesa del diritto di proprietà e della libertà del cittadino dall'imposizione autoritaria e arbitraria del sovrano⁵.

Esso è tanto radicato nel sentimento collettivo da essere alla base di alcuni dei grandi conflitti dell'umanità, il popolo si ribella all'autorità che viola il suo consenso, è il caso della rivoluzione americana (1765-1783)⁶ e della guerra civile inglese (*The Glorious revolution* 1642-1651)⁷.

Attenzione però, il dire che il principio o meglio (considerando il contesto storico) il <<motto>>⁸ *no taxation without representation* sia causa unica di tali avvenimenti è essenzialmente sbagliato, ma analizzando l'esperienza americana è evidente come questo sia un *trait d'union* fra la visione repubblicana⁹ e visione liberale¹⁰ della rivoluzione, prima, e della costituzione, poi. Secondo la prima lo spirito repubblicano guidato dalla virtù non può fare altro che ribellarsi a un'imposizione non legittimata dal consenso popolare, è la battaglia contro la <<fiscalità arbitraria>>¹¹ causata dalla sfiducia nei confronti dei mandatarî¹² delegittimati. La seconda, contrariamente, si distacca da considerazioni di natura ideologica, difendendo la storia americana di quell'autoritarismo

⁴Melis, G. (2022). *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli.

⁵*Ibidem*.

⁶Carinci, A., & Tassani, T. (2023). *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli.

⁷Stone, L. (2001). *Le cause della Rivoluzione Inglese 1529-1642*, Torino: Einaudi.

⁸Saitto, F. (2013, 2). No taxation without representation: il dibattito sul potere di tassare alle origini dell'esperienza costituzionale statunitense e la sua eredità. *Diritto pubblico, Rivista fondata da Andrea Orsi Battaglini*, p. 641-678.

⁹Pocock, J.G.A. (1980). *Il momento machiavelliano. Il pensiero politico fiorentino e la tradizione repubblicana anglosassone*, vol. II (*La «repubblica» nel pensiero anglosassone*). Bologna: Il Mulino.

¹⁰Hartz, L. (1960). *La tradizione liberale in America*: Milano: Feltrinelli.

¹¹Pocock, J.G.A. (1980). *Il momento machiavelliano. Il pensiero politico fiorentino e la tradizione repubblicana anglosassone*, vol. II (*La «repubblica» nel pensiero anglosassone*). Bologna: Il Mulino.

¹²Termine ottocentesco per riferirsi ai rappresentanti del popolo eletti. Gallo, F. (2011). *Le ragioni del Fisco*. Bologna: Il Mulino. Tale espressione è manifestazione della visione ottocentesca che vuole il rappresentante eletto come subordinato al rappresentato (per lo meno da un punto di vista puramente teorico).

tipico europeo dell'Ancien Régime contro cui ribellarsi. Essa legittima la ribellione poiché la libertà e la proprietà vengono violate (con la tassazione) da un potere statale troppo ingerente, è il <<liberalismo naturale>>¹³.

Come già detto è evidente come la tassazione risulti essere filone comune fra le due teorie, il motto *no taxation without representation* con la sua doppia matrice liberal repubblicana è fautore di unione fra i coloni americani nonostante le differenze socioculturali fra gli stessi¹⁴, la libertà trovava la sua legittimazione sia quando intesa come libertà politico-economica che come libertà pubblica e privata¹⁵. È proprio in ragione di questa doppia natura che alcuni studiosi¹⁶ ritengono che la rivoluzione americana abbia avuto una coscienza costituzionale che abbia facilitato l'indipendenza delle colonie.

Già partendo da tale inquadramento storico inizia ad emergere l'avversione dell'uomo per l'autorità, specialmente quando questa si impone violando la sua autodeterminazione. Già nella percezione collettiva degli stati prima dell'affermazione del modello democratico, infatti, una tassazione non consensuale veniva percepita come <<un tipo di confisca che distruggeva i diritti proprietari>>¹⁷.

Tale concezione è tipica degli stati ottocenteschi (ad esempio gli stati italiani pre-unitari) dove la principale fonte di ricchezza era il fondo, di conseguenza il pagamento dei tributi permetteva di implementare i servizi pubblici sul territorio portando a un godimento più agevolato del fondo stesso, è questa la visione del primo pensiero liberale della sinallagmaticità dell'obbligazione tributaria¹⁸.

Il paradigma della connessione fra tassazione e diritti proprietari non è stato mai abbandonato nel corso dei secoli, nonostante abbia subito delle mutazioni. Sulla violazione del diritto di proprietà come effetto di un'imposizione non consensuale e quindi in violazione della riserva di legge ex. art. 23 Cost. si è espressa la Corte Costituzionale con la sentenza 83/2015¹⁹.

¹³Hartz, L. (1960). *La tradizione liberale in America*: Milano: Feltrinelli

¹⁴Saitto, F. (2013, 2). *No taxation without representation: il dibattito sul potere di tassare alle origini dell'esperienza costituzionale statunitense e la sua eredità. Diritto pubblico, Rivista fondata da Andrea Orsi Battaglini*, p. 641-678

¹⁵Foner, E. (2009) *Storia della libertà americana*. Roma: Donzelli.

¹⁶Mellwain, C. H. (1965) *La Rivoluzione americana. Una interpretazione costituzionale*. Bologna: Il Mulino.

¹⁷Ely, J. W. (1988). *The Guardian of Every Other Right*. New York-Oxford: Oxford University Press

¹⁸Gallo, F. (2011). *Le ragioni del Fisco*. Bologna: Il Mulino.

¹⁹<<...Per l'affermazione che l'espressione "in base alla legge" contenuta nell'art. 23 Cost. deve essere interpretata in relazione al fine della protezione della libertà e della proprietà individuale e che tale

Eppure, lo schema prelievo-controprestazione non è più attuale, in ragione dell'affermarsi dello stato di diritto e dello sviluppo della funzione distributiva delle spese pubbliche e della redistribuzione della ricchezza in nome di sistemi fiscali liberal-democratici. Ciononostante negli ultimi trent'anni in Italia (e non solo) si sono progressivamente affermati orientamenti neoliberisti di origine americana avversi ai principi di proporzionalità e alle politiche di *welfare* in nome del diritto fondamentale di proprietà, considerato massima espressione di libertà, violabile solo eccezionalmente dall'imposizione fiscale²⁰.

Tali concezioni ruotano attorno all'intangibilità del diritto di proprietà, lo stato può utilizzare il tributo per finanziare in quanto strettamente necessario la tutela della proprietà stessa; il tutto nell'ottica del principio di *no taxation without representation* si prospetta come un'autolimitazione del titolare del diritto di proprietà stesso.²¹

Si tratta di teorie che uniscono il pensiero di John Locke²² e delle teorie heyekiane dell'ordoliberalismo tedesco²³, una cui esaustiva definizione ci viene fornita da Michel Foucault: << (...) gli ordoliberali sostengono che bisogna (...) porre la libertà di mercato come principio organizzatore e regolatore dello stato, dall'inizio della sua esistenza sino all'ultimo dei suoi interventi. Detto altrimenti: uno stato sotto sorveglianza del mercato, anziché un mercato sotto la sorveglianza dello stato>>²⁴.

Guardando alla conseguenza fiscale di tali orientamenti, ci sono stati pensatori che hanno formulato osservazioni sulla natura dei tributi quanto meno controverse: <<espropriazione senza indennizzo>> o <<confisca senza causa>>²⁵.

La meccanica ci insegna che ad ogni azione corrisponde una reazione uguale e contraria, infatti come prevedibile al movimento neoliberista si contrappongono le idee del movimento liberal-consequenzialista²⁶ che base le proprie teorie sul pensiero di un altro grande filosofo, vale a dire David Hume²⁷.

principio implica che la legge che attribuisce ad un ente il potere di imporre una prestazione non può lasciare all'arbitrio di quest'ultimo la determinazione della prestazione...>>.

²⁰Gallo, F. (2011). *Le ragioni del Fisco*. Bologna: Il Mulino.

²¹*Ibidem*.

²²Locke, J. (1980). *Second Treatise of Government*. Indianapolis: Hackett Publishing Company.

²³Von Hayek, F.A. (1944). *The Road to Serfdom*. Chicago: University of Chicago Press.

²⁴Foucault, M. (2015). *Nascita della biopolitica. Corso al college de France (1978-1979)*. Milano: Feltrinelli.

²⁵Epstein, R (1985). *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*. Cambridge: Harvard University Press.

²⁶Gallo, F. (2011). *Le ragioni del Fisco*. Bologna: Il Mulino.

²⁷Hume, D. (2001). *Trattato sulla natura umana*. Milano: Bompiani.

Secondo tale dottrina il diritto di proprietà è sì un diritto fondamentale tutore della libertà individuale, ma non è un diritto intrinseco della persona, bensì un effetto delle leggi (anche fiscali) che si pongono l'obiettivo di tutelare i valori sociali ed economici.

L'individuo viene visto come soggetto distinto nella sua soggettività dalla proprietà o per meglio dire, seguendo la teoria del "disinteresse reciproco", la proprietà, quindi ciò che appartiene all'individuo, è distaccata da ciò che l'individuo realmente è, poiché la proprietà è sì un suo diritto ma non è connaturata ad esso.²⁸

Centrali sono i temi della progressività e della redistribuzione delle ricchezze, i tributi (legittimati dal consenso dei consociati espresso mediante il meccanismo democratico) sono lo strumento per mezzo del quale è possibile raggiungere una maggior giustizia sociale; il principio ispiratore diventa quello di uguaglianza, solo quando questo può dirsi soddisfatto allora c'è una effettiva legittimità dell'imposizione.²⁹

Il benessere sociale viene tutelata dalle politiche distributive che garantiscono tanto il rispetto della proprietà privata quanto la libertà economica a condizioni competitive di mercato garantendo anche una diminuzione della pressione fiscale <<(...)una mano pubblica modernizzata costituisce la migliore e più efficace garanzia per rispondere, attraverso lo strumento della contribuzione fiscale, alla nuova pressante richiesta di welfare dei cittadini>>³⁰.

La nostra Costituzione applica un bilanciamento fra il diritto di proprietà (e gli altri diritti economici), diritti sociali e l'imposizione fiscale (strumentale alla tutela di questi); la stessa scelta è operata dalla CEDU, ai sensi dell'art. 1 del Protocollo addizionale:<< Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di utilità pubblica e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale.

Le disposizioni Precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di mettere in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende.>>³¹

²⁸Rawls, J. (1971). *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press.

²⁹Dworkin, R. (2000). *Sovereign Virtue: The Theory and Practice of Equality*. Cambridge: Harvard University Press.

³⁰Gallo, F. (2011). *Le ragioni del Fisco*. Bologna: Il Mulino

³¹*Ibidem*.

Tematica comune ai diversi e contrastanti orientamenti su esposti è certamente il concetto di autorità e consenso, intesi sia come due entità separate che come *vulnus* inscindibile in cui la consapevolezza del contribuente gioca un ruolo fondamentale nell'espressione del consenso con cui legittima l'atto impositivo dell'autorità. La consapevolezza dell'individuo è essenziale affinché questi capisca il senso della tassazione e la strumentalità della stessa e possa conseguentemente accordarsi con l'autorità al fine di poter orientare la stessa verso un'imposizione che incontri pienamente il suo consenso.³² Tutto ciò considerando, il legislatore italiano ha progressivamente abbandonato l'approccio inquisitorio tradizionalmente adottato nel rapporto tra Fisco e contribuente. Al suo posto, si è sviluppata una visione improntata sulla partecipazione del contribuente al procedimento tributario, basata sui principi di collaborazione e buona fede, sanciti dal primo comma dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente. Tali principi trovano radici più profonde nei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità della pubblica amministrazione, come indicato nell'art. 97 della Costituzione. Questi concetti sono trattati dallo Statuto come un'endiadi, rappresentando due facce della stessa medaglia che devono guidare i rapporti reciproci tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Da un lato, l'Amministrazione è chiamata a garantire trasparenza, correttezza e coerenza nelle sue azioni, evitando contraddizioni o interruzioni e fornendo tempestivamente informazioni utili al contribuente. Dall'altro lato, il contribuente è tenuto a comportarsi in modo corretto, evitando azioni che possano risultare abusive, dilatorie o finalizzate a eludere gli obblighi tributari. Il principio di collaborazione e buona fede, in questo contesto, influisce profondamente sul tradizionale modello di relazione tra Fisco e contribuenti, che prevedeva un controllo *ex post* sull'adempimento degli obblighi tributari. Questo approccio, noto a livello internazionale come "*basic relationship*", ha dimostrato limiti significativi nel promuovere l'adempimento spontaneo (o "*tax compliance*"), poiché non disponeva di strumenti normativi adeguati a incentivare il dialogo tra le parti. Inoltre, in ambito tributario, il principio di buona fede è stato associato al divieto di "*venire contra factum proprium*", il che significa che l'Amministrazione non può adottare comportamenti contraddittori che tradiscano l'affidamento del contribuente. Nonostante il passaggio da un sistema basato

³²Per un approfondimento sul tema dell'informazione dei cittadini (statunitensi) in materia fiscale si veda Slemrod J. & Bakija J. (2004). *Taxing ourselves. A Citizen's Guide to Debate over Taxes*. Cambridge: The MIT Press.

sull'inquisizione a uno partecipativo e la centralità dei principi di collaborazione e buona fede, questi elementi da soli non spiegano completamente l'evoluzione degli strumenti giuridici introdotti per favorire la *tax compliance*. Tali istituti derivano in larga parte dalle riflessioni svolte nel contesto della legge delega n. 23 del 2014 e dei relativi decreti attuativi, così come dalla legge di stabilità per il 2015 (legge n. 190 del 2014). Queste normative hanno mirato a riformare il sistema tributario italiano, incrementandone l'attrattività per gli investimenti economici, migliorandone la stabilità e garantendo maggiore tutela all'affidamento del contribuente, anche attraverso il rafforzamento, in specifici casi, dell'"autovincolo" derivante dalle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria³³.

Nel panorama in cui ci stiamo muovendo è quindi impossibile non ritenere rilevante l'aspetto psicologico e quindi come un soggetto si ponga e percepisca l'imposizione in quanto contribuente e l'autorità in quanto cittadino.

2.1 La Tax morale

Perché un soggetto paga i tributi? Perché gli è imposto dall'autorità o perché ha un dovere morale al riguardo? È possibile anteporre l'interesse collettivo al proprio interesse personale? La portata dello scopo solidaristico del tributo può essere tale da evitare la necessità dell'imposizione da parte dell'autorità in favore di un sistema più orientato al consenso e alla spontaneità, alla *compliance*? Tutto ciò non presuppone in alcun modo l'assenza dell'Autorità, si tratterebbe di anarchia altrimenti, ma al contrario presuppone un'Autorità legittimata che non ha bisogno di imporsi poiché essa è garante dei consociati che la legittimano; Autorità capace di adottare misure che riescano ad attivare nella mente dei singoli un motore altruistico. La risposta non è tanto di natura politica quanto più che altro di matrice etica e psicologica.

³³Melis, G. (2023). La cooperative compliance: una visione di sistema. *Diritto e Pratica Tributaria*, 2, p. 351.

Già negli anni Sessanta ci sono stati i primi tentativi, da parte della *Cologne school of tax psychology*, di superare il modello neoclassico³⁴ in favore di un approccio maggiormente psicologico dell'economia e non esclusivamente orientato alla razionalità. Per la prima volta si parla di *Tax Morale* e di etica fiscale come atteggiamenti legati alla *Tax compliance*.³⁵ Per *Tax Morale* si intende secondo una prima definizione <<le norme di comportamento che disciplinano i cittadini come contribuenti nel loro rapporto di Governo>>³⁶.

Gli elementi psicologici che hanno effetto sulle scelte di natura economica (quindi anche fiscali) adottate sono diversi, fra questi rientrano la conoscenza delle norme sociali, la legittimazione collettiva, l'equità o semplicemente una sua percezione, la cooperazione e l'attitudine ad essa³⁷.

Limitando la nostra analisi all'ambito fiscale possiamo subito dire che ciò che influenza maggiormente la *tax compliance* è la conoscenza, da parte del contribuente, della tassazione; questi spesso si trova a non averne contezza e ad essere scoraggiato a causa della complessità dei sistemi fiscali, nasce in lui un senso di frustrazione e diffidenza, l'effetto non può che essere negativo.³⁸

Altro fattore rilevante è la comunicazione sociale contro l'evasione (pratica che si pone agli antipodi della *tax compliance*) ; essa ha lo scopo di far assurgere il contrasto all'evasione al livello di norma sociale e ciò uno <<standard etico di condotta a cui gli individui rispondono generalmente adeguandosi>>³⁹. La norma sociale è però frutto del comportamento congiunto del gruppo sociale cui un determinato individuo appartiene, egli baserà quindi il suo comportamento sulla base dell'orientamento del gruppo⁴⁰ ,

³⁴Vedi paragrafo 1.

³⁵Ricciardi, R. (2014). *"Perché non siamo tutti evasori?" Il passaggio della "lotta all'evasione" al "miglioramento", nei sistemi fiscali, dalla "tax compliance" grazie al contributo della tax morale. Il caso Italia*. Tesi di Dottorato. Bergamo: Università degli studi di Bergamo.

³⁶Song, Y., & Yarbrough, T.E. (1978 settembre 1). Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey. *Public Administration Review*, 38, p. 442.

³⁷Hofmann, E., Hoelzl, E., & Kirchler, E. (2008). *Preconditions of voluntary tax compliance: Knowledge and evaluation of taxation, norms, fairness, and motivation to cooperate*. *Zeitschrift für Psychologie/Journal of Psychology*, 216(4), p. 209–217.

³⁸McKerchar, M. (2008). *Philosophical Paradigms, Inquiry Strategies and Knowledge Claims: Applying the Principles of Research Design and Conduct to Taxation*. *Tax Law: Tax Law & Policy eJournal*.

³⁹Ricciardi, R. (2014). *"Perché non siamo tutti evasori?" Il passaggio della "lotta all'evasione" al "miglioramento", nei sistemi fiscali, dalla "tax compliance" grazie al contributo della tax morale. Il caso Italia*. Tesi di Dottorato. Bergamo: Università degli studi di Bergamo.

⁴⁰Fehr, E. & Gächter, S. (1998). *Reciprocity and economics: The economic implications of Homo Reciprocans*, *European Economic Review*, 42, (3-5), p. 845-859.

affinché la norma sociale sia volta a rifuggire dall'evasione e ad optare per la *compliance* è necessario un lavoro di comunicazione sociale volto a stigmatizzare tale visione nei diversi gruppi sociali, è per tanto probabile che siano necessari metodi differenti a seconda della diversità degli stessi⁴¹.

Nel perseguimento di tale obiettivo le norme sociali risultano fondamentali poiché hanno la capacità di influenzare anche il singolo, questi le fa proprie sotto forma di norma personale senza che subisca un condizionamento o una pressione esterna di alcun tipo ma la vive come un'evoluzione coerente della propria morale⁴².

E' in questo complesso panorama di etica individuale e collettiva che si inserisce il concetto di *Tax Morale*, elaborato per la prima volta da Schmolders⁴³ in collaborazione con la *Cologne school of tax psychology*. Nel suo studio l'autore tedesco parte da un sondaggio che prende come campione sia membri del *Bundestag* che cittadini comuni, l'oggetto del sondaggio è la percezione e la conoscenza del sistema fiscale; la conclusione del sondaggio dimostra una scarsa conoscenza dei processi fiscali (in ragione della complessità della materia in sé e delle politiche economico-monетarie ad essa connesse) e anche una scarsa diffusione dell'evasione fiscale ma non una disistima assoluta verso chi la commette. Dallo studio emerge come la "mentalità fiscale" ⁴⁴ varia fra i diversi gruppi sociali e anche fra nazione (è la stessa conclusione a cui poi giungerà successivamente Wenzel⁴⁵). A tale conclusione Schmolders giunge compiendo anche un'analisi di tipo linguistico, cioè analizza come in molte lingue la traduzione della parola "*tax*" ha un significato che implica il concetto di imposizione (quindi di natura per lo meno parzialmente autoritaria) , si pensi a molte lingue di derivazione latina come

⁴¹Per un approfondimento sul tema della comunicazione funzionale al contrasto all'evasione si veda Lozza, E. Compagno, D. & Ferri, G. (2014, maggio). *La comunicazione sociale contro l'evasione fiscale: un contributo nella prospettiva della psicologia fiscale*. Giornale italiano di psicologia (2), p. 321-345

⁴²Wenzel, M. (2007, gennaio). *The Multiplicity of Taxpayer Identities and Their Implications for Tax Ethics. Law & Policy*. (29), p. 31-50. Secondo cui esistono tre tipologie di norme sociali: norme personale, norme sociali e norme relative alla società allargata, la rilevanza dell'una o dell'altra rileva in ragione del grado di interiorizzazione delle stesse. Le prime ricomprendono la personalità e la morale, le seconde nascono da un gruppo sociale (ristretto) di appartenenza ed esprimono modelli comportamentali, le ultime riguardano l'intera società e costituiscono la morale comune.

⁴³Schmolders, G. (1959, dicembre 1). *FISCAL PSYCHOLOGY: A NEW BRANCH OF PUBLIC FINANCE. National Tax Journal*, 12, p. 340 - 345.

⁴⁴Vale a dire gli atteggiamenti e le percezioni che i singoli hanno dei tributi e del sistema fiscale. Schmolders, G. (1959, dicembre 1). *FISCAL PSYCHOLOGY: A NEW BRANCH OF PUBLIC FINANCE. National Tax Journal*, 12, p. 340 - 345.

⁴⁵Wenzel, M. (2007, gennaio). *The Multiplicity of Taxpayer Identities and Their Implications for Tax Ethics. Law & Policy*. (29), p. 31-50

l'italiano, il francese e lo spagnolo (imposta, *impôt*, *impuesto*); caso diverso è proprio quello della Germania dove la parola tedesca "*Steuer*" traducibile con "supporto", nel corso dell'indagine è infatti emerso che la critica fatta spesso dai cittadini tedeschi su alcune tipologie di tributi ruotava attorno alla mancata percezione della funzione di "supporto" di alcuni di questi, ad esempio la tassa ecclesiastica, la percezione invece era differente quando il prelievo fiscale assumeva maggiormente il carattere di una contribuzione volontaria⁴⁶.

La conoscenza dei sistemi fiscali, e la ragionevolezza degli stessi e le norme sociali non sono però le uniche componenti della *tax morale*; diversi studi basati su indagini demoscopiche hanno dimostrato come essa sia connessa anche al livello di fiducia nelle istituzioni, all'esercizio in concreto della democrazia, alla soddisfazione personale⁴⁷.

Ulteriore fattore da tenere in considerazione è quello dei controlli fiscali; analizzando un campione rappresentativo di famiglie italiane incrociando i dati delle informazioni fiscali, inclusi i controlli, emerge una correlazione tra l'intensità dei controlli fiscali e la lealtà fiscale. Nelle aree con una maggiore frequenza di controlli fiscali e dichiarazione spontanee, la lealtà fiscale risulta mediamente più alta. Queste evidenze suggeriscono che un incremento nella *compliance* fiscale possa migliorare la *tax morale* (e viceversa essendo, si potrebbe dire, l'una lo specchio dell'altra). Si può infatti ipotizzare che un sistema di controlli diffuso favorisca la percezione di un'equità fiscale generalizzata (*recitus*: parità di trattamento dei contribuenti di fronte all'amministrazione finanziaria), riduca l'evasione (facendo assurgere l'avversione alla stessa a livello di norma sociale) e, di conseguenza, migliori la *tax morale*, che (come già detto) è fortemente influenzata dalle norme sociali⁴⁸.

Quel che ora ci interessa è quindi il rapporto fra la *tax morale* e la *tax compliance*, partiamo dando due definizioni maggiormente esaustive: per *tax morale* si intende la motivazione intrinseca a pagare i tributi, è basata su principi etici, norme sociali, percezione di equità e caratteristiche personali dell'individuo; per *tax compliance*

⁴⁶Schmölders, G. (1959, dicembre 1). FISCAL PSYCHOLOGY: A NEW BRANCH OF PUBLIC FINANCE. *National Tax Journal*, 12, p. 340 - 345.

⁴⁷Alm, J. & Torgle, B. (2006 aprile) *Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. Journal of Economic Psychology*, 27, p. 224-246.

⁴⁸Filippini, A., Fiorio, C. V. & Viviano, E. (2013 ottobre). The effect of tax enforcement on tax morale. *European Journal of Political Economy*, 32, p. 320-331.

intendiamo la propensione del singolo ad adempiere spontaneamente alle proprie obbligazioni tributarie.⁴⁹ Conseguentemente possiamo dire che la prima è più attinente all'ambito psicologico del contribuente, mentre la seconda all'ambito comportamentale. La *tax morale* svolge quindi il ruolo di variabile determinante nel più ampio concetto di *tax compliance*, i contribuenti con alti livelli di *tax morale* sono più propensi a rispettare le leggi fiscali indipendentemente dalla probabilità di essere scoperti o dalle sanzioni previste, generalmente ciò succede quando i sistemi fiscali sono percepiti dai contribuenti come equi e quindi il pagare i tributi assurge a dovere civico fondamentale. Quando invece il sistema fiscale e le istituzioni pubbliche nel loro complesso vengono percepiti come ingiusti, inadeguate e poco rispettate il livello di *tax morale* sarà più basso.⁵⁰ Un ulteriore aspetto della *tax morale* che influenza il livello di *tax compliance* è il comportamento collettivo di una comunità, il singolo contribuente è maggiormente stimolato a adempiere spontaneamente quando anche gli altri contribuenti sono propensi all'adempimento⁵¹.

La *tax morale* gioca quindi un ruolo fondamentale nel determinare la *tax compliance*, è l'integrazione di questa nei modelli economici tradizionali⁵² che permette di comprendere meglio il comportamento dei contribuenti.

Si capisce quindi come le persone con un elevato livello di *tax morale* sono generalmente più disposte a pagare i tributi, vedendoli come un contributo al bene comune, mentre coloro che li percepiscono come un'imposizione ingiusta da parte dello Stato sono più inclini all'evasione (basso livello di *tax morale*). Comprendere questa mentalità può aiutare a progettare sistemi fiscali più efficaci e accettabili per il pubblico, minimizzando l'evasione fiscale. Fin dall'antichità governi di tutto il mondo hanno cercato di elevare i livelli di *compliance* per combattere l'evasione, molto spesso senza successo. Secondo alcuni studi gli elevati livelli di evasione fiscale avrebbero giocato un ruolo estremamente

⁴⁹Barone, G. & Mocetti, S. (2011 aprile). Tax morale and public spending inefficiency. *International Tax and Public Finance*, 18, p. 724-749.

⁵⁰D'Attoma, J. (2020 marzo). *More bang for your buck: tax compliance in the United States and Italy*. *Journal of Public Policy*, 40, p. 1-24. L'autore analizza e compara le differenze nella percezione delle istituzioni pubbliche e dell'equità della tassazione fra USA e Italia. Negli Stati Uniti risulta esserci un maggior gradimento delle istituzioni contrariamente all'Italia, la conseguenza è quindi un più alto livello di *compliance* oltre oceano.

⁵¹Alm, J. & Torgler, B. (2011 luglio). *Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality*. *Journal of Business Ethics*, 101, p. 635-651.

⁵²Vedi pragrafo 1.

rilevante nel collasso di grandi civiltà come quella egizia o romana, il problema dell'evasione è chiaramente molto antico ma evidentemente solo negli ultimi decenni (grazie all'aumento degli studi in tema di *compliance*)⁵³ l'approccio verso questa piaga sembrerebbe essere cambiato, adottando adeguate politiche di comunicazione con fini informativi funzionali a migliorare la consapevolezza e la comprensione dei sistemi tributari, riducendo concretamente l'aspetto autoritativo di questi in favore di quello consensuale esprimibile a mezzo di istituti basati sulla collaborazione; nonostante ciò la strada è ancora lunga⁵⁴. In Italia l'attività di contrasto all'evasione condotta dall'amministrazione finanziaria sta progressivamente dando i suoi frutti, come si evince dalla relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale del MEF⁵⁵, anche grazie all'implementare istituti che accrescono il livello di *compliance*, solo nel 2022 sono state inviate oltre 2,5 milioni di lettere di *compliance*⁵⁶, sono state ammesse al regime di adempimento collaborativo un totale di 92 società (di cui 15 solo nel 2022) e in virtù dell'ampliamento della portata dell'istituto a seguito della riforma fiscale (d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 221) se ne prospettano molte di più. I miglioramenti della *tax compliance* comprendono anche il tema del contrasto al lavoro sommerso con la promozione del PNS (Piano Nazionale del Sommerso), il miglioramento della raccolta e dell'analisi dei dati fiscali, grazie alla fatturazione elettronica, che permettono (insieme a novelle tecnologie di *data analysis*) una selezione mirata dei contribuenti maggiormente a rischio evasione.

Per poter ridurre ulteriormente il tax gap⁵⁷ è necessario migliorare ancor di più le comunicazioni utilizzate per promuovere la *compliance* fiscale, utilizzare un'ampia gamma di strumenti, dalle lettere di compliance alle campagne informative e di sensibilizzazione, oltre a migliorare la comprensione delle normative fiscali da parte dei contribuenti e aumentare la loro consapevolezza e coscienza sociale, ad esempio implementando i CAF (Centro di Assistenza Fiscale). Queste iniziative sono

⁵³Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behavior*. Cambridge: Cambridge University Press.

⁵⁴Si veda la relazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 2023 sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale.
https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Relazione-evasione-fiscale-e-contributiva-2023_26set-finale.pdf.

⁵⁵*Ibidem*.

⁵⁶Vedi *infra* paragrafo 4.3.

⁵⁷Differenza fra le imposte e i contributi effettivamente versati e quelli effettivamente dovuti.

fondamentali per costruire un rapporto di fiducia tra l'amministrazione fiscale e i contribuenti, promuovendo una cultura della conformità fiscale volontaria.

3. IL RAPPORTO FRA FISCO E CONTRIBUENTE PRIMA DEL 2015

Il panorama descritto in conclusione del paragrafo precedente, e cioè quello di un sistema fiscale orientato alla collaborazione con il contribuente e tendente alla *compliance*, non ha da sempre caratterizzato il sistema fiscale italiano. Certamente si è trattato di un percorso lungo e sicuramente efficace, i primi istituti orientati alla *compliance* risalgono infatti ormai a più di vent'anni fa e così come gli istituti anche il comportamento dell'amministrazione finanziaria nei rapporti con il contribuente ha subito nel tempo un'evoluzione.

Il punto di svolta effettivo dell'ordinamento fiscale italiano si è avuto sicuramente nel 2015 con il d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 che ha introdotto l'istituto dell'adempimento collaborativo, che potremmo definire come la massima espressione (fino ad ora) della *compliance* del nostro sistema fiscale; è il primo caso in cui c'è una rinuncia all'imperatività da parte dell'amministrazione finanziaria, questa non si pone più in una situazione di superiorità rispetto al contribuente ma si colloca sullo stesso piano, rinunciando all'imperatività in favore di una vero e proprio confronto⁵⁸ con lo stesso al fine di tutelare maggiormente l'interesse fiscale⁵⁹. Il rischio fiscale è gestito in concerto fra l'Agenzia delle Entrate e il contribuente aderente al regime condividendo *ab origine* le informazioni funzionali all'applicazioni del giusto tributo⁶⁰. Occorre quindi ora ricostruire la situazione antecedente all'introduzione della *cooperative compliance*.

Il primo passaggio del rapporto fra Fisco e contribuente è la presentazione da parte di questi della dichiarazione⁶¹, fino al 1951 la presentazione di questa è stato l'unico dovere

⁵⁸Come si legge nel Comunicato Stampa N° 213 del 26/10/2015 del MEF: << (...) l'amministrazione fiscale svolge un ruolo nuovo, in cui non aspetta il contribuente al varco ma al contrario propone un confronto in presenza di dati anomali prima di procedere con procedimenti sanzionatori.>>

⁵⁹Salvo quanto si dirà del Capitolo II.

⁶⁰Ragucci, G. (2023). *Gli istituti della collaborazione fiscale: dai comandi e controlli alla coregulation*. Torino: Giappichelli.

⁶¹Fantozzi, A. (2012). *Diritto Tributario*. Torino: UTET Giuridica.

del contribuente nei confronti dell' amministrazione finanziaria, dovendo essere presentata una sola volta nella vita e confermata annualmente dal contribuente con il semplice silenzio, sull'amministrazione gravavano infatti tutti gli oneri del rapporto e questa faceva addirittura affidamento sul singolo contribuente per l'eventuale necessità di emendare la stessa⁶². La svolta è avvenuta come detto nel 1951 con la riforma Vanoni (l. 11 gennaio 1951, n. 25), che, come affermato dal legislatore stesso, auspicava nella formazione di un sistema fiscale basato sulla collaborazione fra Fisco e contribuente, prevedendo l'obbligatorietà della presentazione annuale della dichiarazione anche a qualora la condizione economica del contribuente fosse rimasta invariata rispetto al precedente periodo d'imposta⁶³. Il proliferare di differenti tipologie di tributi negli anni settanta e il drastico aumento del numero dei contribuenti ha portato ad orientare il sistema fiscale verso un approccio di "autotassazione" , i contribuenti liquidavano autonomamente le imposte; il vantaggio di una simile scelta fu la diminuzione dei costi del prelievo tributario, ma l'altra faccia della medaglia è evidente: si chiese una conoscenza elevata al contribuente di una materia complessa che necessitava di adempimenti precisi e numerosi formalismi⁶⁴.

Per tutelare gli inesperti contribuenti è stato quindi necessario introdurre nel sistema fiscale istituti che permettessero la collaborazione e il contraddittorio con l'amministrazione finanziaria, si badi, in questa sede il termine contraddittorio non è usato nella sua accezione processualistica bensì amministrativista, vale a dire come il momento dialettico del procedimento funzionale all'emissione del provvedimento.

Fino agli novanta però istituti in tal senso orientato hanno tutt'altro che proliferato, un'unica prima esperienza è stata la richiesta di chiarimenti ex. art. 2, comma 29 d.l. 9 dicembre 1984, n. 853 convertito in legge 17/1985 che legittimava i contribuenti a presentare osservazioni in fatto e in diritto all'amministrazione finanziaria nel corso del procedimento "attraverso un contraddittorio con finalità difensive" per la determinazione dell'imponibile. L'unico altro momento di interazione fra l'amministrazione finanziaria e il contribuente si aveva quando questa nell'esercizio dei suoi poteri di controllo chiedeva la partecipazione del contribuente a fini collaborativi, vale a dire la richiesta di documenti

⁶²De Mita, E. (2006). *Interesse fiscale e tutela del contribuente*. Milano: Giuffrè.

⁶³Marchetto, R. (2015). Tendenze moderne nel rapporto tra Contribuente e Fisco. *Dialoghi di diritto tributario tra attualità e prospettive*. Torino.

⁶⁴*Ibidem*.

e informazioni di ogni tipo.⁶⁵

Negli anni fortunatamente il legislatore ha deciso di potenziare la tutela del contraddittorio e l'aspetto collaborativo del procedimento, in un'ottica di parificazione delle posizioni fra Fisco e contribuente; gli istituti si sono moltiplicati sia nell'ambito della partecipazione all'attività di controllo ed accertamento sia nell'ambito della partecipazione alle fasi prodromiche a tali attività sia in quelle successive.

Il primo istituto volto esplicitamente a instaurare una collaborazione di natura preventiva con il contribuente è stato l'interpello, la cui disciplina trova *ab origine* la necessità di contrasto all'elusione fiscale (interpello antielusivo) ex art. 21 l. n. 413/1991 poi sostituito dall'art. 11, comma 6 l. n. 212/2000 (statuto dei diritti del contribuente); l'effetto di tale interpello era quello di permettere al contribuente di ottenere una risposta preventiva da parte dell'amministrazione finanziaria sulla sospetta natura elusiva di una data operazione. A questo si era aggiunta la disciplina del c.d. interpello disapplicativo (art. 37bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973 introdotto dall'art. 7 d.lgs. n. 358/1997) funzionale a chiedere all'Agenzia la disapplicazione della determinata disciplina antielusiva oggetto della richiesta⁶⁶. Successivamente lo Statuto dei diritti del contribuente aveva introdotto il c.d. interpello interpretativo funzionale a dirimere questioni di natura interpretativa inerenti casi concreti relativi alla persona del contribuente richiedente; questa terza tipologia di interpello aveva lo scopo di dare concretezza ai principi di collaborazione e buona fede nei rapporti fra amministrazione e contribuente ex art. 23 e 97 Cost. e 10 l. n. 212/2000. Col tempo però c'è stato un ampliamento (effettuato in via interpretativa) della portata dei casi di applicazione di tali tipologie di interpelli, si è arrivati così al riordino della materia con il d.lgs. n. 156/2015 che ha modificato l'art. 11 della l. 212/2000 andando a disciplinare quattro tipologie di interpelli: gli interpelli c.d. ordinario e qualificatorio, probatorio, antiabusivo, disapplicativo. La riforma ha adottato una disciplina prevalentemente omogenea fra le differenti tipologie di interpello in tema di legittimazione attiva, ammissibilità, contenuto, istruttoria e coordinamento con la disciplina dell'accertamento⁶⁷.

⁶⁵Salvini, L. (2000). La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre). *Rivista di Diritto Tributario*, 1, p. 13-42.

⁶⁶Ragucci, G. (2023). *Gli istituti della collaborazione fiscale: dai comandi e controlli alla coregulation*. Torino: Giappichelli.

⁶⁷*Ibidem*.

Già solo da questa breve parentesi sul tema degli interpelli possiamo capire la centralità di quella che è stata una pietra miliare nell'evoluzione del rapporto fra Fisco e contribuente, cioè lo Statuto dei diritti del contribuente. È necessario però cogliere (al di là delle singole disposizioni normative) il panorama socio-istituzionale in cui si colloca lo Statuto, in parte già lo abbiamo detto: una grande proliferazione di tributi dagli anni Settanta e la scelta (giusta e inevitabile) di un sistema fiscale basato sull'autotassazione, che ha come conseguenza grandi costi (in termini economici e psicologici) per i contribuenti e i sostituti di imposta⁶⁸. A questa situazione già pressante per i contribuenti va ad aggiungersi la grande ricerca da parte dello Stato di liquidità a causa della situazione economica (smodate spese pubbliche) e una legislazione di dubbia qualità, basti pensare al proliferare dei decreti-legge, utilizzati per l'introduzione sia di metodi accertativi sia di tributi. La politica e la dottrina predominanti erano quelle che vedevano nell'onere tributario il massimo dei doveri dei cittadini senza che questo generasse reciprocità, tutto ciò voleva sostanzialmente dire andare anche oltre i limiti imposti dalla Costituzione stessa, <<il sostanziale deterioramento del principio di legalità in materia tributaria>> ; a ciò negli anni Novanta si aggiungeva la sgradevole tendenza dell'amministrazione finanziaria ad introdurre prassi che andassero al di là delle stesse regole del diritto comune. Purtroppo nemmeno la legge n. 241/1990 riuscì a smuovere le acque, essa cristallizza sì i principi di buona fede, economicità, efficacia e pubblicità della pubblica amministrazione, ma nella legge non v'è traccia di un esplicito rimando all'amministrazione finanziaria.⁶⁹

Nel periodo storico di cui ci stiamo occupando ora il procedimento tributario di accertamento si basava esclusivamente su una cooperazione del contribuente onerato dal conoscere e interpretare la normativa (con tutti i problemi del caso già citati) che questi avrebbe dovuto usare per far valere le proprie ragioni. Questa anomalia era alla base della difformità del procedimento tributario rispetto al procedimento amministrativo⁷⁰.

A fronte di tale scenario sul finire degli anni novanta appariva necessario <<dare forma e sostanza a un contribuente che, nei confronti del Fisco fosse forte dei suoi diritti e

⁶⁸Marongiu, G. (2008). *Lo statuto dei diritti del contribuente*. Torino: Giappichelli.

⁶⁹Esposito, G.M. (2021) *Il sistema amministrativo tributario italiano*. Milano: Wolters Kluwer e Cedam. Citando in argomento: Scocca, S.S. (2015) Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente. *Diritto e pratica tributaria*. 3, p.3 ss.

⁷⁰Marongiu, G. (2008). *Lo statuto dei diritti del contribuente*. Torino: Giappichelli.

consapevole dei suoi doveri, fondati gli uni e gli altri non su un progetto ideologico e/o su una inesistente potestà tributaria, ma sui precetti della costituzione>>⁷¹.

I principi su cui si sarebbero basati i progetti dello Statuto dei diritti del contribuente erano quelli di trasparenza, semplificazione e stabilità della pretesa fiscale in modo tale da creare un vero “patto fiscale” che fosse conforme al “contratto sociale” di una società che si regge sul bilanciamento fra i diritti e i doveri del cittadino verso lo stato e dei diritti e doveri dello Stato verso il cittadino. La discussione durò ben quattro anni, dal 1996 al 2000, le lungaggini dei lavori e i dibattiti sia giuridici sia politici impedirono l’approvazione dello statuto con legge costituzionale, fortunatamente ciò non ha minato la portata interpretativa dello stesso o la sua importanza dottrinale, lasciando anche così maggior libertà al legislatore in materia fiscale; si pensi al caso in cui fosse stato costituzionalizzato l’art. 4 che sancisce il divieto di utilizzo del decreto-legge in materia tributaria, si sarebbe sì dato un freno drastico alla proliferazione di questi, ma allo stesso tempo si sarebbero potute venire a creare delle situazione effettivamente emergenziali che non sarebbero potute essere risolte nel breve periodo⁷².

In ogni caso, al termine di questo lungo dibattito il 27 luglio del 2000 viene approvato con legge numero 212 lo Statuto dei diritti del contribuente, senza qui dilungarsi sul contenuto di tutte le singole disposizioni e sulla valenza ermeneutica dello stesso, basti ricordare che vengono finalmente riconosciuti quelli che potremmo chiamare i diritti fondamentali del contribuente ed enunciati alcuni principi attinenti all’attività normativa tributaria e al rapporto fra il Fisco e il contribuente; dal punto di vista interpretativo, nonostante il dettato dell’art.1 *“le disposizioni della presente legge (...) costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario (...)”* si può parlare solo (come affermano giurisprudenza e dottrina maggioritaria) di auto-limitazioni del legislatore senza che si possa parlare di efficacia vincolante (c.d. metanorme da parte della dottrina). In ogni caso le disposizioni dello Statuto sono funzionali a un’interpretazione costituzionalmente orientata della normativa tributaria (essendo espressione degli art. 3, 23, 53, 97 Cost.) e sono da considerarsi come “principi generali immanenti dell’ordinamento tributario”⁷³. Vale comunque la pena scendere più nel dettaglio di alcune disposizioni dello Statuto per

⁷¹*Ibidem.*

⁷²*Ibidem.*

⁷³Carinci, A., & Tassani, T. (2023). *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli.

comprendere meglio il nuovo rapporto fra Fisco e contribuente.

L'art. 6 "*Conoscenza degli atti e semplificazione*" prescrive l'obbligatorietà dell'amministrazione finanziaria di rendere il contribuente edotto di tutti gli atti ad esso destinati in modo tale da garantire il diritto di questi al contraddittorio. A questo si aggiunga l'ulteriore obbligo di informare dettagliatamente il contribuente di tutti quei fatti e circostanze che potrebbero far venir meno un diritto dello stesso (ad esempio il mancato riconoscimento di un credito) o portare a una sanzione, così si dà la possibilità al contribuente di presentarsi preparato al contraddittorio fornendo documenti, presentando osservazione e tutto ciò che questi può ritenere funzionale a tutelare i propri diritti. Inoltre, l'art. 6 pone il divieto di aggravamento dell'esercizio delle facoltà del contribuente, tale obbligo di semplificazione trae la sua origine da quello già previsto dall'art.1, comma 2 l. 241/1990 per il procedimento amministrativo.⁷⁴

Ulteriore disposizione su cui è necessario soffermarsi è l'art. 10 che positivizza nel diritto tributario il principio di tutela dell'affidamento e buona fede. L'applicazione pratica di tali principi orienta il rapporto fra amministrazione finanziaria e contribuente alla collaborazione, viene posto il divieto di irrogazioni di interessi moratori nel caso in cui il ritardo all'adempimento da parte del contribuente sia dovuto a errori ritardi o omissioni dell'amministrazione stessa o nel caso in cui questi si sia conformato ai dettami degli atti dell'amministrazione, anche se questa poi ha modificato successivamente il proprio orientamento. Il legittimo affidamento sussiste anche nel caso in cui la violazione del contribuente sia dovuto da "obbiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria", inoltre viene posto il divieto di irrogazioni di sanzioni quando l'irregolarità non porti a situazioni di svantaggio per l'amministrazione, quindi quando si tratti di un errore formale che non dia luogo a un debito d'imposta⁷⁵.

Fondamentale garanzia del contribuente è anche quella prevista dall'art. 12 "*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*". La norma pone il divieto in capo all'amministrazione finanziaria di compiere ispezioni, verifiche e accessi presso il contribuente qualora queste non siano motivate adeguatamente e suppliscano ad "*esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo*" in ogni caso le attività in questione devono arrecare il minor turbamento possibile al contribuente e al regolare svolgimento

⁷⁴Esposito, G.M. (2021) *Il sistema amministrativo tributario italiano*. Milano: Wolters Kluwer e Cedam.

⁷⁵*Ibidem*.

della sua attività. Viene posto anche un limite di durata a tali attività, trenta giorni lavorativi prorogabili per altri trenta in caso di particolare complessità previa adeguata motivazione da parte del dirigente preposto; il contribuente può inoltre essere assistito da un professionista abilitato alla difesa presso gli organi di giustizia tributaria, il contribuente durante tutto il procedimento è libero di formulare osservazioni e rilievi di cui l'amministrazione dovrà obbligatoriamente tenerne conto nel PVC⁷⁶. La propensione verso la collaborazione con il contribuente viene rimarcata anche nella fase di chiusura delle attività di verifica, dopo il rilascio del PVC (una cui copia viene rilasciata al contribuente) questi ha diritto di presentare entro sessanta giorni osservazione e fare richieste⁷⁷, sull'amministrazione grava l'obbligo di tenere in considerazione quanto detto dal contribuente e devono esprimere al riguardo una valutazione al momento dell'adozione del provvedimento⁷⁸.

Essendo lo Statuto espressione di principi costituzionali e dello stesso principio democratico le sue norme sono suscettibili di interpretazione estensiva; la fase del contraddittorio successiva all'emanazione del PVC è un importante esempio di ciò poiché la giurisprudenza ha affermato la sua applicabilità ad ogni fase anteriore all'emanazione del provvedimento. Tutto ciò considerando ci si potrebbe addirittura sbilanciare affermando che, qualora il contraddittorio (manifestazione di quello che Corte di Cassazione è arrivata a definire "giusto procedimento"⁷⁹) fosse assente non si potrebbe ritenere rispettato l'obbligo di motivazione⁸⁰.

E' evidente come lo Statuto abbia radicalmente cambiato il paradigma del rapporto tributario nel nostro paese, nell'esprimere il principio democratico ha messo l'accento su come al cospetto dell'attività amministrativa (anche una particola come quella tributaria) il cittadino non sia suddito ma titolare di diritti, nello specifico portatore di un interesse fiscale che non può essere ignorato dall'Autorità in nome interessi collettivi che minano i principi democratici, anche quando questi sono volti a reprimere situazioni patologiche e

⁷⁶Per esteso Processo Verbale di Constatazione. L'atto che conclude la verifica fiscale presso la sede del contribuente in cui sono indicate le eventuali violazioni rilevate e i relativi addebiti.

⁷⁷Il termine di sessanta giorni è posto anche come un limite per l'Agenziadelle entrate, questa infatti, salvo casi urgenti adeguatamente motivati, non può emanare l'avviso di accertamento.

⁷⁸Esposito, G.M. (2021) *Il sistema amministrativo tributario italiano*. Milano: Wolters Kluwer e Cedam.

⁷⁹Cass., sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17229.

⁸⁰Moschetti, F. (2012). Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente". In: *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dl contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*. A cura di Bodrito, A.; Contrino, A. & Marcheselli, A. P.3-24. Torino: Giappichelli.

di assoluta gravità come l'evasione fiscale o la crisi economica dello stato: <<E' la debolezza, ma è la superiorità della democrazia rispetto ad ogni altro sistema>>⁸¹.

Con il cambio del paradigma provocato dallo statuto si sono gettate le basi per un rapporto Fisco -contribuente sempre più garantito e sempre più aperto alla collaborazione, non è da sottovalutare infatti (oltre all'importanza ermeneutico-normativa di cui abbiamo parlato) anche l'effetto psicologico sul contribuente che si vede finalmente riconosciuto nella sua qualità di cittadino e non di succube dell'Autorità.

Nell'ultimo trentennio, in parte sulla scia dei principi dello Statuto, in parte per necessità di certezze impositive e di volontà di ritrovare la fiducia del contribuente, sono proliferati gli istituti che hanno dato maggior centralità al consenso del contribuente e al contraddittorio con lo stesso, provando a percorrere la strada della coesistenza fra l'esercizio del potere autoritativo e l'adesione consensuale del contribuente, incoraggiando quest'ultimo con l'utilizzo di meccanismi premiali⁸².

Queste scelte appaiono congrue con un sistema tributario basato sull'autotassazione, coerentemente infatti la stessa amministrazione finanziaria ha cercato di promuovere gli istituti funzionali a incentivare la *tax compliance*, propendendo per un sistema che non si pone l'obiettivo di sanzionare il contribuente bensì di accresce la sua fiducia in modo da indurlo all'adempimento spontaneo dei propri oneri tributari, provando quindi ad accrescere la sua *tax morale* in un'ottica di *compliance*. Una manifestazione di questa presa di coscienza dell'Agenzia è la circolare 25/E del 6 agosto 2014 in cui si pone l'accento sull'importanza del contraddittorio come mezzo per agevolare la raccolta e la veridicità dei dati alla base dell'atto impositivo, come strumento per rendere il contribuente consapevole dell'attività svolta dall'amministrazione finanziaria, nonché come mezzo deflattivo del contenzioso; è importante sottolineare che però, nonostante la correttezza dei principi e la nobiltà delle intenzioni, l'atteggiamento dell'amministrazione

⁸¹Moschetti, F. (2012). Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente". In: *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dl contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*. A cura di Bodrito, A.; Contrino, A. & Marcheselli, A. P. 3-24. Torino: Giappichelli. Citando Mauro E., in Mauro, E.; Zagrebelsky, G. (2011). *La felicità della democrazia. Un dialogo*. Cit. p.12. Roma-Bari: Editori Laterza.

⁸²Si pensi all'abbattimento delle sanzioni (lì dove applicabili) in caso di liquidazione automatica o di controllo formale, al ravvedimento operoso (funzionale a formare un rapporto di collaborazione fra Agenziadelle Entrate e contribuente) e all'accertamento con adesione (funzionale a garantire effetti deflativi dal contenzioso). Melis, G. (2022). *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli.

finanziaria si manifesta ancora come parzialmente autoritativo (anche a causa dell'elevato tasso di evasione fiscale)⁸³.

In questo panorama si colloca la recente riforma introdotta dal d.lgs. 219/2023 che ha significativamente ridefinito il quadro normativo riguardante la motivazione degli atti tributari, con l'obiettivo di migliorare la trasparenza, la chiarezza e l'equità nel rapporto tra amministrazione fiscale e contribuenti. Tale intervento normativo si inserisce nel più ampio processo di revisione del procedimento amministrativo tributario, con evidenti richiami ai principi contenuti nella legge 241/1990.

Uno degli aspetti centrali della riforma riguarda l'introduzione di un obbligo rafforzato di motivazione per tutti gli atti tributari. L'amministrazione fiscale è ora tenuta a fornire, sin dall'emissione dell'atto, spiegazioni dettagliate e complete delle ragioni che hanno portato alla sua adozione, basandosi su elementi documentali già presenti nel fascicolo istruttorio. Questo si traduce in un divieto esplicito di integrazione successiva della motivazione, principio che richiama il concetto di "motivazione congrua e tempestiva" già presente nella giurisprudenza amministrativa e codificato dalla legge 241/1990. La riforma, inoltre, introduce un principio di proporzionalità che mira a garantire un equilibrio tra l'interesse pubblico alla riscossione delle imposte e i diritti dei contribuenti. In questa ottica, gli atti tributari devono essere redatti in modo tale da evidenziare la proporzionalità delle misure adottate rispetto alle violazioni contestate. Si rafforzano, dunque, le garanzie per i contribuenti, limitando l'utilizzo di prove acquisite in violazione di norme procedurali e garantendo un controllo più rigoroso sull'operato dell'amministrazione. Un altro elemento innovativo è rappresentato dall'accento posto sulla chiarezza del linguaggio amministrativo. L'atto tributario, per essere valido, deve essere comprensibile non solo da un punto di vista tecnico, ma anche per un contribuente medio. Questo rappresenta un cambio di paradigma rispetto al passato, dove spesso la complessità del linguaggio utilizzato rendeva difficile per i cittadini comprendere pienamente le motivazioni degli atti ricevuti. Dal punto di vista pratico, queste modifiche mirano a ridurre il contenzioso fiscale, creando una maggiore fiducia tra amministrazione e contribuenti. Un atto motivato in modo chiaro e trasparente riduce le possibilità di interpretazioni arbitrarie e rafforza la legittimità delle azioni amministrative. In

⁸³Salanitro, G. (2016). Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno. *Rivista di Diritto Tributario*, 26, p. 623–647.

conclusione, la riforma del D.Lgs. 219/2023 rappresenta un importante passo avanti nel rendere il sistema tributario più equo e trasparente. L'allineamento con i principi della legge 241/1990 evidenzia come il legislatore abbia voluto rafforzare le garanzie procedurali, ponendo al centro della normativa i diritti dei contribuenti e la necessità di una corretta gestione del rapporto con l'amministrazione fiscale. Questi cambiamenti, se implementati correttamente, potrebbero costituire una base solida per migliorare la qualità del sistema tributario italiano e ridurre le "tensioni" nel rapporto tra Stato e cittadini⁸⁴.

È in questa prospettiva che si inserisce l'istituto dell'adempimento collaborativo, svolta fondamentale nel rapporto Fisco -contribuente, i cui effetti (anche se per ora limitati) non hanno tardato ad arrivare⁸⁵.

Prima di poter affrontare nello specifico tale argomento è però necessaria una panoramica su quegli istituti, già da prima presenti nella normativa nazionale, funzionali a promuovere la *tax compliance*.

4. GLI ISTITUTI DI *COMPLIANCE* ITALIANI ANTECEDENTI ALL'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO.

Nei paragrafi precedenti abbiamo già dato una definizione di *tax compliance*, senza dilungarci ulteriormente basta qui riportare la definizione, sintetica ma esaustiva, che ne dà l'Agenzia delle Entrate: <<l'adempimento spontaneo del contribuente>>⁸⁶.

⁸⁴Di Salvatore, M. (13/04/2024). Il punto su... Il nuovo obbligo di motivazione degli atti tributari ovvero dell'impatto delle modifiche di testo e contesto. *Rivista di Diritto Tributario supplemento online*.

⁸⁵Si vedano per avere un'idea della portata degli effetti del nuovo regime e della loro evoluzione il rapporto di verifica dei risultati della gestione per l'anno 2018 del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze consultabile all'indirizzo:
<https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Rapporto-di-verifica-AdE-sottoscritto-il-27-06-2019.pdf>.

e la relazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 2023 sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale.

https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Relazione-evasione-fiscale-e-contributiva-2023_26set-finale.pdf.

⁸⁶Come si può leggere sul sito dell'Agenzia stessa all'indirizzo:

[https://www.Agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/controlli/schedainfocontrolli-cittadini#:~:text=L'attivita%C3%A0%20di%20controllo%20del,del%20contribuente\(tax%20compliance\).](https://www.Agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/controlli/schedainfocontrolli-cittadini#:~:text=L'attivita%C3%A0%20di%20controllo%20del,del%20contribuente(tax%20compliance).)

Prima dell'adempimento collaborativo sono stati introdotti diversi istituti nel nostro ordinamento funzionali alla promozione dei vari aspetti della *tax compliance*, in questa sede non sarà possibile dilungarsi in maniera eccessivamente approfondita su tutti gli istituti che rientrano in tale ambito, l'analisi sarà condotta quindi esponendo la disciplina dei principali istituti e di come questi si collegano fra loro con lo scopo di ordinare l'ordinamento fiscale verso la *compliance*.

4.1 La dichiarazione.

Il primo istituto che è necessario esaminare è (come illustrato al paragrafo 3) il fondamento di un sistema fiscale basato sull'autotassazione ed è anche la base di qualsiasi altro istituto di *compliance*; quale può essere la più alta forma di adempimento spontaneo del tributo se non la manifestazione di volontà di voler adempiere alle proprie obbligazioni tributarie?

Con la dichiarazione dei redditi il contribuente predispone una *compliance fiscale*⁸⁷ con cui informa l'amministrazione finanziaria del presupposto d'imposta, determina la base imponibile e liquida l'imposta, la fase successiva è il versamento con cui si estingue l'obbligazione tributaria, è così che il contribuente adempie al suo dovere costituzionale di "concorrere alle spese pubbliche" (art.53 Cost.).

Bisogna comunque tener presente che, a differenza degli altri istituti di cui ci occuperemo, la dichiarazione non presenta la caratteristica tipica della facoltatività, ma è obbligatoria per tutti i contribuenti trattandosi un obbligo generalizzato in quanto mezzo attuativo del rapporto impositivo. Evidenza di ciò è l'obbligatorietà in alcuni casi di presentazione della dichiarazione anche in assenza di un debito d'imposta, è il caso dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili ex art. 1, comma1, D.P.R. 600/1973; per converso ci sono casi dove la dichiarazione non va presentata anche in presenza di un reddito purché non eccedente determinate soglie ex art. 1, comma 4, D.P.R. 600/1973⁸⁸.

La presentazione della dichiarazione produce una serie di effetti, *in primis* nell'ambito

⁸⁷Esposito, G.M. (2021) *Il sistema amministrativo tributario italiano*. Milano: Wolters Kluwer e Cedam.

⁸⁸Melis, G. (2022). *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli.

del procedimento amministrativo di determinazione dell'imposta, avendo questa rilevanza procedimentale in quanto oggetto del controllo dell'amministrazione finanziaria di cui condiziona l'attività⁸⁹. La dichiarazione costituisce inoltre una fonte probatoria in quanto esonera l'amministrazione finanziaria dal provare quanto in essa contenuto e a dover provare quanto in essa assente.

La dichiarazione è inoltre titolo per la riscossione, in base al quale (a seguito di liquidazione automatica o controllo formale) l'amministrazione può chiedere l'iscrizione a ruolo nel caso in cui le somme versate dal contribuente siano inferiori a quanto dallo stesso dichiarato; di converso è il titolo su cui il contribuente può fondare una richiesta di rimborso o chiedere una diminuzione dell'imposta dovuta nel periodo successivo nel caso in cui l'ammontare dell'imposta versata sia superiore a quanto da lui dovuto⁹⁰.

Questione più delicata è quella attinente alla sostanza giuridica della stessa, l'interpretazione attualmente più diffusa è quella che vede nella dichiarazione una natura composita, per certi aspetti assume la forma di una dichiarazione di scienza, per altri invece di manifestazione di volontà, ma non negoziale⁹¹.

La dichiarazione è una di dichiarazione di scienza poiché attesta fatti e valutazioni di fatti (la presenza di un reddito) ; allo stesso tempo è una manifestazione di volontà perché il contribuente ha la possibilità di scegliere fra eventuali regimi opzionali, sia di natura contabile sia funzionali alla determinazione del reddito stesso, che l'ordinamento mette a sua disposizione, inoltre vengono espresse valutazioni di diritto, ad esempio l'adozione di un determinato criterio di valutazione di una delle voci del bilancio per la

⁸⁹A seconda della completezza della dichiarazione l'Agenzia delle Entrate può rettificare in modo analitico o sintetico il reddito, così come può un avviso di accertamento d'ufficio in caso di completa omissione o nullità della dichiarazione.

⁹⁰Tesaurò, F. (2020). Istituzioni di diritto tributario. Parte generale. Torno: UTET Giuridica.

⁹¹L'interpretazione precedente secondo cui la dichiarazione era considerabile come una confessione ex art. 2733 c.c. è stata ormai ampiamente superata per diverse ragioni: la dichiarazione verte esclusivamente su fatti mai diritti mentre la dichiarazione no, quest'ultima ha per oggetto diritti indisponibili e quindi non può avere efficacia vincolante (a differenza della confessione) , la dichiarazione non ha come contenuto esclusivo fatti a se sfavorevoli, inoltre a differenza della confessione questa è ritrattabile non solo nei casi di errore di fatto e violenza. E' pur vero, riguardo al terzo punto, che la confessione può anche avere natura mista e cioè avere al suo interno anche fatti a se favorevoli (in un caso del genere però non si tratterà di una confessione ex art. 2733 ma di una dichiarazione complessa ex art. 2734 che è liberamente valutabile dal giudice sulla base del criterio della inscindibilità della dichiarazione) , ma in ogni caso si tratta di un atto tipicamente processuale e di natura spontanea (dovendo sussistere quello che la dottrina processualcivile chiama *animus confitenti*) mentre la dichiarazione la dichiarazione è un atto dovuto. Melis, G. (2022). *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli. Tesaurò, F. (2020). Istituzioni di diritto tributario. Parte generale. Torno: UTET Giuridica. Luiso, F. P. (2023). *Diritto Processuale Civile. Volume II, Il processo di cognizione*. Milano: Giuffrè.

determinazione del reddito di impresa. Dottrina e giurisprudenza⁹² concordano sull'assenza di una natura negoziale della dichiarazione poiché gli effetti derivano esclusivamente da quanto previsto dalla legge e non dalla volontà del contribuente, egli può quindi sì manifestare la propria volontà nella scelta di tali effetti ma nei limiti di quelli previsti dalla legge. Proprio in ragione di questa sua natura mista la dichiarazione è considerata ritrattabile, il legislatore ha anche stabilito che relativamente alle opzioni la ritrazione o la revoca possono avvenire anche per *facta concludentia* (D.P.R. 442/1997). Conseguentemente, indipendentemente dalla scelta fatta in dichiarazione, il comportamento del contribuente va valutato in concreto, dall'inizio dell'anno o dell'attività, relativamente ai suoi adempimenti e ai suoi obblighi funzionali ad optare inequivocabilmente per un determinato regime⁹³.

Coerentemente con i principi di collaborazione e buona fede (ex art. 10 l. 212/2000), il contribuente dopo l'adempimento del suo dovere di presentare la dichiarazione ha la possibilità di rettificarla in caso di errori di fatto o di diritto da lui stesso commessi, ciò è possibile sia nel caso in cui le rettifiche siano sfavorevoli al contribuente, sia nel caso in cui queste siano a lui favorevoli ex art. 2 comma 8 e 8-*bis*, D.P.R. n. 322/1998. Relativamente a tale disciplina occorre fare una distinzione fra la disciplina originaria e quella attuale come modificata dal d. l. 193/2016. La rettifica ex comma 8, cit. avveniva mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa entro il termine di decadenza dell'accertamento ed era funzionale alla correzione di errori od omissioni, senza quindi specificare se da questi dovesse emergere un debito o un credito, previa in ogni caso l'applicazione di eventuali sanzioni in caso di rettifica a sfavore. La rettifica ex comma 8-*bis*, cit. invece prevedeva la rettifica nel caso in cui l'errore o l'omissione avesse causato un maggior debito o un minor credito ovvero un maggior reddito nel termine previsto per la dichiarazione del periodo d'imposta successivo, permettendo l'utilizzo (a discrezione del contribuente) della compensazione. L'art. 8-*bis* si rivolgeva quindi esclusivamente ai casi di dichiarazione a favore, da qui l'amministrazione finanziaria interpretava la norma in modo tale da consentire la dichiarazione di rettifica a favore esclusivamente nel breve termine di un anno, indipendentemente che il meccanismo scelto dal contribuente fosse la compensazione o il rimborso. Contrariamente la dottrina

⁹²Si veda *ex multis*: Cass. Sez. un., n. 13378/2016. Come riportato in: Marcheselli, A. (2022). *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*. Milano: Giuffrè.

⁹³Melis, G. (2022). *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli.

riteneva alternativa la disciplina del comma 8 e del comma 8-*bis*, il termine breve sarebbe stato operativo quindi solo per l'utilizzo della compensazione, mentre all'istanza di rimborso si sarebbe applicato il termine lungo del comma 8. Il nodo da sciogliere era legato a capire la portata del comma 8, ciò se questo si riferisse solo alla dichiarazione a sfavore o anche quella a favore, riferendosi l'articolo a "errori od omissioni" generici e non specifici. Le conseguenze non erano di poco conto, l'applicabilità del comma 8 alla correzione di errori a favore del contribuente (ferma restando l'applicabilità del comma 8-*bis* ai soli casi di compensazione) avrebbe permesso di abbreviare i tempi del rimborso. Una richiesta di rimborso in dichiarazione integrativa infatti permetterebbe di evitare le lungaggini legate alla risposta dell'amministrazione finanziaria, dovendosi questa attenere a quanto riportato nella dichiarazione; contrariamente la procedura di rimborso come atto a se stante (in ogni caso possibile ma come atto a se stante, come da interpretazione dell'amministrazione finanziaria stessa⁹⁴) prevede tempistiche molto più lunghe, gravando l'onere della prova dell'esistenza del credito sul contribuente e dovendo questi aspettare la risposta dell'Agenzia ⁹⁵. Sul tema sono intervenute così le Sezioni Unite della Corte di Cassazione che con sentenza 13378/2016 hanno negato l'applicabilità del comma 8 alle dichiarazioni integrative a favore del contribuente; tale sentenza ha diffuso non poco malcontento, di conseguenza il legislatore è celermente intervenuto con il d. l. n. 193/2016 con cui ha modificato la portata del comma 8 consentendone l'applicazione esplicita anche a in caso di dichiarazioni integrative a favore del contribuente.

La modifica normativa è coerente con gli intenti di parificazione delle posizioni nel rapporto tra Fisco e contribuente, quest'ultimo ottiene così una maggior tutela nell'ottica del "diritto al pagamento di una giusta imposta"⁹⁶.

La dichiarazione integrativa contiene tutte quelle riqualificazioni ulteriori funzionali a modificare i fatti o i presupposti d'imposta o elementi attinenti alla liquidazione presenti nella dichiarazione originaria⁹⁷.

Ciò non costituisce però una nuova dichiarazione sostitutiva, che si ha invece nel caso in

⁹⁴Ris., 459/E/2008; Ris., 132/E/2010.

⁹⁵Melis, G. (2022). *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli. Marcheselli, A. (2022). *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*. Milano: Giuffrè.

⁹⁶*Ibidem*.

⁹⁷Marcheselli, A. (2022). *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*. Milano: Giuffrè.

cui il contribuente presenti una nuova dichiarazione, prima della scadenza dei termini di presentazione, con cui sostituisce quella precedente, in ogni caso la dichiarazione sostituita mantiene una sua utilità, può essere utilizzata dall'amministrazione finanziaria per controllare la nuova dichiarazione⁹⁸.

Gli effetti di *compliance* della dichiarazione sono stati rimarcati ed esaltati dall'introduzione della dichiarazione precompilata introdotta con il d.lgs. 21 novembre 2014 n.175 (c.d. Decreto semplificazione) nell'ottica di semplificazione e maggior accessibilità del sistema fiscale. L'amministrazione finanziaria mette a disposizione del contribuente titolare di un reddito di lavoro dipendente o assimilato il modello di dichiarazione precompilato (c.d. modello 730). La dichiarazione viene stilata dall'Agenzia delle entrate raccogliendo le informazioni presso banche, assicurazioni, enti previdenziali, condomini, università, sistema sanitario privato e nazionale, anagrafe tributaria e sostituti di imposta (che rilasciano la certificazione unica); una volta completata viene inviata al contribuente che ha la facoltà di accettarla o modificarla⁹⁹.

4.2 *Il ravvedimento operoso*

Istituto strettamente connesso alla dichiarazione e nello specifico alla rettifica della stessa a sfavore del contribuente è il c.d. ravvedimento operoso, introdotto nell'ordinamento dall'art. 13, d.lgs. 472/1997.

Il contribuente ha la possibilità di correggere i propri errori od omissioni in dichiarazione che hanno portato a un minor debito d'imposta rispetto a quanto dovuto ovvero qualsiasi violazione anche se non incidente sulla base imponibile o sull'ammontare del tributo, esclusivamente però per quei tributi di pertinenza dell'Agenzia delle Entrate. La legge individua l'arco di tempo entro cui è possibile effettuare la sanatoria per ottenere così un abbattimento delle sanzioni, regola generale vuole prima si procede al ravvedimento più ampio sarà il premio per il contribuente quindi inferiori le sanzioni¹⁰⁰.

L'obiettivo dell'istituto è stato fin da subito la promozione della collaborazione fra il

⁹⁸Melis, G. (2022). *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli.

⁹⁹*Ibidem*.

¹⁰⁰*Ibidem*.

Fisco e il contribuente in un'ottica di *compliance*, anzi forse sarebbe meglio dire di rimozione della *non-compliance*, così come la tutela del contribuente che in buona fede avesse commesso un errore in dichiarazione ma poi si fosse adoperato per correggerlo. In ogni caso, la sua portata è stata di molto ampliata con la l. 190/2014, in base alla quale l'amministrazione finanziaria mette a disposizione tutte quelle informazioni in suo possesso funzionali per il contribuente a valutare la sua posizione contributiva, sia riguardo la sua posizione corrente sia riguardo i suoi futuri adempimenti. La più grossa novità della riforma dell'istituto non è stata però questa, bensì l'incremento della finestra temporale entro cui il contribuente può usufruire dell'istituto. Secondo l'originaria disciplina infatti era precluso l'utilizzo dell'istituto qualora l'amministrazione avesse già contestato la violazione o avesse compiuto atti di verifica (ispezioni, accessi, verifiche) ovvero qualsiasi altra attività di accertamento di cui il contribuente o obbligati solidali avessero avuto conoscenza. Attualmente invece gli unici atti che ostano al ravvedimento operoso sono un avviso di accertamento o di liquidazione ovvero qualsiasi altro atto di natura autoritativa impositiva che ostenta una pretesa di natura tributaria, come l'irrogazione di sanzioni a seguito di controllo automatico o formale della dichiarazione¹⁰¹.

Il contribuente quando decide di fruire del ravvedimento operoso deve compiere alcuni adempimenti: provvedere alla correzione degli errori in maniera tale da adempiere correttamente all'obbligazione tributaria, provvedere al versamento di quanto eventualmente ancora dovuto più gli interessi di mora (calcolati al tasso legale su base giornaliera) e al pagamento della sanzione ridotta. Gli effetti favorevoli al contribuente non si limiteranno all'abbattimento della sanzione, infatti la violazione compiuta dal contribuente non si cumulerà con quelle altre eventualmente compiute ai fini dell'applicazione della recidiva, del concorso di violazioni e della continuazione; inoltre, nel caso in cui la violazione dovesse comportare sanzioni penali e il ravvedimento si sia verificato prima della fase dibattimentale, il contribuente avrà diritto a una riduzione fino ad un terzo delle pene previste e non sarà possibile l'applicazione di pene accessorie. Rimanendo nel campo delle fattispecie penali è da segnalare come la dottrina fosse avversa alla prassi dell'amministrazione di non permettere il ravvedimento operoso nel caso in cui il reato commesso avesse avuto natura fraudolenta, ciò perché risulterebbe

¹⁰¹*Ibidem*. Citando la Circ., 6/E/2015.

contrario ai principi in tema di riduzione in funzione premiale della pena, ad esempio in caso di patteggiamento¹⁰². Successivamente, però, a seguito della sentenza della Cassazione Penale 5448/2018 e della modifica dell'art. 13 del d.lgs. 74/2000 a mezzo del d. l. 124/2019, è stata prevista la non punibilità dell'estinzione del debito anche in caso di dichiarazione fraudolenta; in tale ottica, l'Agenzia delle entrate si è conformata alle nuove disposizioni riconoscendo l'applicabilità del ravvedimento operoso. In ogni caso, anche a seguito della riforma, l'utilizzo del ravvedimento non impedisce all'amministrazione di iniziare o proseguire le attività di verifica o di accertamento¹⁰³.

Casi particolari sono quelli del versamento tardivo e della remissione *in bonis*; per quanto riguarda il primo va subito detto che il versamento effettuato in ritardo non rientra nella categoria di errori o omissioni previsti dalla disciplina del ravvedimento operoso, conseguentemente l'istituto non è applicabile, ciò perché il versamento tardivo effettuato dal contribuente entro i termini previsti dalla legge (novanta giorni successivi alla scadenza ex art. 2, comma 7, D.P.R. n. 322/1998) è una modalità di ravvedimento operoso¹⁰⁴.

Per quanto riguarda invece la remissione *in bonis* diciamo subito che ci troviamo di fronte a una forma particolare di ravvedimento operoso, ex art. 2, comma 1, d. l. 16/2012. Tale istituto ha la funzione di sanare la mancata comunicazione preventiva in dichiarazione per l'esercizio dell'opzione di un regime fiscale, è necessario però che la violazione non sia stata contestata o non ci siano state attività di verifica ovvero attività di accertamento (come per la precedente disciplina del ravvedimento operoso), che il contribuente sia effettivamente in possesso dei requisiti per l'esercizio dell'opzione, che la comunicazione sia effettuata prima della successiva dichiarazione utile, che sia pagata una sanzione di 258 euro.

La *ratio* di tale istituto è analoga a quella del ravvedimento operoso, voler impedire che meri vizi di adempimento formale dettati magari dalla distrazione impediscano al contribuente (che altrimenti ne avrebbe diritto) il legittimo risparmio di imposta previsto da eventuali regimi opzionali¹⁰⁵.

¹⁰²Marcheselli, A. (2022). *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*. Milano: Giuffrè. Citando: Agenzia delle entrate, circ. 10 luglio 1998, n.180/E, Guardia di finanza, circ. n. 1/2018.

¹⁰³Melis, G. (2022). *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli. Citando: Circ. 31/2020.

¹⁰⁴Marcheselli, A. (2022). *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*. Milano: Giuffrè.

¹⁰⁵ Melis, G. (2022). *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli.

La riforma priva sicuramente l'istituto di quella sua caratteristica originaria di spontaneità così come l'effetto dissuasivo della sanzione, pur non diventando un meccanismo elusivo della stessa; in ogni caso le modifiche legislative in tal senso vanno lette nell'ottica dell'orientamento del sistema fiscale verso una relazione orizzontale fra Fisco e contribuente¹⁰⁶. Sicuramente non ci troviamo di fronte ad un istituto capace di cogliere a pieno il concetto di *tax compliance* inquanto non totalmente funzionale a un dialogo preventivo con l'amministrazione, anzi forse a seguito della riforma il primo passo verso il contribuente verrà fatto da quest'ultima, è però innegabile l'effetto collaborativo che si manifesta nei momenti successivi.

4.3 Le lettere di compliance

Se prima si è detto che il ravvedimento operoso non centrava pienamente il concetto di *tax compliance* difettando del meccanismo di comunicazione preventiva, possiamo dire subito che la prassi dell'Agenzia dell'entrate ha risolto il problema con lo strumento delle lettere di *compliance*. Iniziamo subito col dire che non si tratta di un istituto, bensì appunto di una prassi dell'Agenzia, non esiste infatti alcuna normativa specifica al riguardo, salvo un riferimento nella legge 190/2014, art. 1, commi da 634 a 636 alla necessità della promozione della comunicazione preventiva fra amministrazione finanziaria e contribuente anche tramite l'invio di comunicazioni. Si tratta di una particolare forma di comunicazione dell'Agenzia con cui questa invita a sanare eventuali irregolarità della posizione contributiva del destinatario mediante l'utilizzo del ravvedimento operoso; si tratta quindi di inviti informali che non provocano alcun effetto nella sfera giuridica del destinatario né ha alcun tipo di effetto vincolante per l'Agenzia, come avviene ad esempio nelle risposte agli interpelli, ma sono esclusivamente funzionali a stimolare l'adempimento spontaneo del contribuente. Le comunicazioni vengono inviate generalmente sulla base di dati rilevati dalla dichiarazione o sulla base di dati comunicate da agenzie fiscali estere, in ogni caso quando il contribuente riceve una lettera di *compliance* significa quindi che l'Agenzia gli sta segnalando una situazione di *non*

¹⁰⁶Marcheselli, A. (2022). *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*. Milano: Giuffrè. Melis, G. (2022). *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli.

compliance. L'invio al contribuente destinatario avviene in modo quasi automatico in quanto la banca dati dell'Agenzia delle entrate invia le comunicazioni del caso sulla base del maggior rischio di evasione.

Le lettere di *compliance* presentano contenuti standard quali: le generalità del contribuente, l'anno d'imposta cui la comunicazione fa riferimento, i codici identificativi dell'atto, le modalità di regolarizzazione della posizione del destinatario, l'indicazione dell'anomalia riscontrata, avviso di poter accedere a tutti i dati in possesso dell'amministrazione finanziaria per effettuare le opportune verifiche.

Il contribuente poi ha la possibilità di rivolgersi alla Direzione Provinciale competente per chiedere tutti i chiarimenti e le precisazioni che questi ritenga utile.

In ogni caso questi sarà poi libero di conformarsi a quanto detto dall'Agenzia nella comunicazione oppure se ritiene che il contenuto della lettera di *compliance* non descriva correttamente la sua situazione fiscale allora potrà inviare comunicazioni all'Agenzia contenenti chiarimenti o documenti ulteriori per dimostrare la regolarità della posizione contributiva¹⁰⁷.

4.4 Dal ruling internazionale agli accordi preventivi.

Il *ruling* internazionale (o interpello internazionale) è una particolare categoria di interpello il cui scopo è permettere una collaborazione fra il contribuente che opera in mercati internazionali e l'amministrazione finanziaria.

Questo è stato introdotto nell'ordinamento con l'art.8 d. l. 30 settembre 2003, n. 269 convertito, con modificazioni, in legge 24 novembre 2003, n. 326, da coordinare con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004 che ne regola gli aspetti operativi¹⁰⁸. Il *ruling* internazionale rientra in quella categoria di accordi che

¹⁰⁷ Agenzia delle Entrate. (2022, febbraio 10). *Adempimento spontaneo per i cittadini*. <https://www.Agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/compliance-cittadini/compliance-per-i-cittadini>.

Migliorini, F. (2024, Marzo 20). *Lettere di compliance per redditi e investimenti esteri*. Tratto da: Fiscomania.com. <https://Fiscomania.com/lettere-di-compliance-sui-redditi-esteri/>.

¹⁰⁸ Va subito precisato che l'istituto così introdotto è stato modificato da prima con il Decreto Legge del 23 dicembre 2013, n. 145 c.d. "Decreto Destinazione Italia" convertito con modificazioni dalla Legge 21

l'OCSE definisce come *Advanced Pricing Agreements* (APA) , vale a dire accordi stipulati fra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria riguardanti principalmente ma non esclusivamente la determinazione preventiva dei *transfer pricing* applicati dal contribuente prima di determinate operazioni *crossborder*, l'accordo è quindi funzionale a individuare congiuntamente criteri di calcolo e di confronto dei prezzi e a disciplinare il verificarsi di alcune situazioni ipotetiche per un periodo di tempo determinato. Tali accordi sono vincolanti per l'amministrazione e per il contribuente ma non sempre lo sono per l'amministrazione finanziaria estera, l'OCSE specifica infatti che se l'APA è unilaterale non sarà vincolante per l'amministrazione finanziaria estera non avendo questa sottoscritto l'accordo, contrariamente questa sarà vincolata in caso APA bilaterale o multilaterale concluso a seguito di procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione. L'originario *ruling* internazionale italiano apparteneva alla categoria degli APA unilaterali¹⁰⁹.

Il motivo per cui in questa sede la trattazione sarà limitata solamente a questo particolare interpello e alla sua evoluzione e non anche alle altre tipologie di interpello (nonostante ne siano state citate alcune precedentemente¹¹⁰) sta nella sua unicità rispetto a queste altre. Normalmente, infatti, la procedura d'interpello si conclude con una risposta da parte dell'amministrazione finanziaria vincolante per la stessa, il rapporto quindi fra Fisco e contribuente si esaurisce nello schema di istanza-risposta. E' vero come detto precedentemente che (anche in considerazione del periodo in cui è stata originariamente elaborata la disciplina) gli interpelli sono stati fin dall'inizio (e soprattutto dopo la loro collocazione nello statuto dei diritti del contribuente) un mezzo per accrescere la *compliance*, ma comunque in maniera limitata; il rapporto fra Fisco e contribuente è infatti andato progredendo passando da un tipo di comunicazione unilaterale a uno basato sulla comunicazione costante fra ambo i soggetti coinvolti. Il *ruling* di standard internazionale, infatti, prevede una disciplina più incentrata sul contraddittorio, che si

febbraio 2014, n. 9 e poi successivamente la sua disciplina è confluita nel nuovo istituto degli "accordi preventivi per le imprese con attività internazionale" introdotto all'art. 31-ter del D.P.R. 600/1973 dall'art. 1 del D.lgs. n. 147/2015 c.d. "Decreto Internazionalizzazione".

¹⁰⁹Cavallino, F. & Zuin, P. (2005). Il *ruling* internazionale: problematiche applicative. *il Fisco*, 7, p. 989.
Ragucci, G. (2023). *Gli istituti della collaborazione fiscale: dai comandi e controlli alla coregulation*. Torino: Giappichelli.

¹¹⁰Vedi *supra* paragrafo 3.

conclude con un accordo e non con una risposta unilaterale¹¹¹ e soprattutto dopo la sua “evoluzione” nell’istituto degli accordi preventivi costruisce un rapporto incentrato sulla collaborazione che prosegue nel tempo.

L’istituto si rivolge alle imprese con attività internazionale sia residenti che non residenti con una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e che inoltre soddisfino ulteriori condizioni previste dalla legge. Tali soggetti abilitati hanno facoltà di proporre istanza di interpello internazionale volto a stipulare un accordo preventivo con l’Amministrazione finanziaria per ragioni attinenti a operazioni di *transfer pricing*, distribuzione di dividendi, pagamento o incasso di interessi o *royalties*, calcolo di altri componenti reddituali di carattere internazionale, riguardanti l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, riguardanti: l'erogazione o la percezione di "altri componenti reddituali" a o da soggetti non residenti; l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente¹¹². La *ratio* dell’istituto, come specificato nella relazione illustrativa al d. l. 269/2003, è quella di prevenire i conflitti fra i contribuenti e l’Amministrazione, finanziaria optando invece per la strada dell’accordo, ed evitare che si verifichino situazioni di doppia imposizione. La portata dell’istituto era tale da poter garantire gli effetti deflattivi voluti, questione diversa era invece l’evitare la doppia imposizione. Tale problematica non è risolvibile con il semplice accordo fra contribuente e Amministrazione finanziaria nazionale, gli effetti di questo non sono tali da poter risultare vincolanti per le Amministrazioni finanziarie estere, non venendo queste coinvolte nella stipulazione dell’accordo che per tanto ha efficacia unilaterale che non può essere ampliata dal semplice invio di una copia a queste ultime come prevedeva la disciplina ex art. 8, comma 3 del decreto. L’effetto sarà quindi esclusivamente l’inibizione per tre periodi d’imposta del potere accertativo e di controllo dell’Amministrazione finanziaria italiana nei confronti dell’impresa che ha usufruito dell’istituto ma solo per quelle questioni oggetto dell’accordo; la validità di questo viene meno nel caso in cui si

¹¹¹Triggiani, S. (2008). L’evoluzione giuridica della disciplina dell’interpello e i vincoli dell’amministrazione finanziaria. *Diritto e Pratica Tributaria*, 3, p.10625.

¹¹²Cavallino, F. & Zuin, P. (2005). Il ruling internazionale: problematiche applicative. *il Fisco*, 7, p. 989.

verifichino mutamenti rilevanti di fatto o di diritto delle circostanze che hanno portato alla stipulazione dell'accordo¹¹³.

Un primo potenziamento della disciplina si è avuto con il d. l. 145/2013 (c.d. “Decreto Destinazione Italia”) che ha ampliato l’oggetto del *ruling* andando ad includere nei possibili quesiti posti nell’istanza anche quelli attinenti alla valutazione della sussistenza dei presupposti di una stabile organizzazione nel territorio nazionale. *Ratio* di ciò è l’intento del decreto di creare situazioni di stabilità e certezza per attrarre investimenti stranieri, tali intenti verranno condivisi e rimarcati dal successivo d.lgs. n. 147/2015 c.d. Decreto Internazionalizzazione. Quest’ultimo si pone l’obiettivo di ridurre i limiti e le incertezze legate al trattamento fiscale delle operazioni transfrontaliere per facilitare gli investimenti; in tale ottica, il decreto sostituisce l’istituto del *ruling* internazionale con quello degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, disciplinato dall’art. 31-ter, D.P.R. 600/1973 e dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 21 marzo 2016, prot. n. 2016/42295 che sostituisce (come dallo stesso previsto) il precedente provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004¹¹⁴.

A questo punto è necessario svolgere un’analisi maggiormente approfondita della corrente disciplina.

L’istituto, così come il *ruling*, non è rivolto a tutti i contribuenti ma solo quelli che svolgono un’attività d’impresa a livello internazionale, può trattarsi sia di soggetti residenti nel territorio dello Stato che non. Per accedere all’istituto i soggetti residenti devono controllare o essere controllati, direttamente o indirettamente, da società non residenti con cui pongono in essere operazioni o devono essere controllati dalla stessa società che controlla l’impresa con cui si compiono le operazioni (si tratta delle condizioni indicate dall’art. 110 comma 7 TUIR). Possono usufruire dell’istituto anche le società il cui fondo, patrimonio o capitale sia partecipato da soggetti non residenti o che partecipino al fondo o patrimonio o capitale di soggetti esteri; le imprese che abbiano pagato o

¹¹³Patelli, L. & Porpora, F. (2004). Il *ruling* internazionale e gli *Advance Pricing Agreements* (APA). *il Fisco*, 23, p. 3005.

¹¹⁴Mascitti, M. (2018). Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale...: *Why Ruling no more?*. *Rivista di diritto tributario internazionale*, 3, p.225-259. Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

percepito da soggetti non residenti dei dividendi, interessi o *royalties*; imprese che intendano trasferire all'estere la propria sede, così come le imprese che vogliano accedere al regime del c.d. *Patent box*¹¹⁵ ex art. 1, commi da 37 a 45, L. 190/2014. Per i soggetti non residenti invece è necessario avere una stabile organizzazione nel territorio dello Stato¹¹⁶.

L'oggetto dell'istanza può riguardare: operazioni di *transfer pricing* infragruppo, trattamento fiscale di dividendi, interessi e *royalties* e qualsiasi altra componente reddituale che derivante da operazioni *cross-border*¹¹⁷, verifica della sussistenza di una stabile organizzazione di un'impresa estera nel territorio nazionale, l'eventuale imputazione in capo a una stabile organizzazione (sia di soggetti residenti che non) di utili o perdite, valutazioni sul valore dei beni dell'impresa per l'applicazione dell'*exit tax*. Il nuovo articolo 31-ter quindi amplia l'ambito operativo del vecchio *ruling* internazionale, prevedendo la possibilità di stipulare l'accordo sui metodi di calcolo dei valori d'ingresso e d'uscita al momento del trasferimento della residenza dell'impresa ex art. 166 e 166-bis TUIR¹¹⁸.

Il contribuente che rientri nella categoria dei soggetti a cui si rivolge tale disciplina può quindi avviare la procedura mediante istanza presso la Direzione Centrale Grandi contribuenti – Settore Strategie per la *compliance* e per l'attrazione degli investimenti; il contribuente illustra all'Agenzia il caso controverso e la soluzione da lui prospettata con annessa normativa di riferimento. Dopo l'istanza si apre quindi una fase di contraddittorio che si conclude (in un tempo variabile non essendo previsti termini di alcun tipo) con un accordo fra le parti, nel caso non si giunga all'accordo invece ne deve essere data notizia nel PVC che viene redatto nel corso di tutta la fase di contraddittorio. L'accordo ha

¹¹⁵SI tratta di un regime agevolativo opzionale riservato alle imprese svolgenti attività di ricerca e sviluppo in relazione a software protetti da copyright, brevetti industriali e disegni e modelli giuridicamente tutelati.

L'agevolazione è rivolta ai possessori di reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione e dal settore produttivo di appartenenza. Possono optare per l'agevolazione anche le stabili organizzazioni in Italia di residenti in stati con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni è effettivo.

Agenzia delle Entrate (2023). *Patent box – Che cos'è*. Tratto da Agenzia delle Entrate:

<https://www.Agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/agevolazioni/patent-box/cose-patent-box-imprese>.

¹¹⁶Melis, G. (2022). *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli. Ragucci, G. (2023). *Gli istituti della collaborazione fiscale: dai comandi e controlli alla coregulation*. Torino: Giappichelli.

¹¹⁷Circolare dell'Agenzia delle Entrate 01/04/2004 n. 10.

¹¹⁸Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

efficacia e natura dichiarativa e non negoziale poiché porta una corretta e trasparente applicazione della normativa esistente e non alla produzione di effetti giuridici frutto della mera volontà delle parti, in ogni caso questo sarà vincolante per entrambe le parti per cinque periodi d'imposta (quello in cui è stipulato e i quattro successivi) , salvo il sopraggiungere di mutamenti di fatto o di diritto, al momento della scadenza questo è rinnovabile previa richiesta novanta giorni prima della data di scadenza, l'amministrazione è obbligata a rispondere entro sessantacinque giorni¹¹⁹.

Ulteriore novità rispetto alla precedente disciplina del *ruling* internazionale è la possibilità di far retroagire gli effetti dell'accordo, c.d. *roll-back*; ciò è possibile in due casi: le circostanze di fatto e di diritto che hanno portato al raggiungimento dell'intesa ricorrevano anche in periodi d'imposta antecedenti a quello di sottoscrizione dell'accordo; l'accordo con l'amministrazione italiana sia conseguenza di procedure amichevoli internazionali contro le doppie imposizioni che hanno precedentemente portato alla conclusione di accordi con le corrispondenti autorità fiscali estere.

La procedura di *roll-back* nel primo caso è facoltativa, nel secondo invece l'estensione retroattiva dell'accordo è obbligatoria poiché l'accordo deve vincolare l'autorità nazionale e il contribuente secondo quanto previsto dall'accordo con l'autorità estera nel rispetto delle convenzioni contro le doppie imposizioni (come si spiegherà fra poco). In ogni caso nel caso in cui sia necessario apportare delle modifiche alla posizione contributiva dei periodi d'imposta pregressi il contribuente deve procedere al ravvedimento operoso o a dichiarazione integrativa esenti da sanzioni¹²⁰.

La nuova disciplina degli accordi preventivi risolve anche il problema della precedente in tema di doppia imposizione. Nella fase istruttoria infatti è previsto che, qualora necessario, sia possibile l'utilizzo gli strumenti di cooperazione internazionale fra amministrazioni finanziarie per richiedere le informazioni necessarie¹²¹; infine per far sì che l'accordo sia quindi vincolante è necessaria procedere in accordo con l'art. 25, par. 3 del Modello OCSE di convezione contro le doppie imposizioni. Se le convenzioni stipulate fra gli stati coinvolti recepiscono il modello allora l'accordo avrà validità per

¹¹⁹Melis, G. (2022). *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli.

¹²⁰Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

¹²¹In tal caso i termini della procedura si sospendono finché non vengono soddisfatte le richieste d'informazione.

effetto di un secondo accordo concluso con l'amministrazione finanziaria recepitrice, il medesimo discorso vale all'inverso per lo stato italiano¹²².

Come detto il rapporto fra amministrazione e contribuente non si esaurisce con la conclusione dell'accordo, questo prosegue per verificare che quanto previsto dall'accordo sia rispettato e non avvengano mutamenti in fatto o in diritto. Sul contribuente grava l'onere di mettere a disposizione dell'Agenzia tutte le informazioni necessarie, così come quello di consentire l'accesso presso la propria sede per lo svolgimento delle attività di controllo. Secondo il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 21 marzo 2016, prot. n. 2016/42295, nel caso in cui a seguito dello svolgimento dell'attività dovessero risultare dei mutamenti l'Agenzia propone la sottoscrizione di modifiche dell'accordo originario (frutto sempre di un dialogo fra le parti), nel caso in cui non si provveda l'accordo perde efficacia. E' possibile anche che lo stesso contribuente proponga la modifica dell'accordo nel caso in cui si verificassero mutamenti delle condizioni di fatto o di diritto iniziali che non fossero originariamente previste o prevedibili tali da minare l'efficacia e la validità delle conclusioni oggetto di accordo; in questo caso il procedimento deve svolgersi entro 180 giorni decorrenti o dalla data di ricevimento dell'istanza di modifica del contribuente o dal momento in cui si sono verificati i mutamenti, nel caso in cui non sia individuabile una data certa i termini decorrono dal giorno in cui avviene la comunicazione di invito al contraddittorio da parte dell'Agenzia delle entrate al contribuente. La procedura di modifica si conclude con un invito dell'Agenzia alla sottoscrizione di un nuovo accordo, nel caso in cui invece non si giunga ad un'intesa l'Agenzia comunica al contribuente l'inefficacia dell'accordo¹²³. Nel caso in cui invece i presupposti non cambino ma l'accordo sia violato, l'Agenzia chiede chiarimenti ed eventuali memorie difensive al contribuente da inviare entro trenta giorni; qualora le spiegazioni del contribuente non dovessero essere ritenute sufficienti o non siano mai state inviate l'accordo perde efficacia con effetti retroattivi fin dal momento dell'avvenuta violazione, se non è individuabile un momento esatto gli effetti retroattivi

¹²²Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer. Ragucci, G. (2023). *Gli istituti della collaborazione fiscale: dai comandi e controlli alla coregulation*. Torino: Giappichelli.

¹²³Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

colpiscono l'intera durata dell'accordo, quindi fino al momento della sua sottoscrizione¹²⁴.

4.5 *L'interpello sui nuovi investimenti.*

Il Decreto Internazionalizzazione (d.lgs. 147/2015) oltre a introdurre la disciplina degli accordi preventivi ha introdotto anche l'istituto dell'interpello sui nuovi investimenti, entrambi gli istituti sono finalizzati a favorire gli investimenti esteri sfruttando nuovi meccanismi di collaborazione fra Fisco e contribuente volti al potenziamento della *tax compliance* d'impresa¹²⁵.

L'interpello sui nuovi investimenti (la cui disciplina è completata dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 29 aprile 2016, pubblicato in G.U. n. 110 del 12 maggio 2016, c.d. Decreto Attuativo) comprende fattispecie differenti da quelle cui si rivolge l'istituto degli accordi preventivi, le similitudini fra i due istituti sono sì presenti ma questi non sono certamente alternativi, bensì complementari, come dichiarato esplicitamente nella Relazione Illustrativa del decreto secondo cui: *“L'istituto si affianca a quello dell'art. 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, concernente gli accordi preventivi in materie di interesse transnazionale, per gli investitori con attività internazionale”*. La differenza fra gli istituti è rimarcato dall'art. 4 comma 1 lett. d) del d.lgs. 147/2015 che punisce con l'inammissibilità le istanze di interpello sui nuovi investimenti che riguardano questioni che sarebbero dovute essere oggetto della procedura ex art. 31-ter¹²⁶. L'interpello sui nuovi investimenti prevede che le imprese italiane o estere che vogliano effettuare determinati tipi di investimenti nel territorio dello Stato possono proporre istanza d'interpello per richiedere all'Amministrazione finanziaria un parere riguardo il

¹²⁴Melis, G. (2022). *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli.

¹²⁵Ragucci, G. (2023). *Gli istituti della collaborazione fiscale: dai comandi e controlli alla coregulation*. Torino: Giappichelli.

¹²⁶Costarella, E. (2022). Interpello sui nuovi investimenti. In Dragonetti, A. & Piacentini, V. (A cura di), *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 2175-2204). Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

trattamento fiscale delle operazioni previste dal piano di investimento prospettato. Caratteristica dell'istituto è quindi quello di dare la certezza preventiva al contribuente della posizione fiscale in cui questo si andrà a trovare, diminuendo così le controversie *ex post*, sviluppando così la collaborazione Fisco -contribuente. I soggetti legittimati a proporre istanza d'interpello sono come detto *“imprese italiane o estere che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore a venti milioni di euro e che abbiano ricadute occupazionali significative in relazione all'attività in cui avviene l'investimento e durature”* ex art. 2 comma 1 del Decreto Internazionalizzazione. Va subito qui precisato il termine *“imprese”*, secondo quanto affermato nella Decreto Attuativo ricomprende tutti i soggetti IRES; persone fisiche che esercitano attività d'impresa commerciale; società, enti di ogni tipo inclusi trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato. Sono legittimati anche tutti i soggetti che non esercitano attività commerciale ma intendono compiere un investimento volto alla creazione di una nuova attività di natura commerciale. È irrilevante che il soggetto estero legittimato sia dotato di una stabile organizzazione nel territorio nazionale. Ulteriori soggetti legittimati sono gli enti non commerciali residenti ma relativamente all'eventuale attività commerciale svolta; il Decreto Attuativo indica fra i soggetti legittimati anche i *“gruppi di società o i raggruppamenti d'impresa”*¹²⁷.

Il requisito oggettivo dell'interpello deve essere un piano d'investimento (quindi una pluralità di operazioni, non una singola operazione determinata) le cui caratteristiche si ricavano dal combinato disposto dell'art. 2 comma 1 del Decreto Internazionalizzazione e del Decreto Attuativo. Il *business plan* deve obbligatoriamente: svolgersi nel territorio dello Stato, produrre significativi effetti occupazionali di carattere duraturo, ammontare non inferiore a venti milioni¹²⁸. La Relazione Illustrativa al Decreto Internazionalizzazione precisa, inoltre, come nell'istanza d'interpello devono anche essere specificati gli effetti derivanti dall'investimento sul sistema fiscale italiano.

¹²⁷La Circolare 1° giugno 2016, n 25/E dell'Agenzia delle Entrate definisce i gruppi di società come *“le aggregazioni di imprese societarie giuridicamente distinte, ma economicamente dipendenti”* mentre i raggruppamenti d'impresa come soggetti che danno vita a forme di collaborazione o di aggregazione finalizzate a investimenti unitari. Costarella, E. (2022). Interpello sui nuovi investimenti. In Dragonetti, A. & Piacentini, V. (A cura di), *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 2175-2204). Milano: IPSOA; Wolters Kluwer. Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

¹²⁸Originariamente la norma prevedeva un ammontare pari a trenta milioni, la soglia è stata abbassata con la l. 136/2018.

Per quanto riguarda il requisito territoriale va specificato che questo non va inteso in senso esclusivo, ciò significa che l'investimento deve produrre sì effetti in Italia ma può tranquillamente farlo anche all'estero¹²⁹. Il requisito occupazionale è invece quello che senza dubbio desta più problemi poiché la disciplina non prevede alcun criterio di valutazione determinato; l'Agenzia delle Entrate con la circolare 1 giugno 2016, n.25/E ha però chiarito come per incremento di occupazione si debba intendere non soltanto un aumento del livello di occupazione ma anche un semplice "non decremento" dello stesso, tale interpretazione è infatti coerente con quanto previsto dalla Relazione Illustrativa che parla di "effetti positivi" per l'occupazione. Il requisito, infatti, si ritiene soddisfatto anche quando il piano d'investimento abbia ad oggetto il risanamento di un'impresa in crisi e la conservazione della sua forza lavoro, così come ulteriori operazioni di ristrutturazione e tutte quelle altre operazioni che richiedano l'esclusivo o prevalente utilizzo di risorse "già impiegate"¹³⁰.

L'istanza, quindi, deve contenere oltre la qualifica del soggetto investitore (o soggetti) e la descrizione dettagliata del piano d'investimento, anche l'indicazione del trattamento fiscale che il contribuente ritiene corretto applicare, la sottoscrizione dell'istante e i riferimenti normativi. Questi possono essere di svariato tipo a seconda del contenuto delle situazioni di fatto che necessitano di regolazione, le operazioni che le società compie sono infatti generalmente suscettibili di causare problemi di doppia imposizione, per tanto i riferimenti normativi possono riguardare: interpretazione di specifiche disposizioni tributarie, l'applicazione di disposizioni antielusive, richieste di accesso a determinati regimi o istituti. La citata circolare 1 giugno 2016, n. 25/E dell'Agenzia specifica inoltre che è possibile che l'interpello sui nuovi investimenti ricomprenda in una singola istanza tutti i profili degli interpelli dello Statuto dei diritti del contribuente, gli interpelli statutari e l'istituto in analisi restano comunque a se stanti e intercambiabili, il legislatore infatti permette che nel caso in cui non sussistano le condizioni per l'interpello sui nuovi investimenti il contribuente ha facoltà di ricorrere agli interpelli statutari¹³¹.

¹²⁹Costarella, E. (2022). Interpello sui nuovi investimenti. In Dragonetti, A. & Piacentini, V. (A cura di), *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 2175-2204). Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

¹³⁰Costarella, E. (2022). Interpello sui nuovi investimenti. In Dragonetti, A. & Piacentini, V. (A cura di), *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 2175-2204). Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

Ragucci, G. (2023). *Gli istituti della collaborazione fiscale: dai comandi e controlli alla coregulation*. Torino: Giappichelli.

¹³¹Costarella, E. (2022). Interpello sui nuovi investimenti. In Dragonetti, A. & Piacentini, V. (A cura di), *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 2175-2204). Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

L'ufficio competente in materia è la Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate, Ufficio Interpelli Nuovi Investimenti¹³².

L'istanza è inammissibile nei casi espressamente indicati dall'art. 4 comma 1 del Decreto Attuativo, costituiscono infatti un *numerus clausus*. In primo luogo, l'istanza è inammissibile nel caso in cui manchino elementi identificativi del soggetto istante, o sia fallace la descrizione del piano d'investimento; in questi casi l'amministrazione finanziaria invia una comunicazione all'istante che ha facoltà di apportare le adeguate correzioni entro trenta giorni. Secondo caso di inammissibilità si ha nel caso in cui l'istanza sia stata effettuata successivamente alla scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione in cui devono essere applicate le disposizioni oggetto dell'interpello o obblighi tributari connessi; la circolare 1 giugno 2016, n. 25/E chiarisce come sia in tal caso rilevante la condotta fiscale funzionale all'applicazione delle disposizioni oggetto dell'istanza e non il compimento di atti del piano di investimento o strumentali ad esso. Terzo caso di inammissibilità si ha quando l'istante abbia già ottenuto una risposta dall'Agenzia sul medesimo quesito, salvo il caso in cui si verificano nuove situazioni di fatto o di diritto, non rientrano in tale fattispecie i casi in cui i quesiti riguardino sì lo stesso piano d'investimento ma siano diversi. Ulteriore caso di inammissibilità come già detto si ha nel caso in cui l'istanza abbia ad oggetto questioni che dovrebbero essere soggette alla disciplina degli accordi preventivi, con l'unica eccezione dei "quesiti che richiedono la preventiva valutazione in ordine all'esistenza o meno di azienda che configuri stabile organizzazione" come indicato nella circolare su menzionata. La circolare opera poi una separazione basata sulle materie oggetto dei due istituti, per tanto per materie rientranti nella disciplina ex art. 31-ter del D.P.R. 600/1973 non sarà possibile proporre interpello sui nuovi investimenti indipendentemente dalla natura del quesito. La *ratio* di una tale causa di inammissibilità sta nel voler rimarcare la non alternatività ma la complementarità dei due istituti, entrambi comunque volti (fra le altre cose) all'incremento degli investimenti stranieri. L'ultima causa di inammissibilità si verifica quando l'istanza viene proposta su questioni già oggetto di un controllo da parte dell'amministrazione finanziaria di cui il contribuente abbia conoscenza, ciò in ragione della natura preventiva dell'interpello che non può risultare quindi una richiesta

¹³²Come indicato nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 20 maggio 2016, prot. 77220/2016, art. 1 comma 1.1.

di verifica dell'attività dell'amministrazione¹³³.

Caratteristica dell'istituto che rimarca la differenza con gli interpelli statutari è quella della fase istruttoria, questa si confà al principio di speditezza dell'attività amministrativa e del legittimo affidamento ed è finalizzata ad attuare una concreta cooperazione fra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente. L'amministrazione può procedere ad interlocuzioni con il contribuente e ad accessi concordati al fine di permettere uno scambio d'informazioni più immediato. Tali atti si svolgono nel corso della procedura e non ne causano una sospensione dei termini, l'amministrazione infatti deve provvedere ad emanare una risposta entro 120 giorni. Caso diverso è la richiesta di documentazione integrativa, che causa una proroga della procedura di ulteriori novanta giorni, ciò a conferma della natura cooperativa e "agile" della regolare fase istruttoria¹³⁴.

Veniamo ora agli effetti della risposta, come detto questa va fornita entro 120 giorni salvo proroga, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria non adempia vige la regola del silenzio-assenso. Nel caso in cui invece l'amministrazione risponda questa è vincolata dal contenuto della risposta, salvo il mutamento delle circostanze di fatto o di diritto alla base della risposta stessa ex art.6, comma 1 del Decreto Attuativo¹³⁵; basandosi su un'interpretazione coerente con il principio di collaborazione e del legittimo affidamento si può affermare che tali modificazioni devono essere idonee a far venir meno i presupposti che hanno portato alla risposta e non devono essere quindi di lieve entità¹³⁶. La circolare n.25/E del 2016 precisa, inoltre, come nel novero dei mutamenti delle circostanze di diritto rientrino gli interventi di natura normativa, le sentenze della Corte Costituzionale, della Corte di Giustizia UE e anche della Corte di Cassazione che esprima un orientamento consolidato inquadrabile come diritto vivente. Conseguenza della vincolatività della risposta per l'Amministrazione finanziaria è la nullità di tutti quegli

¹³³Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer. Costarella, E. (2022). Interpello sui nuovi investimenti. In Dragonetti, A. & Piacentini, V. (A cura di), *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 2175-2204). Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

¹³⁴Costarella, E. (2022). Interpello sui nuovi investimenti. In Dragonetti, A. & Piacentini, V. (A cura di), *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 2175-2204). Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

¹³⁵Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer. Costarella, E. (2022). Interpello sui nuovi investimenti. In Dragonetti, A. & Piacentini, V. (A cura di), *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 2175-2204). Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

¹³⁶Ragucci, G. (2023). *Gli istituti della collaborazione fiscale: dai comandi e controlli alla coregulation*. Torino: Giappichelli.

atti impositivi o sanzionatori che siano in disaccordo con quanto detto nella risposta. È inoltre esclusa la possibilità di agire in autotutela. Resta però ferma la possibilità di svolgere gli adeguati controlli ed esercitare i poteri del caso per tutte quelle questioni diverse da quelle oggetto di interpello, così come è possibile la verifica dei presupposti constatare il persistere delle condizioni alla base della risposta. Nel caso durante i controlli emergano violazioni è però necessario, prima anche della redazione del PVC, coordinarsi con l'Ufficio che ha emanato la risposta per verificare effettivamente che non ci si trovi davanti ad una situazione oggetto della risposta. Questa serie di effetti non si producono solo nei confronti dell'istante ma anche verso tutti gli altri soggetti facenti parte del piano d'investimento (chiaramente individuati nell'istanza), compreso quello di eventuale nuova costituzione previsto dal *business plan*, così come la società *target* in caso di *share deal*¹³⁷.

Questione rilevante è quella attinente all'impugnabilità della risposta all'interpello, se prima si era giunti a una soluzione universalmente accolta ora invece si può dire che la situazione è cambiata a seguito della riforma della disciplina degli interpelli statuari del d.lgs. 219/2023. Originariamente, ex art. 9 del Decreto Attuativo era applicabile all'interpello sui nuovi investimenti la disciplina ex art. 6 comma 1 d.lgs. 156/2015 secondo cui le risposte agli interpelli statuari non sono impugnabili, fatta eccezione per l'interpello disapplicativo, la cui risposta è impugnabile ma solo insieme all'eventuale successivo atto impositivo c.d. "tutela differita". La circolare del 1 aprile 2016, n. 9/E¹³⁸ in commento al decreto 156/2015 afferma che la *ratio* di ciò sia da rinvenire nella natura stessa della risposta agli interpelli, questa infatti ha natura di "parere" che difetta quindi dei requisiti minimi di impugnabilità non essendo manifestazione del potere autoritativo trattandosi di atto amministrativo non provvedimentale, quindi incapace di produrre effetti immediati e automatici (difetto del requisito di esecutività) e non permette l'imposizione coattiva di alcun obbligo (difetto di esecutorietà). Di conseguenza ciò comporta l'impossibilità di ledere la sfera giuridica dell'istante.

La risposta all'interpello sui nuovi investimenti non è quindi impugnabile, ma,

¹³⁷Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer. Costarella, E. (2022). Interpello sui nuovi investimenti. In Dragonetti, A. & Piacentini, V. (A cura di), *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 2175-2204). Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

¹³⁸ L'Amministrazione fa propri i contenuti della sentenza della Corte di Cassazione del 5 ottobre 2012, n. 17010 e della CTR Lombardia, sez. XXXIV, 19 maggio 2015, n. 2149.

considerando che questo può assumere le caratteristiche dell'interpello disapplicativo in ragione del quesito posto, allora è possibile l'impugnazione della risposta insieme al successivo atto impositivo¹³⁹.

Come detto però la cornice normativa ha recentemente subito delle modifiche, infatti l'art. 6 del d.lgs. 156/2015 è stato abrogato e le fattispecie degli interpelli statuari originariamente divisa fra il comma 1 e il comma 2 dell'articolo 11 dello Statuto sono confluite interamente nel comma 1. Il divieto d'impugnazione è stato però recepito dal novello comma 7 dell'articolo 11 "La risposta all'istanza di interpello non è impugnabile", nulla però viene detto in merito all'interpello disapplicativo, si ritiene però comunque possibile l'impugnazione differita¹⁴⁰. È vero sì che non c'è più un appiglio normativo in tal senso, ma l'eventuale atto impositivo successivo è funzionalmente e causalmente collegato alla risposta all'interpello disapplicativo, ciò giustificherebbe quindi la c.d. "tutela differita". Non sembra quindi che l'assenza di una previsione normativa esplicita condizioni la validità di quanto finora esposto, d'altra parte già prima del d.lgs. 156/2015 sia la giurisprudenza¹⁴¹, sia l'amministrazione finanziaria¹⁴² si sono mosse verso un'interpretazione in tal senso orientata¹⁴³.

In conclusione, possiamo affermare che gli istituti degli accordi preventivi e dell'interpello sui nuovi investimenti presentano sì caratteristiche comuni, ma la loro natura è sostanzialmente differente. Lo scopo del primo è giungere alla conclusione di un accordo con l'amministrazione in merito a questioni che potrebbero essere oggetto di contestazione, come metodi di calcolo, determinazione di valori fiscali, valutazione di elementi di fatto. Il secondo ha lo scopo di ottenere un parere giuridico da parte dell'Agenzia in merito al trattamento fiscale del *business plan*. Ulteriore differenza fra i due sta nella possibilità per il soggetto che ha usufruito dell'interpello per i nuovi investimenti e che si è conformato alla risposta, di accedere, anche senza soddisfarne i

¹³⁹Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

¹⁴⁰Zizzo, G. (2024). La revisione della disciplina degli interpelli. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. II I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale, p. 139-147). Pisa: Pacini Giuridica.

¹⁴¹Vedi nota 136.

¹⁴²Circolare 32/E del 2010.

¹⁴³Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

requisiti dimensionali, al regime di adempimento collaborativo ex art. 8 Decreto Attuativo¹⁴⁴.

4.6 Il problema degli aiuti di stato.

In dottrina e in giurisprudenza si è discusso se gli accordi preventivi, come l'interpello dei nuovi investimenti, possano violare il divieto di aiuti di Stato stabilito dall'articolo 107 del TFUE. Il divieto infatti può essere eluso non solo attraverso norme legislative, ma anche tramite prassi amministrative, come evidenziato da vari casi trattati dalla Commissione Europea per preservare la concorrenza nel mercato interno. Per far sì che una misura statale non sia qualificata come "aiuto di stato" secondo il regolamento 2015/1589, devono essere rispettate tre condizioni principali: deve derivare da un atto normativo o da una prassi consolidata dello Stato; deve essere priva di discrezionalità da parte dell'amministrazione; deve applicarsi in modo generale e senza richiedere ulteriori interventi specifici per le imprese beneficiarie.

Inoltre, gli aiuti devono essere concessi in base a criteri chiari e predefiniti, senza favorire imprese specifiche.

Nell'ambito dei *tax rulings*, conseguentemente, questo rischio è elevato. Questi, infatti, possono violare queste regole quando l'autorità amministrativa agisce con discrezionalità, garantendo vantaggi solo ad alcune imprese. Questo genera un trattamento selettivo che può distorcere la concorrenza tra Stati membri. Le violazioni si manifestano soprattutto quando i criteri normativi sono imprecisi, le decisioni dipendono da un margine di discrezionalità troppo ampio e gli aiuti sono concessi in modo ambiguo, lasciando spazio a interpretazioni favorevoli. Un esempio di potenziale infrazione riguarda i *tax rulings* sui prezzi di trasferimento; la riduzione della base imponibile può favorire alcune imprese, creando uno squilibrio competitivo e configurando un aiuto di Stato vietato¹⁴⁵.

¹⁴⁴Costarella, E. (2022). Interpello sui nuovi investimenti. In Dragonetti, A. & Piacentini, V. (A cura di), *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 2175-2204). Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

¹⁴⁵Ragucci, G. (2023). *Gli istituti della collaborazione fiscale: dai comandi e controlli alla coregulation*. Torino: Giappichelli.

È il caso, ad esempio, di Fiat Chrysler Finance Europe Ltd. In questa vicenda, la Commissione Europea ha stabilito che il *ruling* concesso dal Lussemburgo aveva configurato un aiuto di Stato illegittimo, poiché consentiva a Fiat Chrysler di ridurre il proprio carico fiscale attraverso una metodologia di *transfer pricing* non conforme al principio di libera concorrenza ("*arm's length principle*"). L'aspetto più critico di questo caso è la determinazione di quando un vantaggio fiscale specifico possa essere considerato selettivo e, quindi, distorsivo per il mercato. Tale selettività è stata identificata nella discrezionalità con cui il *ruling* era stato concesso, portando ad una situazione di disparità rispetto ad altre imprese operanti in condizioni analoghe¹⁴⁶.

5. I RAPPORTI DELL'OCSE

Nell'analisi fin qui svolta risulta evidente la differenza fra gli istituti della *compliance* rivolti ai cittadini e quelli rivolti alle imprese. La differenza di complessità dei secondi rispetto ai primi è manifestazione di quella sempre crescente esigenza delle imprese, soprattutto quelle che svolgono attività internazionale, di certezza della tassazione; in ragione della complessità della struttura societaria è infatti comune il rischio di doppia imposizione o di violazione della normativa tributaria e conseguentemente il rischio di sanzione. Per queste ragioni nell'ambito della c.d. *tax governance* si sono sviluppati diversi strumenti di gestione del rischio fiscale, il *tax risk management* ha quindi assunto centralità nella gestione delle imprese. Alla base di qualsiasi sistema di gestione del rischio fiscale ci sono principi ben delineati in tema di politica fiscale e adeguati sistemi di controllo fiscale interno. Tenendo conto di queste esigenze appare evidente la centralità della *tax compliance*, la collaborazione fra l'amministrazione finanziaria e il contribuente si riflette in una miglior gestione del rischio fiscale per l'impresa e di conseguenza anche in una migliore gestione della stessa¹⁴⁷. In tale ottica si è per tanto mossa l'OCSE che nel corso degli anni ha emanato rapporti funzionali ad invogliare gli stati a dotarsi di adeguati

¹⁴⁶Per un approfondimento si veda Bolis, S. (2020), Quando il *ruling* preventivo diviene aiuto di stato: il caso Fiat Chrysler Finance Europe Ltd. *Eurojus*, 2, p. 22-36.

¹⁴⁷Valente, P. (2011), *Manuale di Governance Fiscale*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

sistemi di *tax compliance*, fra questi, due sono fra più significativi: “*Co-operative Compliance. A framework From enhanced relationship to co-operative compliance*” e “*Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*” che sono alla base dell’introduzione nel nostro ordinamento dell’istituto dell’adempimento collaborativo.

Prima di analizzare questi documenti è però necessario affrontare quelli emanati dall’OCSE che si pongono verso la stessa direzione e che li hanno preceduti.

5.1 *Studies into the Role of Tax Intermediaries (2008)*

Nel report *Studies into the Role of Tax Intermediaries* l’OCSE sottolinea la necessità per gli stati di dotarsi di istituti che garantiscano una cooperazione allargata fra l’Amministrazione finanziaria e il contribuente. Nell’analisi condotta viene affrontato il tema del rischio fiscale che, secondo l’OCSE, può essere limitato dall’adozione di adeguati assetti di governance da parte dell’organo amministrativo societario. Lo studio prosegue poi nell’analisi di come l’adozione dei comportamenti prescritti possa apportare benefici sia al contribuente che all’Amministrazione finanziaria¹⁴⁸.

Oggetto dell’esamina è *in primis* il ruolo degli intermediari fiscali nel contesto globale, con particolare attenzione alle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva e alla relazione tra contribuenti, intermediari fiscali e autorità fiscali. Lo studio è stato avviato in risposta alle preoccupazioni sollevate dal *Forum on Tax Administration* (FTA) riguardo la non omogeneità dei sistemi fiscali a livello internazionale. Queste preoccupazioni riguardavano in particolare i casi di pianificazione fiscale aggressiva promossa dagli intermediari fiscali, come studi legali, società di contabilità, consulenti fiscali. L’obiettivo principale dello studio era comprendere il ruolo degli intermediari fiscali nell’ambiente fiscale globale, soprattutto per quanto riguarda quelle che sono state definite “strategie di minimizzazione fiscale inaccettabili”. Lo studio si proponeva di identificare strategie per rafforzare la relazione tra gli intermediari fiscali e le autorità fiscali, promuovendo una migliore cooperazione e una maggiore trasparenza. Un elemento centrale dello studio è il

¹⁴⁸Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

concetto di relazione tripartita nell'ambiente fiscale, che coinvolge i contribuenti, gli intermediari fiscali e le autorità fiscali. Migliorare le relazioni tra queste tre parti potrebbe portare a una maggiore conformità fiscale e a una migliore comprensione reciproca delle esigenze e delle aspettative di ciascun gruppo. Lo studio sottolinea inoltre che “l'ambiente fiscale” è influenzato da diversi fattori chiave, come le decisioni politiche, la percezione di equità o iniquità del sistema fiscale, che a loro volta influiscono sulla diffusione delle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva. Gli intermediari fiscali sono classificati principalmente in due gruppi: i consulenti fiscali e le banche/istituzioni finanziarie. Mentre i consulenti fiscali aiutano i clienti a comprendere e rispettare gli obblighi fiscali, sono anche spinti dalla necessità di gestire i costi e i rischi fiscali dei loro clienti. A causa di ciò, la gestione dei rischi fiscali è diventata una priorità crescente, tanto quanto la gestione dei costi fiscali. La gestione del rischio è presentata come uno strumento cruciale per le autorità fiscali, che permette loro di dare priorità ai rischi e affrontare quelli associati alla pianificazione fiscale aggressiva in modo più efficace. Lo studio suggerisce che, attraverso una migliore gestione dei rischi e una più stretta collaborazione con gli intermediari fiscali, le autorità fiscali possono ottenere e garantire una maggiore certezza della tassazione e ridurre conseguentemente il ricorso a pratiche di pianificazione fiscale aggressive.

Obiettivo è quindi quello di costruire un sistema più collaborativo e basato sulla fiducia, in cui la gestione strategica dei rischi svolge un ruolo cruciale nel favorire la *tax compliance* e nel ridurre l'incertezza. Lo studio evidenzia l'importanza di una maggiore trasparenza e comunicazione tra tutte le parti coinvolte, al fine di migliorare l'efficacia delle politiche fiscali e promuovere una cultura di maggiore responsabilità e conformità tra i contribuenti e i loro intermediari. Questa relazione tripartita richiede che tutti i soggetti coinvolti lavorino congiuntamente in un clima di fiducia reciproca, con i contribuenti che devono essere trasparenti e fornire tempestivamente le informazioni richieste, e le autorità fiscali che devono dimostrarsi comprensive, imparziali, proporzionate, aperte e reattive. Il report si conclude invitando le amministrazioni finanziarie dei vari stati ad adattare queste raccomandazioni, tenendo conto del panorama socioculturale e normativo del proprio stato. In ogni caso l'obiettivo fondamentale deve

essere quello di promuovere un sistema amministrativo fiscale più cooperativo ed efficiente, migliorando sia la *tax compliance* sia la fiducia tra le parti interessate¹⁴⁹.

5.2 *Guidelines for Multinational Enterprises (2011)*

Il secondo documento propedeutico alla trattazione sulla *cooperative compliance* è una raccolta di linee guida redatta dall'OCSE rivolte alle imprese con attività internazionale. Il documento pone l'accento sulla necessità sempre maggiore per tale tipologia di soggetti di dotarsi di un sistema di gestione del rischio fiscale che si coordini con gli ordinari sistemi di *risk management*. Si sottolinea come un assetto di questo tipo sia funzionale ad intraprendere la strada di collaborazione con il Fisco, ciò è possibile migliorando la trasparenza del contribuente e il suo approccio verso la normativa e quindi verso l'adempimento spontaneo, ciò deve essere corredato però dalla possibilità di avere un contraddittorio effettivo con l'Amministrazione finanziaria e di ottenere accordi preventivi con questa; inoltre deve essere garantita la tutela giurisdizionale e quindi la possibilità per il contribuente di rivolgersi alla giustizia tributaria in caso di mancato accordo, ciò indipendentemente dall'emanazione di un atto impositivo. Ciò è funzionale a tutelare la certezza della tassazione, il legittimo affidamento del contribuente e il suo diritto di difesa¹⁵⁰.

5.3 *Co-operative Compliance. A framework From enhanced relationship to co-operative compliance (2013)*

Nello studio *Co-operative Compliance. A framework From enhanced relationship to co-operative compliance* l'OCSE esamina i vari istituti ed iniziative varie dei diversi stati attinenti alla "*cooperative compliance*". Lo studio dimostra come successivamente alla

¹⁴⁹OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing, Parigi.

¹⁵⁰ Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

pubblicazione del report “*Studies into the Role of Tax Intermediaries*”, che incoraggiava l’adozione di istituti basati sul concetto di “*cooperative compliance*”, si siano rinvenuti risultati positivi nello sviluppo della trasparenza nel rapporto fra amministrazione e contribuente, ciò ha anche portato infatti a una diminuzione delle controversie giudiziali. In tutti questi paesi si è inoltre registrato un miglioramento degli strumenti di gestione del rischio fiscale¹⁵¹.

Le procedure interne adottate da un’impresa per la gestione dei rischi fiscali prendono il nome di “*Tax Control Framework*” (TCF). Secondo il report l’adozione di un TCF adeguato non solo è manifestazione della *tax compliance* dell’impresa, ma in molti paesi è spesso anche un requisito per aderire al regime di *cooperative compliance*, è il caso dei Paesi Bassi. Il documento evidenzia come un TCF sia essenziale per la rilevazione dei rischi fiscali e per garantire che le eventuali operazioni con potenziali conseguenze fiscali siano correttamente gestite. L’OCSE raccomanda anche di comunicare all’Amministrazione finanziaria quanto eventualmente riscontrato per poter intentare procedure collaborative¹⁵². Ogni impresa deve adottare un TCF che si confà alla sua struttura e alla sua attività (che sono direttamente connesse ai rischi fiscali in cui incorre) non esistendo un modello standard ma solo dei “*key pillars*” individuati nel report del 2008¹⁵³. Le raccomandazioni dell’OCSE non sono rivolte esclusivamente ai contribuenti ma anche ai vari governi, a questi si raccomanda infatti l’adozione di istituti di “*cooperative compliance*”. Sono gli istituti nazionali stessi a dover individuare i criteri per un adeguato TCF e per un adeguata *tax governance*. L’adozione di programmi di compliance necessita di un cambiamento di mentalità sia da parte dei contribuenti che delle autorità fiscali, il paradigma del rapporto Fisco -contribuente deve essere infatti quello di comunicazione e collaborazione. Il report continua poi nell’analisi di alcuni istituti già esistenti al momento della redazione dello stesso¹⁵⁴. Vengono citati ad esempio l’ACA¹⁵⁵ (*Annual compliance arrangement*) dei paesi anglosassoni, un accordo

¹⁵¹Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

¹⁵²OECD (2013), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, Parigi.

¹⁵³Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

¹⁵⁴OECD (2013), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, Parigi.

¹⁵⁵Vedi capitolo IV.

funzionale ad individuare benefici e obblighi del contribuente sottoscrittore¹⁵⁶, e il CAP (*Compliance Assurance Process*) statunitense, programma di *compliance* che richiede ai contribuenti aderenti di mantenere un alto livello di trasparenza e collaborazione con l'amministrazione finanziaria per potervi accedere.

Il report si conclude affermando come la *cooperative compliance* rappresenti un modello innovativo e in evoluzione che mira a migliorare la gestione fiscale globale e a rafforzare la fiducia reciproca tra contribuenti e amministrazioni fiscali, promuovendo al contempo la *compliance* fiscale e riducendo i rischi associati alle pratiche fiscali aggressive. Questa prospettiva richiede però un impegno continuo e una valutazione costante dell'efficacia dei singoli istituti volti a potenziare la *compliance* per garantire che rimangano adeguati alle esigenze mutevoli del panorama fiscale globale¹⁵⁷.

5.4 Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks (2016)

Oggetto principale del report *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks* sono le linee guida per le imprese in tema di sistemi di gestione del rischio, viene qui introdotto il tema della “*tax strategy*” ovvero un documento redatto e sottoscritto dagli amministratori che individua gli obiettivi della società funzionali alla gestione della variabile fiscale¹⁵⁸. L'amministrazione finanziaria italiana fa esplicitamente riferimento a questo documento nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n.38/E del 16 settembre 2016 per chiarire dubbi interpretativi sull'istituto dell'adempimento collaborativo. Il report individua sia modalità di strategia fiscale per il contribuente sia modalità di controllo e valutazione del TCF per l'amministrazione finanziaria¹⁵⁹, inoltre teorizza modelli di *cooperative compliance* basati sul TCF¹⁶⁰.

¹⁵⁶Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

¹⁵⁷OECD (2013), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, Parigi.

¹⁵⁸Il tema sarà approfondito più dettagliatamente nel capitolo III.

¹⁵⁹Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

¹⁶⁰Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196). Pisa: Pacini Giuridica.

6. IL PROGETTO PILOTA

Sulla scia delle raccomandazioni dell'OCSE anche l'Italia ha avviato il suo processo di conformazione introducendo un istituto modellato sulla *cooperative compliance*, vale a dire l'adempimento collaborativo. Questo è oggetto della legge delega 23/2014, ma il contenuto di questa è stato anticipato da un "progetto pilota" dell'Agenzia delle Entrate risalente al 2013, funzionale ad iniziare una fase sperimentale dell'istituto¹⁶¹. Il caso dell'Italia non è isolato, infatti anche altri stati prima di introdurre definitivamente l'istituto hanno avviato preventivamente delle fasi sperimentali, ad esempio l'Austria (terminato nel 2014), la Finlandia (terminato nel 2015), la Norvegia (terminato nel 2013)¹⁶².

Il progetto pilota italiano era rivolto a quei soggetti definiti come "Grandi Contribuenti", vale a dire coloro che per l'anno d'imposta 2011 avessero conseguito un volume d'affari o ricavi non inferiore a 100 milioni di euro. Tali Grandi contribuenti furono destinatari di comunicazione dell'Agenzia che li informava che entro il giorno 31 luglio 2013 avrebbero potuto aderire alla procedura di selezione per far parte del progetto pilota di *cooperative compliance*. Per far ciò era necessario il possesso di requisiti specifici e l'invio di: un'indicazione sintetica delle ragioni dietro l'adesione al progetto pilota; una breve descrizione del proprio TCF, quando presente; recapito telefonico e di posta elettronica di un referente dell'impresa¹⁶³.

I requisiti erano essere inquadrato nella categoria dei grandi contribuenti e avere un modello di organizzazione e di gestione e di controllo interno ex art. 6 d.lgs. 231/2001 o in alternativa essere dotati di un sistema TCF. Erano previsti anche dei requisiti

¹⁶¹Grassetto, A. (2022). Regime della *co-operative compliance* e monitoraggio del rischio fiscale. In Dragonetti, A. & Piacentini, V. (A cura di), *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 1995-2028). Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

¹⁶²Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

¹⁶³Pellecchia, M. (2023, luglio 1). Progetto Pilota "Regime di adempimento collaborativo". Tratto da CMS Italia Newsletter Tax: <https://cms.law/it/ita/publication/progetto-pilota-regime-di-adempimento-collaborativo>.

preferenziali: far parte di un gruppo multinazionale o svolgere la propria attività in Italia o all'estero tramite una stabile organizzazione; aver già aderito in altri stati a regimi di *cooperative compliance* o aver sottoscritto con amministrazioni finanziarie estere dei codici di condotta; aver usufruito di istituti attinenti all'adempimento collaborativo come *ruling* internazionale, APA, o aver aderito al regime degli oneri documentali in materia di *transfer pricing*¹⁶⁴.

Obiettivo del progetto è l'analisi congiunta da parte dei soggetti ammessi insieme con il Settore Grandi contribuenti della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate di vari aspetti connessi al novello istituto. Fra questi rientrano: le caratteristiche dei propri TCF, gli adempimenti e gli incentivi per il contribuente, gli impegni per l'Agenzia delle Entrate. Una volta conclusa la fase sperimentale è prevista l'adesione (per le imprese partecipanti) al nuovo regime che si pone (come previsto nei disegni di legge delega) di ridurre e semplificare gli adempimenti per l'impresa e di pervenire a forme di certezza preventiva¹⁶⁵.

Le imprese ammesse in concerto con l'amministrazione hanno provveduto alla formazione di un gruppo di lavoro con lo scopo di individuare tutti quegli elementi che sarebbero stati alla base del nuovo rapporto Fisco -contribuente. Nel corso dei lavori si è potuto riscontrare quanto già rilevato nei report dell'OCSE, vale a dire l'impossibilità di individuare un modello di TCF unico per tutti, questo infatti deve necessariamente variare in ragione dell'attività dell'impresa, delle sue dimensioni e di tutti quegli altri elementi che possono rendere più o meno complessa la *governance* fiscale, come ad esempio lo svolgimento di attività a livello internazionale. In più si è riscontrato una positiva conformazione delle imprese ai modelli di gestione del rischio prospettati dall'OCSE. La conclusione di quanto rilevato è l'impossibilità di creare un "Modello standard di controllo per il presidio del rischio fiscale", è quindi necessario utilizzare dei principi

¹⁶⁴Grassetto, A. (2022). Regime della *co-operative compliance* e monitoraggio del rischio fiscale. In Dragonetti, A. & Piacentini, V. (A cura di), *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 1995-2028). Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

¹⁶⁵Comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate: "le entrate sperimentano il "Regime di adempimento collaborativo". Dialogo avanzato con i Grandi contribuenti. Roma, 25 giugno 2013.

generali funzionali a orientare e ispirare un modello di controllo adattabile ai singoli casi concreti¹⁶⁶.

¹⁶⁶Grassetto, A. (2022). Regime della *co-operative compliance* e monitoraggio del rischio fiscale. In Dragonetti, A. & Piacentini, V. (A cura di), *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 1995-2028). Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

CAPITOLO II

L'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

1. PANORAMICA

“Al fine di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale, è istituito il regime di adempimento collaborativo fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario”.

Così recita il comma 1 dell'art. 3 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

Il contenuto dell'art.3, *cit.* spiega, parzialmente, l'obiettivo dell'istituto in analisi. È quindi necessario dedicare qualche parola a come l'istituto si colloca nel panorama nazionale.

Appare di tutta evidenza come un sistema fiscale che si distingue per un'Amministrazione finanziaria operante in modo non ottimale e un contribuente, inteso in senso generale, che adotta atteggiamenti non collaborativi, quasi ostruzionistici, non può che essere classificato come “disfunzionale”.

Affinché questo possa svilupparsi è quindi necessario che si orienti verso un fisco sostenibile, equo ed efficiente, evitando così conseguenze di natura socioeconomica. Perché ciò sia possibile è necessario che un sistema fiscale prenda atto delle evoluzioni economiche e dei meccanismi sociali che contraddistinguono la nostra epoca, che tenga quindi conto della globalizzazione, di un mercato sempre più liberalizzato e delle

innovazioni tecnologiche.

Tutti questi cambiamenti non possono che complicare le attività cui va incontro un'Amministrazione finanziaria, rischiando di minare il buon funzionamento della stessa. Problematiche di tal tipo non contraddistinguono solo il nostro paese, ma sono comuni a tutti gli stati; la soluzione condivisa nel contesto internazionale è quella di abbandonare il tradizionale modello delle amministrazioni finanziarie come controllori in favore di un approccio collaborativo. L'effetto voluto è, come ampiamente illustrato nel primo capitolo, di incentivare la *compliance* e la fiducia nei sistemi fiscali, ponendosi come obbiettivo quindi non soltanto quello della miglior riscossione ma anche quello della percezione che il contribuente ha dei tributi.

Come precedentemente detto, l'OCSE ha giocato un ruolo essenziale nell'incentivare questo cambiamento, portando negli anni alla diffusione di istituti basati sul modello della *cooperative compliance*¹⁶⁷ e quindi volti alla collaborazione *ex ante* fra fisco e contribuente e che hanno come base lo scambio di informazioni reciproco¹⁶⁸.

È in questo panorama che si colloca la versione italiana della *cooperative compliance*.

Con l'adempimento collaborativo viene introdotta nell'ordinamento italiano la possibilità per le imprese di rilevanti dimensioni di dotarsi di un TCF, vale a dire, ricordiamo, un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (*Tax Control Framework*).

Questo col tempo è diventato la base per lo sviluppo e la gestione di svariate operazioni commerciali e finanziaria che si basano sulla gestione e il controllo del rischio fiscale poiché permette di avere una “certezza preventiva” sul trattamento fiscale applicabile alle operazioni controverse; inoltre permette una miglior comunicazione e cooperazione con l'Amministrazione finanziaria. Ulteriore conseguenza è l'effetto deflativo del contenzioso che cede il passo a soluzioni stragiudiziali, permettendo così un miglioramento del rapporto fra fisco e contribuente; una tecnica di controllo e di confronto preventivo infatti risulta più efficace nella lotta all'evasione e all'elusione rispetto al tradizionale controllo sul dichiarato.

L'istituto è stato introdotto con il d.lgs. n. 128/2015 (c.d. Decreto certezza del diritto), ha

¹⁶⁷Per una disamina degli istituti di altri Stati vedi cap. IV.

¹⁶⁸Pacelli, F. & Valenzi, G. I. (2023). I nuovi orizzonti della *cooperative compliance* in Italia e all'estero. In Tommassini, A. (A cura di), *Riforma fiscale*, p. 162-167. Milano: Giuffrè.

subito una fondamentale riforma che ne ha nettamente ampliato la portata con il d.lgs. n. 221/2023 attuativo della legge delega n. 111/2023; è stato potenziato il contraddittorio endoprocedimentale, sono stati ridotti i poteri accertativi dell'Amministrazione finanziaria, è stato rafforzato il regime premiale in merito alle sanzioni sia amministrative che penali e molto altro¹⁶⁹.

Presupposto fondamentale dell'istituto è quindi come detto la comunicazione agevolata fra le parti coinvolte, Agenzia e contribuente, in un'ottica di *tax compliance* preventiva. Il principio fondamentale alla base di tale peculiare forma di comunicazione è quello del reciproco affidamento, la cui garanzia per l'amministrazione finanziaria è rappresentata dal TCF; a sua volta il contribuente è tutelato dall'applicazione del meccanismo premiale, questo comportandosi con virtuosità e quindi in ossequio delle disposizioni normative ottiene dei benefici che controbilanciano la sua *disclosure*¹⁷⁰.

Il contribuente, quindi, conosce la posizione dell'Amministrazione finanziaria prima della presentazione della dichiarazione, ciò permette un corretto adempimento con riferimento alle fattispecie di difficile e dubbia interpretazione che, se non chiarite anticipatamente, potrebbero portare alla violazione.

In un rapporto di tal tipo l'Agenzia delle Entrate abbandona il ruolo di "esattore" per "recuperare il ruolo di garante dell'attuazione della legge tributaria", così facendo l'attività d'imposizione si conforma ai criteri di efficacia, efficienza ed economicità come da corretta attuazione del principio di buon andamento ed imparzialità della Pubblica Amministrazione ex art. 97 Cost. In ogni caso però l'Amministrazione finanziaria non rinuncia apriori all'esercizio dell'azione repressiva, questa infatti potrà essere comunque esercitata, come meglio si illustrerà in seguito, qualora il contribuente commetta scientemente delle violazioni che compromettano il rapporto di fiducia instauratosi; quindi, nel caso in cui questo adotti un comportamento *non compliant*¹⁷¹.

¹⁶⁹Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

¹⁷⁰Marino, G. (2023). Adempimento collaborativo e dintorni: una sfida culturale che chiede coraggio e fiducia. *il Fisco*, 41, p. 3861.

¹⁷¹Conte D. (2024). Profili soggettivi e sostanziali della nuova *cooperative compliance*. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p.197-219. Pisa: Pacini Giuridica.

Con l'aggiornamento della normativa la centralità del TCF è stata quindi ancor più evidenziata, questo è infatti diventato il cuore pulsante della disciplina ed ha assunto un ruolo tale da poter avere effetti rilevanti non solo nell'ambito del diritto tributario ma anche nel diritto penale d'impresa. Ci muoviamo quindi in una disciplina che ha come presupposto la condivisione delle informazioni per permettere la prevenzione e quindi intervenire prima che la violazione si verifichi¹⁷².

Le imprese che scelgono di aderire al regime possono gestire in un momento antecedente alla presentazione della dichiarazione il rischio fiscale¹⁷³, giungendo, per mezzo di comunicazioni costanti e preventive, alla stipula di un accordo di *compliance* che le tuteli da eventuali futuri accertamenti e sanzioni¹⁷⁴.

2. LA DISCIPLINA ORIGINARIA DEL D.LGS. 128/2015

L'istituto, come detto nel capitolo precedente, è il corrispettivo introdotto nel nostro ordinamento dell'istituto noto all'estero come *cooperative compliance*, i cui tratti essenziali sono comuni ai vari paesi¹⁷⁵.

Obbiettivo principale dell'istituto italiano, sulla scia di quelli stranieri e delle raccomandazioni dell'OCSE già ampiamente citate, è quello di creare il nuovo paradigma del rapporto Fisco-contribuente alla cui base ci sono la cooperazione e la collaborazione nell'esecuzione del rapporto tributario, conseguenza di tale evoluzione è anche il generarsi di un effetto deflativo del contenzioso in favore di risoluzione amichevoli delle “questioni fiscali” (non potendo essere più definite controversie).

I soggetti a cui era rivolto l'istituto in questa sua prima formulazione erano i grandi contribuenti, nello specifico: i soggetti aventi un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro; nel caso in cui si trattasse di soggetti aderenti al Progetto Pilota

¹⁷²Consulich, F. (2024). La collaborazione pubblico-privato nello specchio della colpa di organizzazione: il caso del *Tax Control Framework*. *Rivista di Diritto Tributario*, 1, p.5-31.

¹⁷³Vedi par. 4.

¹⁷⁴Conte D. (2024). Profili soggettivi e sostanziali della nuova *cooperative compliance*. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p.197-219. Pisa: Pacini Giuridica.

¹⁷⁵Per un'analisi comparatista più approfondita si veda il capitolo IV.

allora il volume d'affari o i ricavi erano sufficienti essere un miliardo; i soggetti che, anche qualora non rientrassero nei requisiti dimensionali, si fossero conformati a una risposta dell'Agenzia delle Entrate ad un interpello sui nuovi investimenti; in ultimo indipendentemente dai requisiti dimensionale i soggetti non residenti nel territorio dello Stato dotati però di stabile organizzazione che avevano estinto debiti di natura tributaria sulla base della procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata ex art. 1-bis d. l. 24 aprile 2017, n. 50.

Il motivo per cui in al momento dell'introduzione dell'istituto la sua portata non era amplissima in ragione dei complessi requisiti da dover soddisfare è ben illustrata nella relazione illustrativa dello schema del decreto legge: *“prevedere una entrata a regime graduale, per consentire un avvio ordinato, limitando inizialmente l'adesione ai contribuenti di grandissime dimensioni, con una successiva graduale estensione ai contribuenti di dimensioni inferiori, da adottare mediante atti amministrativi. L'intenzione è di arrivare, a regime, a estendere il regime a tutte le società in grado di dotarsi di un sistema di controllo interno del rischio fiscale. Il complesso degli interventi configurerà un nuovo tipo di rapporto fra Fisco e contribuente, meno conflittuale e più cooperativo”*¹⁷⁶. Per accedere al regime quindi il contribuente doveva fornire tempestivamente tutte quelle informazioni riguardanti le operazioni a maggior rischio fiscale o di difficile interpretazione che potrebbero essere suscettibili di divergenze interpretative. Gli obblighi del contribuente erano ricompensati e bilanciati da quelli in capo all'Agenzia delle Entrate, su questa gravava l'obbligo di rispondere celermente al contribuente qualora questo avesse rivolto questioni di natura fiscale.

Nasceva così una comunicazione costante fra amministrazione e contribuente che si prefiggeva l'obiettivo di risolvere preventivamente tutte quelle situazioni suscettibili di causare violazioni della normativa tributaria che avrebbe avuto come conseguenza l'emanazione di sanzioni per il contribuente, ciò significa quindi prevenire il rischio fiscale.

Oltre ai requisiti dimensionali sorgeva in capo al contribuente che avesse voluto accedere al regime l'obbligo di dotarsi di adeguato TCF, questo doveva per lo meno essere in grado

¹⁷⁶Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

di permettere l'autovalutazione preventiva del rischio fiscale e un monitoraggio costante della propria posizione fiscale. Il provvedimento del 14 aprile 2016 dell'Agenzia delle Entrate all'art. 3 comma 2 definisce un TCF adeguato "*quando è in grado di garantire all'impresa un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali, consentendo di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione*".

L'adozione di un adeguato sistema di gestione del rischio permetteva al contribuente di accedere a un regime premiale in tema di sanzioni, prima della riforma del 2023 infatti se il contribuente avesse segnalato, prima della dichiarazione, la presenza di un qualche tipo di rischio fiscale le eventuali sanzioni sarebbero state ridotte della metà e in ogni caso inferiori al minimo edittale in caso di non condivisione della posizione assunta dal contribuente da parte dell'Agenzia delle Entrate. Inoltre, nel caso in cui il contribuente avesse commesso un reato di natura tributaria l'Amministrazione finanziaria aveva l'obbligo di informare la Procura della Repubblica che questi era un soggetto aderente al regime di adempimento collaborativo¹⁷⁷.

2.1 I punti critici.

Fin da una prima analisi dell'istituto risultava evidente un'incompletezza di fondo, ciò era sicuramente dovuto, fra le altre cose di cui si dirà poi, agli stringenti requisiti dimensionali di accesso¹⁷⁸, e alla non adeguata valorizzazione degli effetti premiali.

Con riferimento ai requisiti soggettivi si è visto fin da subito come le dichiarazioni contenute nella relazione illustrativa non fossero prive di fondamento, il MEF infatti con il decreto del 30 marzo 2020 ha diminuito la soglia di accesso per il biennio 2020-2021 a un volume di affari o di ricavi pari a cinque miliardi di euro e successivamente con decreto 31 gennaio 2022 a un volume di affari o ricavi pari a un miliardo di euro per il 2022, 2023, 2024.

¹⁷⁷*Ibidem*.

¹⁷⁸È necessario specificare che la scelta di prevedere *ab origine* una soglia di accesso così elevata è stata fatta per tre ragioni fondamentali. *In primis*, premettere un ingresso graduale al regime, limitando quindi l'ingresso ai contribuenti di più grandi dimensioni; *in secundis*, per la necessità di testare il modello prima di una sua eventuale estensione ad una platea più ampia di contribuenti (come previsto dal progetto Pilota); da ultimo, l'Amministrazione finanziaria disponeva di risorse limitate per gestire le imprese ammesse.

La dottrina critica¹⁷⁹ non si è però data per vinta e ha mosso interessanti considerazioni. *In primis* è stata criticata la transitorietà dei provvedimenti, non trattandosi di modifiche della normativa, *in secundis* la disarmonia dei requisiti soggettivi con il panorama economico italiano costituito per la maggior parte da PMI. I contribuenti con un fatturato di 250 milioni di euro in Italia sono 1169¹⁸⁰, un numero tale da non poter giustificare una così lenta diminuzione della soglia di accesso al regime, le risorse dell'Agenzia dell'entrate non ne avrebbero risentito, soprattutto in considerazione degli obbiettivi del PNRR (fra cui rientra appunto, il potenziamento dell'Agenzia)¹⁸¹.

A tutto ciò va aggiunto anche un dettaglio fondamentale: nella legge delega non si escludeva la possibilità di estendere il regime al di sotto della soglia dei 100 milioni di euro e quindi di ricomprendere nel regime le PMI, la scelta è quindi frutto di un "atteggiamento prudentiale" del Governo¹⁸², sul punto però si tornerà in conclusione del capitolo.

Venendo alla critica degli effetti premiali basti semplicemente dire che gli effetti premiali non sono stati tali da stimolare il contribuente ad aderire al regime, a differenza di quanto previsto per altri regimi come quello degli oneri documentali per il *transfer pricing*, in tal caso infatti è concessa l'intera disapplicazione delle sanzioni ex art. 2, comma 4-ter, d.lgs. n. 471/1997.

Forti critiche aveva destato anche il persistere della possibilità di applicare sanzioni penali, appare infatti contraddittorio l'escludere completamente, o per buona parte, le sanzioni amministrative ma permettere di poter agire penalmente, il rischio è l'utilizzo di una sanzione penale come una sanzione sostitutiva anziché una *extrema ratio*, un vero e proprio "corto circuito logico giuridico". A ciò si deve aggiungere la possibilità che aveva

¹⁷⁹Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

¹⁸⁰Relazione del Ministero dell'economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, "Analisi statistiche – Dichiarazioni 2020 – Anno d'imposta 2019" (aggiornato al 22 febbraio 2020).

¹⁸¹Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

¹⁸²Conte D. (2024). Profili soggettivi e sostanziali della nuova *cooperative compliance*. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p.197-219. Pisa: Pacini Giuridica.

l'amministrazione finanziaria di emanare un avviso di accertamento negli ordinari termini ex art. 43 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600¹⁸³.

3. LA LEGGE DELEGA 111/2023 E IL DECRETO ATTUATIVO 30 DICEMBRE 2023, N. 221

3.1 *La legge delega 111/2023*

Il 9 agosto 2023 viene emanata la legge delega n. 111 rubricata “Delega al Governo per la riforma fiscale”, questa si pone l’obiettivo di rendere più collaborativo il rapporto Fisco-contribuente. Il contenuto della legge delega rientra nel più ampio intervento di modifica del procedimento accertativo, in tale ottica quindi viene promosso l’adempimento spontaneo del contribuente, va da sé che il potenziamento dell’adempimento collaborativo sia un mezzo fondamentale per perseguire tale obiettivo; le esigenze di implementazione della *tax compliance* vengono esplicitate nell’art. 14, rubricato “Procedimenti dell’Amministrazione finanziaria e adempimenti del contribuente”. L’adempimento spontaneo è un modo funzionale alla riduzione degli oneri amministrativi della p.a. (come si è avuto già modo di spiegare nel Capitolo I), un regime di tal tipo (ci si riferisce all’adempimento collaborativo) presenta però significativi vantaggi anche per il contribuente e per lo sviluppo del suo rapporto con il Fisco, è infatti così possibile la creazione di un rapporto “su misura” per il contribuente aderente. Un’innovazione di tal tipo non è altro che una conseguenza ovvia dovuta all’inevitabile cambiamento culturale che si sta verificando nel rapporto Fisco-contribuente, dovuto anche alle esperienze internazionali.

Con riguardo all’istituto in oggetto la legge delega si pone l’obiettivo di intervenire sui

¹⁸³Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

requisiti soggettivi ed oggettivi, sul procedimento e sugli effetti premiali¹⁸⁴.

L'articolo 17 alla lettera g) individua cinque punti di intervento in tema di adempimento collaborativo.

In primo luogo, viene prevista una diminuzione progressiva dei requisiti dimensionali e viene concessa la possibilità di aderire al regime alle imprese che pur non integrando i requisiti facciano parte di gruppo dove almeno una abbia le caratteristiche necessarie.

In secondo luogo, viene introdotto la possibilità di valutazione certificata del TCF da parte di professionisti indipendenti e qualificati, tale valutazione può avvenire anche non in riferimento esclusivo alla singola impresa ma rispetto al gruppo (se esistente) e tenendo conto dei principi contabili adottati dal contribuente.

Il terzo punto, con riferimento alle risposte agli interpelli, o qualsiasi altro parere indipendentemente dal *nomen iuris*, prevede il potenziamento del contraddittorio, soprattutto in caso di parere negativo.

Il quarto punto prevede un miglioramento degli effetti premiali per i soggetti aderenti al regime.

Il quinto punto prevede la riduzione dei termini di decadenza per l'accertamento di almeno due anni, ma solo per quei soggetti aderenti che abbiano un TCF certificato e solo nel caso in cui le violazioni non abbiano natura fraudolenta o simulatoria¹⁸⁵.

Tenendo conto però della volontà di rendere il procedimento e le forme di comunicazione i più celeri possibile, sarebbe stato forse opportuno prevedere un meccanismo di comunicazione meno macchinoso rispetto al tradizionale interpello, è vero sì che questo è previsto in una forma abbreviata e semplificata, ma appare comunque vittima di lungaggini che sono connaturate alla tipologia d'istituto e che potrebbero essere evitate dall'adozione di forme di comunicazioni differenti, come ad esempio una dichiarazione unilaterale¹⁸⁶.

D'altra parte, però, va detto che un decreto attuativo recentemente emanato dal MEF, di cui si dirà poi, ha previsto una forma di contraddittorio estremamente innovativa ed

¹⁸⁴Marino, G. (2023). Adempimento collaborativo e dintorni: una sfida culturale che chiede coraggio e fiducia. *il Fisco*, 41, p. 3861.

¹⁸⁵Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

¹⁸⁶Marino, G. (2023). Adempimento collaborativo e dintorni: una sfida culturale che chiede coraggio e fiducia. *il Fisco*, 41, p. 3861.

interessante che sfrutta il meccanismo di comunicazione tipico dell'interpello. In tal modo si ottiene un meccanismo di comunicazione non celere come si vorrebbe a livello di tempistiche ma sicuramente più efficace e funzionale per poter permettere un'adeguata tutela delle ragioni del contribuente e per poter trovare un giusto punto d'incontro fra le tesi dell'Amministrazione e quelle di quest'ultimo, senza che queste siano condizionate dalla fretta e quindi, con ogni probabilità, da una definizione non precisa o ingiusta della fattispecie.

La strada perseguita dal legislatore applica quindi tramite il contraddittorio un corretto bilanciamento fra le esigenze di celerità del procedimento e di tutela delle parti¹⁸⁷.

Tornando al contenuto della legge delega, come detto, viene previsto un potenziamento degli effetti premiali, questo riguarda sia una riduzione delle sanzioni amministrative sia un'esclusione delle sanzioni penali, in un primo momento però quest'ultima previsione è stata disattesa dal decreto attuativo e si è dovuto aspettare il successivo decreto legislativo 5 agosto 2024, n. 108.

Va evidenziato poi, come si avrà modo di spiegare meglio nel prosieguo, che la legge delega prevedeva l'introduzione di uno speciale regime di adempimento collaborativo per i cc.dd. *High Net Worth Individuals*, vale a dire quei soggetti che trasferiscono la propria residenza nel territorio dello Stato o che possiedono in questo (anche tramite trust o interposta persona) un reddito non inferiore a un milione di euro¹⁸⁸.

3.2 Il decreto attuativo 30 dicembre 2023, n. 221

Il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 221 rubricato "Disposizioni in materia di adempimento collaborativo" ha attuato la legge delega occupandosi di riformare l'istituto.

I campi di intervento sono stati molteplici, come del resto era previsto dalla legge delega,

¹⁸⁷Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

¹⁸⁸*Ibidem*.

appare però riduttiva un'esposizione limitata alle sole modifiche apportate dal decreto delegato, anche in considerazione dei successivi interventi effettuati nel corso di tutto il 2024. È necessario quindi procedere ad un'analisi specifica delle caratteristiche dell'istituto sia con riferimento al riformato d.lgs. 128/2015 sia ai decreti ministeriali che hanno arricchito la disciplina.

4. L'ACCESSO AL REGIME. I REQUISITI E IL NUOVO TCF

Il contribuente che voglia aderire al regime deve inoltrare telematicamente domanda all'Agenzia delle Entrate utilizzando il modello fornito dalla stessa. L'Agenzia una volta ricevuta la domanda provvede alla verifica dei requisiti e invia risposta al contribuente entro centoventi giorni. Il regime si applica a partire dal periodo d'imposta corrente al momento della presentazione della domanda di adesione, questo si considera sempre tacitamente rinnovata salvo revoca espressa del contribuente o esclusione dal regime¹⁸⁹. Al riguardo il recente D.M. del Ministero dell'Economia e delle finanze del 6 dicembre 2024 ha specificato il contenuto della documentazione.

È necessario che questa includa: la descrizione dell'attività svolta dal contribuente, la strategia fiscale approvata, la documentazione del sistema di controllo del rischio fiscale, la mappatura dei processi aziendali e dei rischi fiscali, la certificazione del sistema di controllo.

Inoltre, i soggetti che hanno presentano l'istanza nell'anno 2024, successivamente all'entrata in vigore del decreto legislativo 30 dicembre 2023 n. 221 e, in ogni caso, per tutti i contribuenti che intendano estendere gli effetti dell'adesione al regime al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 7, comma 2, del decreto, la certificazione del TCF può essere predisposta e presentata all'Agenzia

¹⁸⁹Santamaria, B. & Santamaria, M. (2024). *I nuovi accertamenti fiscali. Ispezioni. Atti Impositivi. Contraddittorio. Adempimento collaborativo. Concordato preventivo. Fiscalità internazionale*. Milano: Cedam; Wolters Kluwer.

delle entrate, ad integrazione della domanda di adesione già trasmessa, entro il 31 dicembre 2025¹⁹⁰. Ratio di questa domanda “differita” è da rinvenirsi nella frammentata attuazione dei provvedimenti necessari ad attuare le disposizioni normative, le regole in tema di certificazione sono state disciplinate successivamente all’entrata in vigore della riforma fiscale per il 2024, è quindi ragionevole prevedere che siano state presentate delle domande che, per carenza del dettato normativo, sarebbero ora da considerare incomplete.

4.1 Requisiti soggettivi

I requisiti soggettivi sono stati modificati prevedendo, come da legge delega, una riduzione progressiva delle soglie di accesso all’istituto¹⁹¹.

L’ art. 1, comma 1, lett. d) , n. 2) , d.lgs. 221/2023 modifica l’art. 7, d.lgs. 128/ 2015 inserendo il comma 1-*bis*) secondo cui possono accedere al regime dal 2024 i residenti o i non residenti dotati stabile organizzazione nel territorio dello Stato con un valore di affari o di ricavi pari o superiore a 750 milioni di euro, dal 2026 quelli con un valore di affari o di ricavi pari o superiore a 500 milioni di euro, dal 2028 quelli con un valore di affari o di ricavi pari o superiore a 100 milioni di euro. Tali requisiti sono parametrati assumendo come riferimento il valore più alto fra i ricavi risultanti dai bilanci relativi ai tre esercizi precedenti quello nel corso di cui viene presentata l’istanza di adesione al regime¹⁹².

È apprezzabile la scelta di ricomprendere nel dettato normativo i criteri dimensionali a

¹⁹⁰Agenzia delle Entrate (10/01/2025). *Adempimento collaborativo – Che cos’è*. In Agenzia delle Entrate: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/infogen-reg-adempimento-collaborativo-imprese>

Fisco e Tasse (18/12/2024). *Adempimento collaborativo: i requisiti soggettivi e oggettivi per l'accesso*. In Fisco e Tasse: <https://www.fiscoetasse.com/normativa-prassi/13436-adempimento-collaborativo-i-requisiti-soggettivi-e-oggettivi-per-l'accesso.html>

¹⁹¹Si ricorda anche in questa sede la possibilità di accedere al regime per i soggetti che abbiano aderito al Progetto Pilota, come illustrato in conclusione del Capitolo I.

¹⁹²Santamaria, B. & Santamaria, M. (2024). *I nuovi accertamenti fiscali. Ispezioni. Atti Impositivi. Contraddittorio. Adempimento collaborativo. Concordato preventivo. Fiscalità internazionale*. Milano: Cedam; Wolters Kluwer. Braga, R. (2024). *Adempimento collaborativo: nuove regole in materia di interpello. Pratica Fiscale e Professionale*, 27, p. 27.

differenza di quanto precedentemente avvenuto per le prime riduzioni delle soglie di accesso, avvenute a mezzo decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Ciò, è coerente con la riserva di legge in materia penale, ci sarebbero infatti potuti essere dei contrasti con questo principio fondamentale in considerazione del dettato del nuovo art. 6, comma 4 del d.lgs. 128/2015 che prevede, come si illustrerà in prosieguo, la non punibilità per i soggetti aderenti al regime in caso di condotte ex art. 4 d.lgs. 74/2000¹⁹³. Appare tuttavia necessario muovere una prima critica, è vero sì che il requisito dimensionale è di indubbia utilità pratica e che una sua drastica rimozione porterebbe ad un aumento del carico di lavoro dell'Agenzia delle Entrate da questa difficilmente gestibile, ma il requisito fondamentale per l'accesso al regime individuato dall'OCSE è esclusivamente quello della sussistenza di un'adeguata organizzazione volta al rilievo e alla neutralizzazione del rischio fiscale. Si tratta quindi di un requisito esclusivamente oggettivo e non soggettivo che appare decisamente più coerente con le finalità dell'istituto; certo è però, come detto, che non si può prescindere dalle necessità pratiche, a patto però che queste non si tramutino in un limite assoluto dell'istituto ma in una sua semplice e graduale evoluzione¹⁹⁴.

Di nuova introduzione è anche il comma 1-*quater*) che introduce la possibilità di accesso ai contribuenti che non abbiano i requisiti necessari ma che facciano parte di un gruppo di imprese, inteso quale insieme delle società, delle imprese e degli enti sottoposti a controllo comune ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numeri 1) e 2), e comma 2 del c.c., dove almeno uno dei soggetti facente parte del gruppo soddisfi i requisiti dimensionali di cui comma 1-bis dell'art. 7 e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, certificato ai sensi dell'articolo 4, comma 1-bis¹⁹⁵.

¹⁹³Conte D. (2024). Profili soggettivi e sostanziali della nuova *cooperative compliance*. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p.197-219. Pisa: Pacini Giuridica.

¹⁹⁴Consulich, F. (2024). La collaborazione pubblico-privato nello specchio della colpa di organizzazione: il caso del *Tax Control Framework*. *Rivista di Diritto Tributario*, 1, p.5-31.

¹⁹⁵In tema di gruppi di imprese risulta opportuno aprire una parentesi. Nell'originaria disciplina del 2015 non era stata prevista la possibilità per questi ultimi di aderire al regime di adempimento collaborativo. Sulla questione era però intervenuto il Provvedimento attuativo del 14/04/2016 dell'Agenzia delle Entrate ampliando la portata soggettiva del regime prevedendo il c.d. "accesso per trascinamento". Era previsto infatti che l'impresa, facente parte di un gruppo, pur non rispettando i requisiti dimensionali, avrebbe potuto accedere al regime nel caso in cui questa avesse svolto (rispetto al gruppo) funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, era inoltre necessario che l'inclusione fosse necessaria per una corretta e completa rappresentazione di tutti i processi aziendali.

È stato inoltre aggiunto all'art. 7 anche il comma 1-*quinques*) che inserisce nella disciplina dell'adempimento collaborativo quanto già previsto dall'art. 8 del Decreto Attuativo dell'interpello sui nuovi investimenti¹⁹⁶, vale a dire la possibilità di accedere al regime, pur senza rispettarne i requisiti dimensionali, nel caso in cui il contribuente si sia conformato ad una risposta dell'Agenzia a un suo interpello sui nuovi investimenti ex art. 2, d.lgs. 147/2015, è però necessario il rispetto degli altri requisiti. Resta esterno al dettato dell'art. 7 d.lgs. 128/2015 la fattispecie del gruppo IVA, l'art. 70-duodecies, comma 6-bis, D.P.R. n. 633/1972 prevede infatti che gli effetti del regime di adempimento collaborativo si estendano obbligatoriamente a tutti i componenti del gruppo nel caso in cui un membro dello stesso aderisca al regime¹⁹⁷. L'estensione si verifica anche nel caso in cui il soggetto

I dubbi al riguardo non sono mancanti, non si capiva infatti che cosa si intendesse concretamente per "funzione di indirizzo". Al riguardo è perciò intervenuta la Circolare del 16/09/2016 n. 38 dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Accertamento che ha chiarito come per "funzione di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale" si dovesse intendere *"la sussistenza di una relazione organizzativa in forza della quale un soggetto ha il potere di emanare direttive in ordine alle linee di indirizzo del sistema di controllo interno, verificando che esso sia coerente con gli indirizzi strategici e la propensione al rischio dell'impresa, e coordinare l'attuazione delle citate direttive. Tale soggetto può anche essere diverso da quello che definisce e approva gli indirizzi strategici; in tali ipotesi, l'ingresso "per trascinamento" riguarderà sia il primo che il secondo soggetto.*

Ai sensi dei punti 2.5 e 2.6 del provvedimento, l'ingresso per "trascinamento" è consentito al fine di avere una completa rappresentazione dei processi aziendali e del sistema di controllo; esso riguarda tutti soggetti che svolgono "funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale" a prescindere dal fatto che abbiano presentato o meno domanda per il progetto pilota. Nel caso specifico, ai sensi del punto 2.6, se la società che svolge funzioni di indirizzo come sopra definite, anche diversa dalla holding, ha presentato domanda per il progetto pilota e non possiede i requisiti dimensionali, le società appartenenti al medesimo gruppo avranno accesso al regime con il limite dimensionale del miliardo e potranno a loro volta far entrare per "trascinamento" la società che ha presentato domanda."

La circolare ha da un lato chiarito e dall'altro complicato la questione avendo ampliata la platea di soggetti cui la disciplina legislativa originaria faceva riferimento; in ogni caso però, per quel che qui interessa, e cioè la disciplina corrente dell'istituto, il legislatore delegato ha recepito nella recente riforma quanto contenuto, con riferimento ai gruppi d'impresa, nel Provvedimento e nella Circolare..

Conte D. (2024). Profili soggettivi e sostanziali della nuova *cooperative compliance*. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p.197-219. Pisa: Pacini Giuridica.

¹⁹⁶Vedi Capitolo I, paragrafo 4.4.

¹⁹⁷Al riguardo è però opportuno muovere una considerazione. Appare preferibile la scelta legislativa di estendere il regime esplicitamente al gruppo IVA e non al consolidato. Questo infatti, a differenza del gruppo IVA, si basa sulla sussistenza di vincoli di controllo di natura partecipativa e non vincoli di natura economica ed organizzativa che più si confanno al regime di adempimento collaborativo. Si ricorda infatti che il gruppo IVA ha, differentemente dal consolidato, soggettività passiva propria e che soprattutto, i soggetti partecipanti al gruppo IVA sono solidalmente responsabili con il rappresentante del gruppo non solo per la maggior imposta eventualmente dovuta e gli interessi, come nel caso del consolidato, ma anche per le sanzioni derivanti dall'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria; conseguentemente appare più razionale la previsione di adesione al regime di adempimento collaborativo per il gruppo IVA, che meglio potrebbe beneficiare del meccanismo premiale, rispetto al consolidato.

Conte D. (2024). Profili soggettivi e sostanziali della nuova *cooperative compliance*. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*,

che eserciti l'opzione per il gruppo IVA abbia già aderito al regime di adempimento collaborativo¹⁹⁸.

È opportuno a questo punto parlare di un fondamentale passaggio della legge delega che non ha trovato attuazione con il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 221.

La legge delega esprime infatti all'art. 17, lettera g), punto 3 la possibilità di ampliamento del regime anche a particolari categorie di soggetti persone fisiche, nello specifico si tratta: di coloro che trasferiscono la propria residenza in Italia, degli individui che, pur rimanendo residenti all'estero, posseggano in Italia, anche per interposta persona o a mezzo trust, un reddito complessivo mediamente pari o superiore a un milione di euro. Si tratta di quei soggetti classificati come *High Net Worth Individuals* (HNWIs), cioè soggetti che manifestano un'elevata capacità contributiva nei confronti dei quali lo Stato ha interesse sia ai fini dell'investimento nel territorio nazionale sia ai fini del cambio di residenza. Una volontà di sviluppo dell'istituto in tal senso avrebbe come effetto una maggior rapidità delle verifiche fiscali, diminuendone l'incertezza, limiterebbe le controversie e incentiverebbe gli investimenti nel territorio dello Stato rendendo "fiscamente più attrattivo". Allo stesso modo però potrebbe creare privilegi fiscali ingiustificati e asimmetrie nel sistema fiscale¹⁹⁹.

Nonostante questo rischio, c'è però da dire come il tema sia stato affrontato anche dall'OCSE nel Rapporto del 2009 "*Engaging With High Net Worth Individuals on Tax Compliance*", secondo cui è necessario che gli Stati creino sistemi di *tax compliance* mirati e comuni fra loro con riferimento agli HNWIs. È necessario, affinché il sistema possa essere considerato conforme agli standard OCSE, che questo sia basato sui principi di *disclosure* e di trasparenza degli HNWIs, è altresì necessario che l'Amministrazione finanziaria adotti un approccio imparziale, proporzionato e garantisca il contraddittorio. Il Rapporto dell'OCSE, tenendo conto del pericolo della disparità di trattamento che

p.197-219. Pisa: Pacini Giuridica.

Salvini, L. (2022). *Diritto tributario delle attività economiche*. Torino: Giappichelli.

¹⁹⁸Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica. Conte D. (2024). Profili soggettivi e sostanziali della nuova *cooperative compliance*. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p.197-219. Pisa: Pacini Giuridica.

¹⁹⁹Consulich, F. (2024). La collaborazione pubblico-privato nello specchio della colpa di organizzazione: il caso del *Tax Control Framework*. *Rivista di Diritto Tributario*, 1, p.5-31. Longo, A. & Martino, A. (2023). Il nuovo regime di adempimento collaborativo per le persone fisiche ad alto reddito. In Tommassini, A. (A cura di), *Riforma fiscale*, p. 93-97. Milano: Giuffrè.

innegabilmente si verificherebbe, giustifica le ragioni di interesse nei confronti di tali peculiari soggetti; *in primis* è necessario tener conto della ragione economica, come già detto rendere attrattiva l'economia nazionale per gli HNWI significa beneficiare degli elevati importi versati da questi per il pagamento delle imposte; *in secundis* le attività svolte da tali individui sono spesso portatrici di problematiche fiscali legate alla residenza e alla doppia imposizione, un maggior interesse nei loro confronti limiterebbe anche dispendiose, sia economicamente che temporalmente, attività accertative, soprattutto nel caso in cui suddette attività siano legate a complessi schemi societari o trust. Per l'attuazione di modelli di *compliance* di tal tipo il Rapporto propone la possibilità di creare uffici dedicati e di potenziare le modalità di collaborazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie²⁰⁰.

4.2 Requisiti oggettivi

Fin dalla prima formulazione dell'istituto è stata prevista come detto la necessità, per il contribuente che volesse aderire al regime, di dotarsi di un TCF. Procediamo però per gradi, cioè dalla prima definizione datane nella formulazione originaria del d.lgs. 128/2015, e gli effetti derivanti da tale scelta legislativa, fino alle più recenti modifiche legislative.

L'introduzione della nozione di rischio fiscale nell'ordinamento tributario rappresenta un importante punto di svolta per la normativa, il sistema fiscale italiano infatti, sulla scia di altri ordinamenti e delle raccomandazioni OCSE, introduce un concetto quasi sconosciuto fino ai primi anni del nuovo millennio e che si dimostra fondamentale per la gestione degli obblighi fiscali e che rappresenta un punto di svolta nella relazione Fisco – contribuente. Si sono già date precedentemente delle definizioni di TCF²⁰¹ e altre se ne

²⁰⁰ Longo, A. & Martino, A. (2023). Il nuovo regime di adempimento collaborativo per le persone fisiche ad alto reddito. In Tommassini, A. (A cura di), *Riforma fiscale*, p. 93-97. Milano: Giuffrè. Per una disamina delle prospettive applicative vedi *infra*.

²⁰¹ Vedi capitolo I par. 5.

daranno²⁰², quel che qui interessa è inquadrare questo concetto, sicuramente complesso, nel contesto dell'istituto di adempimento collaborativo, risultano però inevitabili delle precisazioni di carattere generale.

Nella relazione illustrativa al d.lgs. 128/2015 viene esplicitato come il concetto di TCF sia stato elaborato per la prima volta negli Stati Uniti dopo lo scandalo del caso Enron e della conseguente emanazione nel 2002 della legge federale Sarbans-Oxley, è il primo atto normativo a prevedere l'obbligo per le società quotate di fornire annualmente un *financial reporting* nella relazione sui controlli interni (*Section 404*).

Il dotarsi di un adeguato TCF rientra conseguentemente nel più ampio campo della *tax governance* e della *corporate responsibility*. L'articolo 4 comma 1 del decreto indica quelle che devono essere le caratteristiche del TCF affinché questo possa essere considerato efficace, questo prevedeva infatti: “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.”. Ai sensi del comma 2 è inoltre necessario, perché il sistema sia strutturalmente considerabile efficace, che sia inviata annualmente una relazione illustrativa agli organi di gestione affinché questi possano procedere ad un suo esame e a valutazioni funzionali trarre le conclusioni necessarie per un eventuale sviluppo del TCF stesso. La relazione deve includere informazioni riguardanti gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati delle stesse, le misure adottate per supplire ad eventuali carenze riscontrate ed eventuali previsioni su attività future²⁰³.

In tale ambito è però intervenuta la recente riforma fiscale per il 2024, l'art. 1, comma 1, lettera a) , n. 1) del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 221 ha modificato l'art. 4, comma 1, d.lgs. 128/2015 prevedendo un “nuovo” TCF, adesso infatti è necessario che il contribuente aderente al regime si doti 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

²⁰²Vedi capitolo III.

²⁰³Salanitro, G. (2016). Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno. *Rivista di Diritto Tributario*, 26, p. 623–647.

aziendale e di controllo interno” a questo va anche aggiunto che ex art. 4, comma 1, lettera c-bis) , è necessario che il TCF contenga “una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali”²⁰⁴.

Per rischio fiscale si intende “*rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell’ordinamento tributario*”²⁰⁵, è importante che i sistemi di gestione e controllo del rischio fiscale siano inseriti nell’ambito dei sistemi di *corporate governance*. Il TCF deve essere organizzato in modo tale da permettere una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi organi, è inoltre necessaria una chiara procedura di gestione che deve essere strutturata su più livelli aziendali, così come è essenziale che il TCF sia dotato di un’adeguata procedura emergenziale volta a rimediare ad eventuali lacune riscontrate. In ultimo è necessaria una mappatura dei rischi fiscali relativi all’attività svolta funzionale a far emergere le criticità²⁰⁶.

Nella mappa dei rischi fiscali deve essere indicato, se determinabile, il valore delle singole attività che compongono il processo oggetto di mappatura, i rischi fiscali e la loro rilevanza in relazione all’obiettivo aziendale (cioè se questi due parametri siano proporzionati) e le modalità di controllo concretamente adottate per vigilare sugli stessi. Così facendo si mette l’Agenzia delle Entrate nella condizione di avere una visione d’insieme e soprattutto trasparente della gestione dell’impresa e di come questa gestisca il rischio fiscale²⁰⁷. Questo è quanto previsto dal combinato disposto dal provvedimento prot. 54237 del 14 aprile 2016 dell’Agenzia delle Entrate²⁰⁸ e dell’art. 4 del d.lgs. 128/2015, con riguardo alle procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali queste devono tenere in considerazione se le normali attività svolte, sia

²⁰⁴Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

²⁰⁵Tale è la definizione che ne viene data al punto 1, lett. d) del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, n. 54237 rubricato “*Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128*”.

²⁰⁶Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

²⁰⁷Conte D. (2024). Profili soggettivi e sostanziali della nuova *cooperative compliance*. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p.197-219. Pisa: Pacini Giuridica.

²⁰⁸*Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n.128.*

quelle di natura straordinaria. Inoltre, l'intensità del controllo ha natura variabile, risulterà meno intenso infatti per quelle attività interne non prevalentemente fiscali, poiché già sottoposte a regimi di controllo (ad esempio l'approvazione del bilancio), mentre saranno maggiori per quelle prettamente di natura fiscale, poiché il TCF (indipendentemente dal suo livello di affidabilità) risulterà l'unico strumento di verifica possibile²⁰⁹.

Per quanto riguarda invece la previsione nel TCF di un'adeguata procedura emergenziale funzionale a rimediare ad eventuali lacune riscontrate successivamente alla mappatura dei rischi, va specificato come questa sia basata sul *tax risk management*, trattasi di un processo dinamico, diviso in sotto procedimenti, che permettono un'adattabilità e un'evoluzione continua del TCF, in modo tale da far fronte a modifiche della struttura dell'impresa, dell'attività ed anche di eventuali modifiche legislative²¹⁰.

Resta ferma l'obbligo per il contribuente di adempiere correttamente e fedelmente ai suoi obblighi tributari.

L'art. 4 inoltre prevede l'obbligo di certificazione del TCF, anche con riguardo ai principi contabili adottati, da parte di professionisti certificati e indipendenti, facenti parte dell'ordine degli avvocati o dei commercialisti o esperti contabili. Questi hanno il compito di verificare la coerenza del TCF con le linee guida emanate con specifico provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate e la conformità ai principi contabili²¹¹. Questi avranno il compito di rilasciare la certificazione che avrà effetti peculiari, come ad esempio quello già citato in tema di riduzione del termine di decadenza dell'accertamento²¹².

È apprezzabile la scelta legislativa di positivizzare la necessità di una valutazione basata sui principi contabili, il requisito oggettivo dell'istituto ne esce così rafforzato. Già il requisito della certificazione ha esponenzialmente aumentato la possibilità che i TCF siano attendibili ed affidabili, in più, l'introduzione di un criterio valutativo come quello contabile permette un miglior rilevazione del rischio di operare in violazione della

²⁰⁹Consulich, F. (2024). La collaborazione pubblico-privato nello specchio della colpa di organizzazione: il caso del *Tax Control Framework*. *Rivista di Diritto Tributario*, 1, p.5-31.

²¹⁰*Ibidem*.

²¹¹Vedi cap. III per maggiori dettagli.

²¹²Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

normativa fiscale, venendo appunto utilizzati i principi contabili come parametro di riferimento²¹³.

4.3. Approfondimento: il TCF e il Tax Risk Assessment

Premettendo che non è questa la sede per approfondire il macro-concetto di gestione del rischio fiscale²¹⁴, risulta però necessario operare qualche breve precisazione di natura pratica in merito al TCF per capire che cosa concretamente questo debba prendere in considerazione.

Come detto ampiamente nelle pagine precedenti, quando parliamo di rischio fiscale intendiamo i rischi di violazione della normativa fiscale, da intendersi sia nel senso di violazione delle norme tributaria, sia come c.d. evasione interpretativa (evasione dovuta ad un'errata interpretazione delle norme fiscali²¹⁵). Tali rischi sono, per natura stessa del sistema tributario, molteplici e dipendono dal tipo di attività dell'impresa e dalle sue modalità di svolgimento. Di conseguenza il TCF per essere adeguato deve essere calibrato sulle caratteristiche specifiche della singola impresa, non è quindi pensabile che tutte le imprese possano confarsi ai medesimi modelli.

Con il TCF un'impresa deve puntare a rappresentare nella maniera più chiara possibile i propri obbiettivi in sede di gestione del rischio fiscale e le modalità con cui intende conseguirli.

Un TCF adeguato richiede dunque che sia effettuato un accurato *Tax Risk Assessment*,

²¹³Conte D. (2024). Profili soggettivi e sostanziali della nuova *cooperative compliance*. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p.197-219. Pisa: Pacini Giuridica.

²¹⁴Si veda al riguardo cap. III.

²¹⁵L'evasione da interpretazione si verifica ad esempio nel caso in cui il contribuente sia convinto di aver versato le imposte dovute ma ha invece interpretato erroneamente la normativa fiscale e quindi ha versato, nel concreto, importi minori, intesi o come minore base imponibile o come imposta dovuta. È una delle più comuni forme di evasione. Carpentieri, C. (2023). Riforma fiscale: la "condivisione interpretativa" per ridurre l'evasione da interpretazione. *IPSOA*.

questo è volto a: individuare tutti i processi aziendali dell'attività d'impresa (in ragione delle caratteristiche della stessa); identificare dettagliatamente le norme fiscali applicabili ai singoli processi aziendali, da dividere in sotto-processi se necessario; creare un catalogo dei rischi fiscali connessi ad ogni processo; verificare se sono già in corso controlli, derivanti da altri sistemi di controllo aziendale (ad esempio un modello 231/2001), volti a mitigare i rischi fiscali; individuare le eventuali carenze del sistema dopo aver mappato le varie attività di controllo già poste in essere dall'impresa per mitigare i rischi fiscali²¹⁶.

Il *Tax Risk Assessment* è la base fondamentale del TCF ed è un'attività che coinvolge e responsabilizza la totalità dell'organizzazione aziendale e il suo personale, che, conseguentemente, deve essere dotato di adeguate competenze per compiere le adeguate valutazioni. Dopo la creazione del TCF è necessario che questo sia annualmente aggiornato, in tale ambito è necessario lo sviluppo di un adeguato sistema di *Governance* del TCF che deve basarsi su un'adeguata comunicazione fra i responsabili dei vari processi aziendali interessati dalla mappatura. Ratio dell'obbligo di questo costante aggiornamento è la necessità per il TCF di seguire e conformarsi all'evoluzione dell'attività d'impresa svolta e all'evoluzione della normativa fiscale di riferimento.

Gli ambiti in cui il TCF interviene sono quindi molteplici, questo potrebbe essere funzionale, ad esempio, a creare un adeguato processo volto alla riconciliazione dei conti fiscali. In un caso del genere il TCF permetterebbe l'esecuzione di tutte le valutazioni necessarie per calcolare le variazioni fiscali (in aumento o in diminuzioni) da effettuare oppure una corretta valutazione delle imposte anticipate e differite. Inoltre, questo potrebbe essere funzionale, ad esempio, a mappare un'impresa che ha clienti esportatori abituali (tipica area di rischio) e che quindi non applicano l'IVA sulle vendite, calcolando correttamente il *plafond* risultante dalle lettere di intento risultanti dal proprio cassetto fiscale.

Con riferimento al rischio interpretativo il TCF è sicuramente funzionale a prevenire il formarsi di condotte abusive ex art. 10-bis, l. 212/2000, il TCF è infatti uno strumento efficace per la risoluzione di dubbi interpretativi (molto diffusi nell'ambito della normativa tributaria in ragione della sua complessità) poiché permette l'instaurazione di

²¹⁶Bencistà, G. & Nannini Leoni, F. (2024). Estensione alle PMI del Tax Control Framework: nuovo orizzonte nella gestione del rischio fiscale? , *Corriere Tributario*, n. 8-9, p. 753.

un dialogo con l'Agenzia delle Entrate, sottoponendo a questa, anticipatamente, le operazioni oggetto di dubbio²¹⁷.

4.4. *I soggetti abilitati alla certificazione del TCF*

Come detto precedentemente, la riforma dell'adempimento collaborativo ha previsto la creazione della nuova peculiare figura dei soggetti abilitati alla certificazione del TCF.

Al momento dell'emanazione della riforma ci si è trovati però di fronte ad una figura non meglio identificata, non essendo stati simultaneamente emanati decreti attuativi o altresì atti normativi che potessero aiutare l'interprete a dare una corretta definizione che non fosse pedissequa a quella individuata dalla legge.

In soccorso è però fortunatamente arrivato il decreto legislativo 08 agosto del 2024.

Questo ha infatti modificato l'articolo 4, comma 1-*bis* del d.lgs. 128/2015, prevedendo in caso di certificazione infedele l'applicazione dell'art. 39, comma 1, lettera b) del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Ciò significa che è necessario che i certificatori siano sottoposti a stretti controlli e sanzioni in caso di violazione; in caso di certificazione infedele, infatti, viene sospesa per questi la possibilità di rilasciare certificazioni tributarie per un periodo compreso fra uno e tre anni. Questa rigida previsione nei confronti dei certificatori viene bilanciata da un meccanismo premiale per i certificati, il contribuente che presenta una dichiarazione veritiera vede infatti le sanzioni irrogabili a suo carico azzerate, è il premio per la virtuosità del contribuente²¹⁸.

L'art. 4, comma 1-*quater* rinvia al provvedimento dell'Agenzia delle Entrate che introduce le linee guida per l'adeguata predisposizione del TCF²¹⁹.

Il mantenimento di un adeguato TCF certificato rientra nei doveri del contribuente ex art.

²¹⁷*Ibidem*.

²¹⁸Braga, R. (2024). Adempimento collaborativo: nuove regole in materia di interpello. *Pratica Fiscale e Professionale*, 27, p. 27.

²¹⁹Vedi capitolo III.

5, comma 2 lettera a)²²⁰.

Per quanto concerne invece maggiori dettagli sui requisiti dei soggetti individuati dalla legge per il rilascio della certificazione è intervenuto il Decreto MEF-Giustizia 12 novembre 2024.

Questo individua i requisiti di professionalità, di onorabilità e di indipendenza di cui le suddette figure devono essere dotate.

Per quanto riguarda la professionalità, ex art. 2 del Decreto, si richiede al professionista di aver maturato competenze in merito ai sistemi di controllo interno e gestione del rischio, ai principi contabili e al diritto tributario.

Per quanto riguarda l'onorabilità, il MEF e il Ministero della giustizia hanno scelto come parametro di giudizio la disciplina contenuta all'articolo 94 del nuovo codice dei contratti pubblici, questo prevede infatti una serie di cause di esclusione automatica dell'operatore economico dalla partecipazione a una procedura d'appalto; si richiede infatti che il professionista non abbia subito condanne per i reati di cui all'art. 94 comma 1 del d.lgs. 36/2023, non deve integrare le clausole di esclusione ex comma 2 *cit.* e non deve trovarsi nelle condizioni ex art. 2382 c.c., in questo caso è stato deciso di prendere in prestito la disciplina in tema di cause di ineligibilità e di decadenza degli amministratori di società: *“Non può essere nominato amministratore, e se nominato decade dal suo ufficio, l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato ad una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi”*.

Per quanto riguarda invece il requisito dell'indipendenza, si richiede che il professionista non sia in alcun modo coinvolto nei processi decisionali del soggetto conferente l'incarico, questi inoltre deve adottare tutte misure necessarie affinché la sua indipendenza non sia influenzata da un qualsivoglia conflitto di interessi, anche solo potenziale, o da interessi personali, diretti o indiretti, di natura economica. Per evitare che l'indipendenza del professionista sia minata da un rapporto di collaborazione eccessivamente duraturo con il soggetto incaricante, viene previsto che la stessa impresa non possa concedere l'incarico alla stessa persona per più di tre volte consecutive, è possibile però nominarlo nuovamente una volta che siano decorsi sei anni dall'ultima

²²⁰Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

certificazione rilasciata²²¹.

È altresì necessario che il professionista, ex art. 5 del Decreto, prima di accettare l'incarico, documenti attraverso dichiarazioni sostitutive o atto di notorietà: l'iscrizione nell'elenco del Consiglio nazionale degli ordini professionali degli avvocati o commercialisti da almeno 5 anni, l'eventuale sussistenza di possibili rischi per la sua indipendenza e, se del caso, le eventuali misure idonee ad evitarle, la propria affidabilità tecnica ed organizzativa. Con l'ultimo requisito si intende la disponibilità temporale e la disponibilità di risorse affinché l'incarico possa essere svolto nella maniera adeguata all'incarico conferito. I requisiti di professionalità, onorabilità ed indipendenza devono sussistere per tutta la durata dell'incarico, quindi dalla nomina fino all'emanazione della certificazione; nel caso in cui questi vengano meno si verifica la decadenza dall'incarico. Nell'esecuzione dell'incarico il professionista può essere assistito da propri collaboratori, fra i quali possono rientrare anche i consulenti del lavoro, che devono a loro volta essere dotati dei requisiti di onorabilità ed indipendenza. Resta ferma in ogni caso la responsabilità del professionista²²².

Il Decreto non esita a pronunciarsi anche in merito al contenuto della certificazione; viene previsto, infatti, che la certificazione debba individuare i processi di controllo principali funzionali alla prevenzione del rischio fiscale, debba valutare la conformità del TCF con le linee guida e debba valutare l'efficacia generale del sistema attraverso una serie di test²²³.

La certificazione ha la durata di tre anni, allo scadere dei quali necessita di essere aggiornata. È necessario aggiornare la certificazione (*rectius*: emanarne una nuova) anche nel caso in cui si verificano dei cambiamenti organizzativi tali per cui l'aggiornamento del TCF originario risulti indispensabile²²⁴.

I requisiti individuati dal Decreto richiedono un alto grado di professionalità, come giustamente richiede la complessità della materia, che difficilmente sono ravvisabili nei "tradizionali" studi di avvocati o commercialisti. Si parla di avere ferrate conoscenze in tema di *internal audit*, diritto tributario, contabilità e del c.d. modello 231; si tratta quindi

²²¹Redazione Memento, (05/11/2024), Tax control framework: requisiti per i certificatori, *QuotidianoPiù*.

²²²Germani, A., (18/11/2024), Tax control framework: una rete di competenze per i certificatori, *Norme & Tributi Plus*.

²²³Per maggiori dettagli, vedi *infra* Cap. III.

²²⁴Redazione Memento, (05/11/2024), Tax control framework: requisiti per i certificatori, *QuotidianoPiù*.

di un tipo di funzione che ben si presta ad essere oggetto di attività di realtà professionali che hanno uno sviluppo trasversale nelle discipline suddette. A tal proposito la relazione ministeriale al d.lgs. 221/2023 ha illustrato come la certificazione in oggetto potrà essere rilasciata da soggetti esercenti la propria attività professionale anche in forma associata. Perché la definizione della nuova figura professionale possa dirsi completa sarà però necessario attendere che i rispettivi ordini professionali determinino i criteri necessari a verificare le competenze dei professionisti che vogliano abilitarsi all'esercizio di questa nuova peculiare attività²²⁵.

5. I DUBBI DI COSTITUZIONALITA'

Fin dalla sua introduzione l'istituto dell'adempimento collaborativo ha destato non poche perplessità in ordine alla sua conformità a Costituzione. Questi dubbi riguardano però la formulazione originaria della norma, e possono dirsi superati sia in chiave interpretativa sia in considerazione dell'evoluzione normativa.

Gli articoli di riferimento sono l'art. 3, l'art. 53 e l'art. 97 Cost.

I dubbi di conformità con l'art. 3 sono da ravvisarsi in relazione all'utilizzo della parola "cittadini" nella formulazione dell'articolo. Il superamento del requisito della cittadinanza in ordine all'applicazione del principio di uguaglianza sostanziale non è mai stato di facile superamento per l'interprete, per tanto appariva difficile a primo acchito che un regime originariamente dettato esclusivamente per le imprese di grandissime dimensioni potesse ritenersi conforme. Ulteriore problema sotto questa luce era rappresentato poi dalle imprese internazionali che si consideravano le principali destinatarie dell'istituto, anche tenendo conto dell'impostazione del contemporaneo

²²⁵ Gaiani, L., (18/11/2024), *Certificatori ad ampio raggio per il tax control framework, Norme & Tributi Plus*.

Decreto Internazionalizzazione. L'interesse economico di incentivare l'investimento nel territorio dello Stato da parte di soggetti esteri o l'impedimento di una loro "fuga" non appariva infatti abbastanza convincente per giustificare un caso che potrebbe essere qualificato, secondo un'impostazione tipica del diritto eurounionale, come "*reverse discrimination*".

Con riferimento all'art. 53 Cost. invece il problema si pone in relazione al primo comma e quindi al principio di capacità contributiva, una lettura restrittiva di tale articolo porterebbe infatti a far pensare che un regime di tal genere, nel quale c'è quasi una rinuncia dell'amministrazione finanziaria all'imposizione a mezzo di sanzioni, minerebbe l'effettività della capacità contributiva e la partecipazione effettiva alle spese pubbliche. L'eventuale contrasto con l'art. 97 Cost. si riferisce al principio d'imparzialità della pubblica amministrazione, applicabile anche all'amministrazione finanziaria. Questa, infatti, rischierebbe di assumere comportamenti non imparziali con i soggetti aderenti al regime²²⁶.

Considerazioni di tal tipo destano perplessità, sia con riferimento alla disciplina originaria, sia, e a maggior ragione, considerando gli sviluppi normativi dell'istituto e sia procedendo a un'interpretazione sistematica.

Il contrasto con l'art. 3 Cost. appare infondato, con riferimento alla disciplina originaria in ragione del principio di proporzionalità tra le dimensioni del contribuente e gli strumenti amministrativi tributari a disposizione dello stesso. Volendo prendere in analisi i contribuenti di piccole dimensioni basti pensare alla dichiarazione precompilata, se non si tenesse conto della proporzionalità si dovrebbe ritenere non conforme a Costituzione anche una disciplina di tal tipo²²⁷; alla fine la differenziazione di trattamento dei contribuenti può essere vista tranquillamente come un'applicazione dell'uguaglianza sostanziale. È pur vero che la disciplina originaria dell'adempimento collaborativo era rivolto a un numero estremamente esiguo dei contribuenti, fin dall'inizio non è mai stata negata però la natura transitoria di tale elevata soglia.

La transitorietà del requisito dimensionale infatti giustificerebbe il trattamento differenziato fra i contribuenti, la Corte Costituzionale insegna, infatti, nella sentenza

²²⁶Salanitro, G. (2016). Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno. *Rivista di Diritto Tributario*, 26, p. 623–647.

²²⁷*Ibidem*.

sulla c.d. *Robin Hood Tax* (Corte Cost. n. 10/2015) come una disciplina differenziata possa essere giustificata sotto il profilo della ragionevolezza e della proporzionalità quando di natura transitoria²²⁸ “...la suddetta addizionale, non essendo in alcun modo circoscritta a uno o più periodi di imposta, ha un carattere permanente, anziché contingente, e non risulta ancorata al permanere della situazione congiunturale, che tuttavia è addotta come sua ragione...”. È pur vero che la sentenza in oggetto non si riferisce a dei requisiti del contribuente bensì verte sulla coerenza interna del tributo, ma non si vede per quale motivo un principio del genere non possa essere suscettibile di interpretazione estensiva. Va precisato che il carattere della transitorietà debba essere giustificato da situazioni contingenti, anche in questo caso si trova una giustificazione a una soglia originaria così elevata, vale a dire le risorse organizzative di cui disponeva *ab origine* l’Agenzia che non sarebbero state sufficienti per gestire un numero ampio di contribuenti. Prendendo ora in considerazione la disciplina corrente dell’adempimento collaborativo ci troviamo di fronte a dei requisiti dimensionali nettamente più ampi e quindi rivolti a un numero nettamente maggiore di contribuenti, è stata poi introdotta la nuova disciplina dell’art. 7-bis che premia i contribuenti virtuosi che non incontrano i requisiti di accesso necessari per il regime ordinario; è inoltre ragionevole pensare che con il tempo la portata dell’istituto sarà ampliata ancor di più andando a ricomprendere realtà imprenditoriali sempre più numerose, come le PMI²²⁹. Sicuramente appare però criticabile la lentezza con cui si è arrivati a un’implementazione del regime e quindi a far venir meno quel carattere di transitorietà di cui si è detto, ciò però ormai appariva inevitabile anche in considerazione degli obiettivi del PNRR che prevedono il potenziamento dell’Agenzia delle Entrate, per tanto una mancata riforma avrebbe potuto effettivamente far venir meno quella giustificazione al differente trattamento fiscale riservato ai grandissimi contribuenti. In ogni caso un contrasto con l’art. 3 Cost. appare completamente infondato.

Così come infondato appare il contrasto con l’art. 53 Cost., non è infatti raro nel sistema fiscale italiano la previsione di una differenziazione delle modalità accertative e di gestione dei tributi, anche con riguardo agli aspetti sanzionatori. Inoltre, la differenziazione dei sistemi di controllo fiscale, caratterizzati anche da modalità differenti

²²⁸Elemento di cui difettava l’addizionale in oggetto.

²²⁹Vedi *infra*.

di adempimento degli obblighi tributari, non è altro che espressione proprio dell'articolo 53 Cost.²³⁰

Il contrasto con l'art. 97 appare infondato a sua volta poiché il principio di imparzialità della pubblica amministrazione deve tener comunque conto del principio di ragionevolezza e del principio di proporzionalità. Il peculiare trattamento riservato ai soggetti aderenti al regime non è altro che una manifestazione di tali principi²³¹.

Il contrasto appare ancora meno evidente a seguito della recente riforma fiscale, sono previsti infatti abbondanti doveri e obblighi di *disclosure* in capo al contribuente tali da poter giustificare un trattamento differenziato che garantisce anche la certezza dell'imposizione lì dove in mancanza l'amministrazione finanziaria si sarebbe trovata ad affrontare numerose controversie con il contribuente. Anche in tal caso valgono poi le numerose considerazioni fatte precedentemente su come l'istituto dell'adempimento collaborativo rappresenti una significativa evoluzione del rapporto Fisco contribuente.

6. IL NUOVO RAPPORTO FRA FISCO E CONTRIBUENTE. I DIRITTI E DOVERI RECIPROCI TRA FISCO E CONTRIBUENTE IL NUOVO CODICE DI CONDOTTA

L'articolo 5 del d.lgs. 128/2015 prevede il sorgere di doveri reciproci in capo all'Agenzia e al contribuente aderente al regime.

In primis è necessario che le risposte siano fornite nel tempo più breve possibile, un dovere di tal specie ha portata generale ed è quindi valido per tutti gli aspetti del regime ed è espressione della volontà del legislatore di rafforzare il meccanismo comunicativo e di renderlo costante. **1)** Andando più nel dettaglio in capo all'Agenzia sorge un dovere specifico in merito al sistema di controllo adottato, è necessario infatti che questo sia

²³⁰ Salanito, G. (2016). Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno. *Rivista di Diritto Tributario*, 26, p. 623–647.

²³¹ *Ibidem*.

basato su valutazioni trasparenti, oggettive e rispettose dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità, espressione di ciò è la possibilità di illustrare preventivamente le modalità di comunicazione funzionali a risolvere le eventuali controversie fiscali e gli eventuali interventi necessari per l'ammissione e la permanenza nel regime. **2)** L'Amministrazione finanziaria ha l'ulteriore dovere di pubblicare periodicamente sul proprio sito istituzionale un elenco aggiornato di tutte quelle operazioni, strutture, schemi che potrebbero risultare in una pianificazione fiscale aggressiva. **3)** Per favorire la collaborazione e la trasparenza l'Agenzia è tenuta a rafforzare le relazioni con il contribuente in un'ottica di certezza. **4)** L'Amministrazione ha inoltre il dovere di semplificare gli adempimenti tributari sulla base delle informazioni condivise dal contribuente. **5)** È necessario in ultimo che l'Agenzia delle Entrate tenga conto della relazione annuale inviatale contenente valutazioni ed esami effettuati dagli organi di gestione ex art. 4, comma 2 *ibidem*. Devono essere prese in considerazione anche le attività svolte dai sindaci, dal revisore contabile e dagli organismi di vigilanza²³².

Come anticipato anche il contribuente non è esente da doveri. Questo è infatti tenuto **1)** A dotarsi e mantenere un sistema di rilevazione, misurazione gestione e controllo del rischio fiscale certificato da avvocati, commercialisti o esperti contabili, che sia funzionale a garantire collaborazione e la comunicazione rafforzate, a prevenire il sorgere di controversie fiscali o un'agile risoluzione delle stesse. Il TCF adottato dal contribuente inoltre deve conformarsi alle eventuali osservazioni effettuate dall'Agenzia. **2)** Il contribuente deve sempre assumere un comportamento collaborativo e trasparente nei suoi rapporti con l'Agenzia, ciò è possibile grazie ad una comunicazione tempestiva ed esauriente dei rischi fiscali, con particolare riguardo a quelle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva. **3)** Il contribuente ha in ultimo il dovere di promuovere una cultura aziendale improntata ai principi di onestà e correttezza e di rispetto della normativa tributaria, ciò è possibile permettendone la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.²³³

²³²Santamaria, B. & Santamaria, M. (2024). *I nuovi accertamenti fiscali. Ispezioni. Atti Impositivi. Contraddittorio. Adempimento collaborativo. Concordato preventivo. Fiscalità internazionale*. Milano: Cedam; Wolters Kluwer.

²³³*Ibidem*.

Secondo quanto previsto dal nuovo comma 2-*bis* dell'art. 5 gli impegni che vengono assunti reciprocamente da amministrazione finanziaria e contribuente e le modalità di comunicazione sono disciplinati da un codice di condotta approvato dal MEF²³⁴.

Questo è stato approvato con il D.M. 29 aprile 2024 del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Il codice è volto a regolamentare dettagliatamente i doveri reciproci tra l'Agenzia delle Entrate e il contribuente aderente al regime dell'adempimento collaborativo, tali doveri, così come tutto lo svolgersi del rapporto, devono essere orientati ai principi di fiducia e trasparenza reciproca, in modo da perseguire la finalità ultima dell'istituto, cioè potenziare il dialogo fra Amministrazione finanziaria e contribuente, nello specifico imprese, per prevenire e risolvere tempestivamente le eventuali controversie fiscali, nell'ottica di un Fisco sostenibile che necessita sempre maggiormente di basarsi sulla *compliance*.

Secondo quanto previsto nel nuovo codice di condotta l'Agenzia ha l'obbligo di rispettare i principi di collaborazione correttezza e trasparenza nei rapporti col contribuente. Conseguenza di ciò è lo svolgersi delle procedure amministrative nel minor tempo possibile, causando il minor aggravio possibile e i minori costi possibili; l'Agenzia è ulteriormente tenuta al rispetto del segreto d'ufficio su tutte le informazioni riguardanti il contribuente ottenute durante la fase istruttoria. Perché ciò sia possibile è necessario che l'Agenzia organizzi l'attività di controllo nel rispetto del principio di proporzionalità; questo è da considerarsi soddisfatto quando la tipologia di controllo, la sua intensità e frequenza vengono basate sul rischio fiscale preso in considerazione nel caso concreto.

Il riflesso di tali doveri dell'amministrazione è rappresentato dagli impegni sorgenti in capo al contribuente, questi deve operare nel rispetto della trasparenza, deve adottare un "comportamento etico" e deve fare tutto il possibile per mantenere basso il livello di rischio fiscale, gestendolo efficacemente in un'ottica di *compliance*²³⁵.

Una tipologia di doveri di tal tipo in capo al contribuente ci ricorda come il concetto di *tax compliance* non riguardi esclusivamente l'autorità impositiva ma anche il

²³⁴Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

²³⁵Braga, R. (2024). Adempimento collaborativo: nuove regole in materia di interpello. *Pratica Fiscale e Professionale*, 27, p. 27.

contribuente, poiché senza la collaborazione di questi non è possibile l'evoluzione del rapporto²³⁶.

Il decreto individua comportamenti che il contribuente deve tenere affinché i suoi doveri si considerino rispettati, questo infatti non deve effettuare investimenti in quei paesi c.d. paradisi fiscali o paesi *black list* avendo l'esclusivo o prevalente scopo di conseguire un risparmio d'imposta o ulteriori vantaggi fiscali.

Il dovere del contribuente non si considera violato nel momento in cui l'investimento è dettato da intenti commerciali, questi necessitano però di essere comprovati da valide ragioni economiche, in tal caso è inoltre necessario che il contribuente si impegni a informare continuamente le autorità fiscali e gli organi di gestione, fornendo tempestivamente tutte le informazioni necessarie.

L'aspetto del "comportamento etico" è probabilmente quello più problematico e di difficile interpretazione, il decreto individua però dei comportamenti che il contribuente deve assumere per far sì che il suo comportamento sia qualificato come etico; è necessario che sia adottato un sistema normativo interno caratterizzato da valori e principi funzionali a formare una cultura aziendale improntata al rispetto della normativa fiscale, il tutto deve essere codificato in appositi documenti, come ad esempio codici di condotta, linee guida o codici etici.

Principali destinatari di tali obbligazioni etiche sono gli organi di gestione in quanto responsabili di adottare strategie fiscali funzionali a prevenire rischi di natura legale, finanziaria e anche reputazionali. La codificazione è necessaria cosicché sia possibile adeguata gestione, identificazione e valutazione di tale peculiare tipologia di cultura aziendale²³⁷.

Quanto detto chiarisce in parte il concetto di "comportamento etico", va da sé però che non è sufficiente che il comportamento del contribuente (*recitus*: organi di gestione) sia conforme ai codici comportamentali indicati, poiché questi potrebbero non essere portatori di adeguati principi e valori. Resta quindi da capire quale sia il limite all'interpretazione del concetto di "comportamento etico", se questo è da considerarsi non etico solo quando si riscontrano violazioni dei comportamenti indicati nel decreto, da

²³⁶Vedi capitolo I par. 2.1.

²³⁷Braga, R. (2024). Adempimento collaborativo: nuove regole in materia di interpello. *Pratica Fiscale e Professionale*, 27, p. 27.

considerarsi quindi tassativi, o se questi sono suscettibili di interpretazione estensiva. Certo innalzare l'Agenzia delle Entrate a giudice dell'etica del contribuente non appare in un primo momento una scelta molto condivisibile. Un giudizio di tal tipo, qualora non fosse limitato alla casistica descritta ma fosse suscettibile d'interpretazione, sfocerebbe in valutazioni di tipo morale e non giuridico, queste non sarebbero quindi oggettive e potrebbero portare a disparità di trattamento o ad abusi.

Giova quindi qui ricordare quanto scritto da Norberto Bobbio²³⁸, sull'etica weberiana. Questa, semplificando, a detta dello stesso Bobbio, distingue fra etica della convinzione ed etica della responsabilità. Secondo cui i giudizi possono essere espressi sulla base di "principi", che sono un qualcosa che per definizione precede l'azione, oppure sulla base "delle conseguenze", cioè di ciò che è successivo all'azione ed è suo effetto. Va da sé che a seconda di quel che sia il parametro di giudizio si ottengono giudizi diversi se non opposti. Agendo sulla base dei principi non ci si cura delle conseguenze delle azioni, la conseguenza è che chi fa ciò "fa quello che deve e da questo deriva ciò che è possibile". Contrariamente chi adotta il parametro delle "conseguenze" compie azioni affinché queste producano le conseguenze volute, non curandosi, o curandosi solo parzialmente dei principi. Per chiarezza Bobbio fa un esempio: *"Il giudice che chiede al terrorista 'pentito' se avesse considerato il problema del 'non uccidere' rappresenta un'etica di principio. Il terrorista che risponde che il gruppo aveva considerato solo il problema di avere successo o meno rappresenta l'etica del risultato. Se se ne rammarica, non è perché provi rimorso per aver violato la legge morale, ma perché ritiene che, tutto sommato, l'azione politica intrapresa sia fallita rispetto allo scopo proposto. In questo senso non si può dire esattamente 'pentito', ma piuttosto qualcuno che è convinto di aver commesso un errore. Non riconosce né la colpa né l'errore"*. Conseguenza dell'adozione di uno solo dei due parametri comportamentali è quella di non ottenere alcun risultato o ottenere un risultato differente da quello voluto, a tal proposito Bobbio fa un altro esempio. *"L'assassino dell'arciduca Ferdinando durante l'interrogatorio del caso disse: 'Non prevedeva che dopo l'attacco sarebbe arrivata la guerra. Credeva che l'attacco avrebbe agito sui giovani, incitandoli alle idee nazionaliste'. E uno dei complici, che ha mancato il tiro, ha detto: 'Questo attacco ha avuto conseguenze che non potevano essere previste."*

²³⁸Bobbio, N. (1992). Etica e politica. *Lua Nova.*, 25, p. 131–140.

Se avessi potuto prevedere cosa sarebbe successo, mi sarei seduto io stesso su quella bomba e sarei stato fatto a pezzi."²³⁹

Tornando quindi al “comportamento etico” del contribuente si capisce quindi come questo possa essere differentemente valutato nel caso in cui ci sia una certezza su cosa questi possa o non possa fare, per poter ottenere un giudizio positivo, o nel caso in cui ci sia ambiguità al riguardo e quindi questo debba sottostare a valutazioni basate esclusivamente sulle conseguenze. Ci si augura quindi che la questione sia chiarita quanto prima.

A questo si aggiunge poi che l’Agenzia delle Entrate gode di discrezionalità assoluta fin dal principio e ciò dal momento in cui questa deve valutare i requisiti del contribuente per l’accesso al regime.

Un meccanismo così strutturato rischia di generare fenomeni distorsivi di non poco conto, non bisogna dimenticare infatti che la gestione condivisa del rischio fiscale è sì figlia di un dialogo fra Agenzia e contribuente, ma che allo stesso tempo la prima è controparte del secondo e che i due soggetti non si trovano in una situazione di parità, proprio in ragione della grande discrezionalità lasciata all’Amministrazione finanziaria. Conseguenza di ciò può essere lo scaturire di una “*regulatory capture*” in cui il soggetto pubblico impone la propria visione andando a strumentalizzare i singoli casi concreti per perseguire finalità politiche generali. Il fenomeno potrebbe svilupparsi però anche in senso opposto, per compensare questa eccessiva discrezionalità è infatti possibile che il ruolo del soggetto pubblico si appiattisca a quello del mero regolatore delle istanze del privato, che conseguentemente rischia di prevalere nel rapporto, conseguenza anch’essa non auspicabile.

Le probabilità che il fenomeno della “*regulatory capture*” si verifichi, in un senso o nell’altro, non direttamente proporzionali al grado di incertezza e genericità dei riferimenti normativi. Soluzione a problematiche di tal tipo appare la possibilità di individuare un soggetto terzo che possa essere portatore di interessi generali che si ponga in una posizione tale da equilibrare il rapporto fra Agenzia e Contribuente, per lo meno in sede di accesso al regime²⁴⁰.

²³⁹*Ibidem*.

²⁴⁰Consulich, F. (2024). La collaborazione pubblico-privato nello specchio della colpa di organizzazione: il caso del *Tax Control Framework*. *Rivista di Diritto Tributario*, 1, p.5-31.

È però, anche in questo caso, impossibile prescindere da esigenze di natura pratica, risulta infatti difficile l'individuazione del soggetto terzo in una figura diversa da quella giudice (terzo per definizione). Non è però pensabile che questi possa farsi carico anche di una tale tipologia di attività che avrebbe natura esclusivamente amministrativa e che porterebbe a un carico di lavoro difficilmente gestibile. In ogni caso considerazioni di tal tipo per poter meglio essere prese in considerazione necessitano di un riscontro sul piano pratico che è ancora lontano dall'essere dimostrato.

I contribuenti che hanno aderito al regime di adempimento collaborativo prima dell'approvazione del codice di condotta devono sottoscriverlo a partire dal 7 giugno 2024 entro 120 giorni (5 ottobre 2024)²⁴¹.

6.1 *Il potenziamento del contraddittorio*

Ulteriore nodo della riforma dell'istituto è il potenziamento del contraddittorio per migliorare e facilitare la relazione fra il Fisco e il contribuente. Il riformato art. 6 comma 2 prevede che un decreto del MEF²⁴² disciplini le nuove modalità di comunicazione fra l'amministrazione finanziaria e il contribuente aderente al regime in caso di ravvedimento operoso e tutte le altre procedure che abbiano ad oggetto la regolarizzazione della posizione contributiva di quest'ultimo, tali modalità devono essere caratterizzate da termini ridotti e procedure semplificate. Il comma 2-*bis* del medesimo articolo specifica, inoltre, come in caso di risposta negativa dell'Agenzia ad un'istanza d'interpello preventivo o di “formalizzazione di qualsiasi altra posizione contraria a una comunicazione di rischio effettuata ai sensi dell'articolo 5, comma 2 lettera b)” sia prima necessario invitare “il contribuente a un contraddittorio per illustrargli la propria

²⁴¹Braga, R. (2024). Adempimento collaborativo: nuove regole in materia di interpello. *Pratica Fiscale e Professionale*, 27, p. 27.

²⁴²Vedi *infra*.

posizione”. Anche in quest’ultimo caso le modalità sono chiarite da un decreto attuativo del MEF²⁴³.

Il decreto in questione è il decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze 20 maggio 2024, questo chiarisce la procedura da dover seguire prima della notifica di risposta sfavorevole al contribuente, anche in caso di posizione contraria a una comunicazione di rischio.

Secondo le stesse modalità utilizzate per l’invio di risposta all’interpello, l’ufficio dell’Agenzia delle Entrate comunica al contribuente istante una risposta sintetica che illustri schematicamente la posizione assunta, l’innovazione fondamentale è la possibilità per il contribuente di rispondere entro trenta giorni a tale sintetica risposta illustrando le proprie osservazioni, nel mentre il termine di risposta all’interpello effettivo viene sospeso per sessanta giorni. È in ogni caso possibile la richiesta di documentazione integrativa, inoltre, nel caso in cui la risposta debba essere inviata in un lasso di tempo comprendente il periodo intercorrente fra il primo e il trentuno agosto, è prevista una sospensione di quarantacinque giorni. La sospensione di quarantacinque giorni è prevista anche nel caso in cui sia necessario un parere preventivo di un’altra amministrazione, nel caso però in cui, dopo sessanta giorni dalla richiesta, non venga invitato alcun parere l’Agenzia risponde ugualmente al contribuente, anche il periodo per la richiesta del parere è sospeso per tutta la durata del mese di agosto. Nel caso in cui il termine per la risposta scada di sabato o in qualsiasi altro giorno festivo allora questo è prorogato fino al primo giorno successivo non festivo²⁴⁴.

7. LA PROCEDURA ABBREVIATA DI INTERPELLO PREVENTIVO

²⁴³Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

²⁴⁴Braga, R. (2024). Adempimento collaborativo: nuove regole in materia di interpello. *Pratica Fiscale e Professionale*, 27, p. 27.

Coerente con la volontà dell'istituto di potenziare le forme di comunicazione fra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente aderente al regime è la previsione ex art. 6 comma 2 d.lgs. 128/2015 di una “*procedura abbreviata di interpello preventivo*” funzionale a sottoporre quesiti all'Agenzia in merito alla corretta applicazione della normativa tributaria a casi concreti nei quali il contribuente ritiene probabile la sussistenza di rischi fiscali²⁴⁵.

L'interpello può avere ad oggetto anche l'intera categoria degli interpelli probatori, come già previsto per l'oggetto dell'interpello sui nuovi investimenti ex art. 2 d.lgs. n. 147/2015²⁴⁶. Nello specifico, quindi, possono essere rivolte istanze riguardanti: interpelli in materia di CFC; interpelli riguardanti cessioni di partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari; interpelli riguardanti la continuazione del consolidato nazionale e di accesso al consolidato mondiale; interpelli in materia di società non operative o in perdita sistematica.

Peculiare è anche, come si dirà più avanti, la disciplina degli effetti favorevoli anche in caso di mancata adesione del contribuente alla risposta fornita dall'Agenzia; ciò è stato stabilito per incentivare comportamenti virtuosi del contribuente in modo che questi sia incentivato a segnalare costantemente le situazioni di rischio che si presentino²⁴⁷.

L'Agenzia delle Entrate provvede a verificare la conformità della domanda entro i primi quindici giorni, è necessario inoltre un controllo in merito alla sufficienza e all'adeguatezza della documentazione fornita dal contribuente, qualora questa risultasse insufficiente è infatti necessario l'invio di documentazione integrativa; è possibile per l'Agenzia effettuare accessi presso le sedi del contribuente per ottenere tutti gli “*elementi informativi*” funzionali all'emanazione della risposta. Dopo la verifica iniziale l'Agenzia provvede a una risposta entro e non oltre quarantacinque giorni dal ricevimento dell'istanza d'interpello o dall'invio dell'eventuale documentazione integrativa.

²⁴⁵Santamaria, B. & Santamaria, M. (2024). *I nuovi accertamenti fiscali. Ispezioni. Atti Impositivi. Contraddittorio. Adempimento collaborativo. Concordato preventivo. Fiscalità internazionale*. Milano: Cedam; Wolters Kluwer.

²⁴⁶Vedi capitolo I par. 4.4.

²⁴⁷Zizzo, G. (2024). La revisione della disciplina degli interpelli. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. II I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale, p. 139-147). Pisa: Pacini Giuridica.

Nel caso in cui la risposta dell'Agenzia prospetti una soluzione al quesito diversa da quella fornita dal contribuente questi è tenuto a comunicare il comportamento da lui tenuto in concreto. Nella risposta dell'Agenzia potrebbe essere prospettata la necessità per il contribuente di regolarizzare la propria posizione mediante ravvedimento operoso per potersi conformare alla risposta stessa, le procedure da seguire in tal caso sono indicate in apposito regolamento del MEF²⁴⁸, in ogni caso è previsto un contraddittorio preventivo caratterizzato da modalità semplificata e termini ridotti per la sua definizione.²⁴⁹

Una fase di contraddittorio è prevista anche prima che la risposta all'interpello, se sfavorevole, sia notificata al contribuente, questo infatti viene invitato dall'Agenzia delle Entrate affinché possa illustrare la propria posizione; tale fase è inoltre necessaria prima che sia formalizzata l'eventuale posizione contraria dell'Amministrazione finanziaria in merito a una comunicazione “*tempestiva ed esauriente*” sui rischi fiscali con particolare riguardo alle operazioni che potrebbero essere qualificate come pianificazione fiscale aggressiva ex art. 5 comma 2 lettera b) d.lgs. 128/2015. Gli aspetti procedurali sono precisati nel decreto attuativo del MEF²⁵⁰.

8. IL MECCANISMO PREMIALE

Fortunatamente il legislatore ha recepito quanto messo in luce dalla dottrina e ha apportato delle modifiche al meccanismo premiale dell'istituto. Il nuovo art. 6 comma 3 del d.lgs. 128/2015 afferma infatti che le sanzioni amministrative non sono applicabile al

²⁴⁸Vedi *infra*.

²⁴⁹Santamaria, B. & Santamaria, M. (2024). *I nuovi accertamenti fiscali. Ispezioni. Atti Impositivi. Contraddittorio. Adempimento collaborativo. Concordato preventivo. Fiscalità internazionale*. Milano: Cedam; Wolters Kluwer.

²⁵⁰Santamaria, B. & Santamaria, M. (2024). *I nuovi accertamenti fiscali. Ispezioni. Atti Impositivi. Contraddittorio. Adempimento collaborativo. Concordato preventivo. Fiscalità internazionale*. Milano: Cedam; Wolters Kluwer.

contribuente aderente al regime, a condizione però che questi comunichi tempestivamente (prima della presentazione delle dichiarazioni o prima del decorso delle scadenze fiscali relative) tramite interpello abbreviato i rischi fiscali considerati significativi.

In ogni caso il meccanismo premiale non si applica a quei contribuenti che abbiano commesso violazioni fiscali caratterizzate da condotte fraudolente o simulatorie.

Oltre alla modifica del comma 3 sono stati aggiunti il comma 3-*bis* e 3-*ter*. Il primo fa riferimento ai rischi fiscali non significativi ricompresi nella mappatura dei rischi fiscali del TCF, in questo caso le sanzioni amministrative sono ridotte della metà ed in ogni caso non possono essere superiore al minimo edittale, è necessaria per la riscossione la definitività dell'atto di accertamento.

Dal combinato disposto del comma 3 e del comma 3-*bis* si evince come il legislatore abbia optato per una diversificazione della disciplina a seconda che il rischio sia o meno significativo. In caso di rischio significativo infatti grava sul contribuente l'obbligo di avviare le "interlocuzioni costanti e preventive" con l'Agenzia delle Entrate, nel secondo caso invece è sufficiente l'utilizzo della mappatura costante dei rischi che permette la loro individuazione da parte del contribuente e conseguentemente dal Fisco²⁵¹.

Obbiettivo di tale peculiare forma di comunicazione è quello di giungere a una valutazione e qualificazione condivisa sia dal contribuente che dall'Agenzia di tutte quelle situazioni che sono potenzialmente generatrici di rischi fiscali prima che si presentino le dichiarazioni.

Come si fa però a capire se un rischio fiscale è o meno significativo?

La valutazione del rischio non si basa su criteri assoluti validi per tutti i contribuenti, ma varia a seconda del soggetto; per rischi fiscali significativi si intendono infatti quei rischi che si riferiscono a fattispecie che superano soglie di materialità qualitativa e quantitativa, tali soglie sono determinate di comune accordo fra l'Agenzia delle Entrate e il contribuente aderente al regime basandosi su valutazioni aventi ad oggetto la tipologia di attività svolta, la sua complessità e il suo valore. La comunicazione tempestiva ed esauriente che il contribuente deve rendere in merito è quindi funzionale a concedere un tempo sufficiente all'Amministrazione finanziaria per poter effettuare un accorta disamina e valutazione della fattispecie; allo stesso modo invece i rischi fiscali non

²⁵¹Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

significativi, non presentando lo stesso grado di complessità, non necessitano di tempistiche così dilatate per la loro disamina e quindi il legislatore ha ritenuto sufficiente inserirli nella mappatura spontanea dei rischi resa dal contribuente²⁵².

Sostanzialmente siamo di fronte quindi a una differenziazione delle modalità di comunicazione fra Fisco e contribuente, che ha varie conseguenze, come sottolineato parlando della sanzionabilità, ma che desta comunque diversi dubbi in dottrina.

La discrepanza è da ravvisare anzitutto da un punto di vista letterale, le “interlocuzioni costanti e preventive” richiedono una comunicazione “tempestiva ed esauriente” che presuppone una mappatura dei rischi; ciò è almeno quanto si evince dalla risposta n.49 del 22 luglio 2021 dell’Agenzia delle Entrate secondo cui i rischi fiscali non significativi sono tali quando non rientrano nei parametri quantitativi e qualitativi accordati con il contribuente, inoltre questi si considerano sempre come comunicati quando sono ricompresi nella mappatura dei rischi, senza quindi che siano necessarie ulteriori forme di comunicazioni, essendo l’Agenzia delle Entrate già stata messa al corrente. Quindi sostanzialmente, affinché possa concedersi l’esimente sanzionatoria in caso di rischio fiscale significativo è necessario che il contribuente integri la mappatura, che come spiegato non è funzionale a ricomprendere le fattispecie generanti un rischio significativo, con una comunicazione a mezzo di interpello preventivo abbreviato.

È inoltre necessario che il comportamento tenuto dal contribuente al momento della dichiarazione sia corrispondente a quanto rappresentato con la comunicazione. In ragione della loro maggior complessità poi, i rischi significativi permettono l’accesso al contraddittorio preventivo con l’Amministrazione finanziaria funzionale a definire preventivamente tutte quelle fattispecie che potrebbero dar luogo a violazioni.

Viene confermata, dalla disciplina previgente, la possibilità per il contribuente di non conformarsi a quanto detto dall’amministrazione nel caso in cui non condivida il suo parere, è necessario però comunicare le eventuali difformità.

Con riferimento ai rischi fiscali non significativi compresi nella mappatura, come previsto dal comma 3-*bis*, nel caso in cui sia l’Agenzia a non condividere la posizione assunta dal contribuente viene comunque riconosciuta una riduzione sanzionatoria, in ragione della

²⁵²Conte D. (2024). Profili soggettivi e sostanziali della nuova *cooperative compliance*. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p.197-219. Pisa: Pacini Giuridica.

trasparenza mostrata dal contribuente come adempimento dei suoi doveri di condotta. Affinché le sanzioni siano ridotte alla metà (e comunque non superiori al minimo edittale) è necessario che la mappatura dei rischi non significativi sia avvenuta correttamente.

Il comma 3-ter prevede poi la possibilità di comunicazione di rischi fiscali derivanti da condotte risalenti a periodi d'imposta antecedenti a quello di adesione al regime di adempimento collaborativo; ciò è però possibile esclusivamente quando il contribuente non abbia formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o qualsiasi attività di inizio accertamento o indagini penali e la comunicazione sia esauriente.

È inoltre previsto l'abbattimento alla metà delle sanzioni nel caso in cui la comunicazione sia effettuata entro 120 giorni dalla data di ammissione al regime, la sanzione in ogni caso non può essere superiore al minimo edittale.

Il comma 4 dell'art. 6 sancisce la non punibilità di chi ponga in essere le condotte ex art. 4 d.lgs. 74/2000 (dichiarazione infedele) nel caso in cui queste siano dipese dai rischi fiscali relativi ad elementi attivi. È necessario che il contribuente abbia dato tempestiva comunicazione all'Agenzia, mediante interpello, prima della presentazione della dichiarazione o prima delle relative scadenze fiscali²⁵³.

Nello specifico, la comunicazione è considerata tempestiva se effettuata entro quarantacinque giorni dal termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione o dalla scadenza per l'assolvimento di altri obblighi tributari che abbiano ad oggetto, o siano connessi, la fattispecie cui si riferisce l'interpello proposto. È inoltre necessario che l'istanza sia esauriente, questo vuol dire che deve essere accuratamente descritta la situazione di fatto suscettibile di generare rischi fiscali oggetto dell'istanza, devono essere specificate le disposizioni fiscali di riferimento di cui il contribuente può chiedere l'interpretazione, la disapplicazione o l'applicazione, così come va esplicitata la soluzione per cui propende il contribuente e il comportamento che questi intende tenere. Nell'istanza in questione devono essere indicati: i dati di identificazione del contribuente e del suo rappresentante legale, il domicilio, contatti telematici, eventuali dati riferiti al domiciliatario a cui il contribuente richiede siano inviate le comunicazioni, la

²⁵³Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica. Conte D. (2024). Profili soggettivi e sostanziali della nuova *cooperative compliance*. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p.197-219. Pisa: Pacini Giuridica.

sottoscrizione sia del contribuente che del rappresentante legale o dell'eventuale procuratore (in quest'ultimo caso la procura va allegata in calce)²⁵⁴.

La causa di non punibilità è prevista solo in caso di elementi attivi sottratti all'imposizione e non anche nel caso di dichiarazione di maggiori passivi (rientranti sempre nella fattispecie di dichiarazione infedele).

Considerando come tutta la disciplina del regime in analisi sia improntata a premiare i comportamenti non fraudolenti del contribuente, appare incoerente la limitazione della causa di non punibilità ai soli minori attivi dichiarati, ciò poiché in caso di maggior passivi dichiarati si rientra sempre nella fattispecie di dichiarazione infedele e non di dichiarazione fraudolenta ex art. 2 e 3 del d.lgs. 74/2000, non si trova quindi una giustificazione a questa disparità di trattamento delle due fattispecie dell'articolo 4²⁵⁵.

Ulteriori dubbi destava la mancanza in tale comma di una specifica previsione di esclusione della responsabilità penale, appariva infatti irrazionale il mantenimento dell'obbligo in capo all'Agenzia di segnalare la violazione alla Procura della Repubblica. Una volta ricevuta la segnalazione la Procura aveva il compito di valutare la sussistenza o meno di una causa di non punibilità.

L'irrazionalità appare ancora più evidente se si riflette sulla ratio dell'istituto, l'esclusione di una responsabilità amministrativa è da ravvisarsi nel fatto che il contribuente, collaborando con l'amministrazione e segnalando tempestivamente la violazione, impedisce che sia pregiudicata la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ed in ogni caso questi non ostacola l'attività amministrativa, appare quindi surreale pensare che il contribuente prima di fare tutto ciò abbia presentato dolosamente una dichiarazione infedele per un non meglio precisato motivo²⁵⁶.

Il problema è stato risolto di recente alla radice, l'art. 1, comma 1, lettera b) , n. 2) del d.lgs. 5 agosto 2024, n. 108 ha infatti modificato il comma 4 dell'art. 6 del d.lgs. 128/2015, la cui attuale formulazione è la seguente: “*Fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti dall'indicazione nelle*

²⁵⁴Braga, R. (2024). Adempimento collaborativo: nuove regole in materia di interpello. *Pratica Fiscale e Professionale*, 27, p. 27.

²⁵⁵Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

²⁵⁶*Ibidem*.

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, mediante l'interpello di cui al comma 2, ovvero ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali, sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'interpello o della comunicazione, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 e le stesse non costituiscono notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale. Per gli effetti di cui al primo periodo le comunicazioni effettuate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), contengono gli elementi di cui all'articolo 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, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 27 giugno 2016, n. 148.”

Dalla lettura della disposizione si evince come sia ribadita l'esclusione dell'applicabilità della causa di non punibilità alla dichiarazione infedele in caso di dichiarazione di passivi inesistenti, si potrebbe quasi dire a questo punto che tale tipologia di violazione sia equiparata dal legislatore ai casi di dichiarazione fraudolenta e di condotte simulatorie. Continua a non vedersi il motivo di un simile scelta sia per le ragioni di cui sopra sia in ragione del differente trattamento sanzionatorio; da una lettura del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 emerge che: in caso di dichiarazione fraudolenta la sanzione è la reclusione da quattro a otto anni, se si rientra nella fattispecie dell'art. 2, ovvero da tre ad otto, se si rientra nella fattispecie dell'art. 3, mentre in caso di dichiarazione infedele ex art.4 comma 1 da due anni a quattro anni e sei mesi di reclusione. Inoltre va sottolineato come tale sanzione sia applicabile solo in casi di condotta dolosa “*al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto*” ; il comma 1-bis infatti poi prevede che “*Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali*”.

La differenza di trattamento fra dichiarazione fraudolenta e dichiarazione infedele è di

tutta evidenza, la scelta legislativa quindi appare ancora più irrazionale. Per quanto riguarda invece la problematica che destava la formulazione del comma 4 dell'art. 6 del d.lgs. 128/2015 prima delle modifiche ex d.lgs. 5 agosto 2024, n. 108 in merito al trattamento sanzionatorio di natura penale possiamo dire invece che il legislatore è efficacemente intervenuto per risolvere la questione, il comma 4 infatti stabilisce ora che le violazioni descritte non costituiscano notizia di reato ex art. 331 c.p.p. , conseguentemente la responsabilità penale è esclusa a priori, non è nemmeno quindi più obbligatoria la segnalazione alla Procura della Repubblica²⁵⁷.

Contrariamente però c'è chi ritiene che una previsione di tal tipo non abbia concretamente effetti di natura pratica, la previsione del quarto comma dell'art. 6 infatti darebbe luogo ad un'interpolazione, i funzionari pubblici, infatti, rimarrebbero comunque obbligati alla segnalazione alla Procura della Repubblica in natura della generale previsione dell'art. 311 c.p.p., non essendo prevista alcuna deroga espressa. Nulla impedirebbe, infatti, al soggetto aderente al regime di adempimento collaborativo di violare i suoi doveri di correttezza, fiducia e collaborazione nei confronti dell'Agenzia commettendo un reato. Addirittura, si potrebbe verificare il caso, simile all'*actio libera in causa*, in cui il contribuente aderisca al regime al fine di preconstituirsì una scusa²⁵⁸.

È opportuno segnalare come intenti riformisti di tal tipo non siano una novità dell'ultimo anno, nel 2020 infatti il c.d. piano Colao aveva previsto una riforma del regime puntando ad implementare la centralità del TCF e facendone derivare conseguentemente effetti premiali. Veniva infatti proposta l'esenzione dalle sanzioni amministrative e penali per gli aderenti al regime di adempimento collaborativo, o che abbiano adottato un adeguato TCF, o che abbiano segnalato o documentato tempestivamente il compimento di operazioni da cui deriverebbe un rischio fiscale²⁵⁹. Un tal tipo di previsione avrebbe avuto, come si evince facilmente, una portata nettamente più ampia da quanto previsto dall'attuale formulazione legislativa.

²⁵⁷*Ibidem*.

²⁵⁸Consulich, F. (2024). La collaborazione pubblico-privato nello specchio della colpa di organizzazione: il caso del *Tax Control Framework*. *Rivista di Diritto Tributario*, 1, p.5-31.

²⁵⁹Per approfondimento si veda: Comitato di esperti in materia economica e sociale, *Iniziative per il rilancio "Italia 2020-2022"*. *Rapporto per il Presidente del Consiglio dei Ministri*, giugno 2020.

Consulich, F. (2024). La collaborazione pubblico-privato nello specchio della colpa di organizzazione: il caso del *Tax Control Framework*. *Rivista di Diritto Tributario*, 1, p.5-31.

Altro effetto premiale contemplato dal regime riguarda i rimborsi, il contribuente aderente al regime, infatti, è esonerato dall'obbligo di fornire garanzie per il pagamento dei rimborsi, sia che questi riguardino imposte dirette sia indirette²⁶⁰.

8.1 RIDUZIONE DEI TERMINI DI DECADENZA DELL'ACCERTAMENTO

Come detto precedentemente il legislatore ha finalmente accolto quanto rilevato in dottrina in merito alla necessità di riduzione dei termini di decadenza dell'accertamento per i soggetti aderenti al regime.

Considerando il quantitativo di informazioni in possesso dell'Amministrazione finanziaria riguardante i soggetti partecipanti all'adempimento collaborativo non si riscontrava alcun motivo per cui l'attività di accertamento dovesse essere compiuta nei termini ordinari. Ex art. 6, comma 6-bis, è prevista una riduzione di due anni dei termini di decadenza ex art. 43, comma 1, D.P.R. n. 600/1973 e 57, comma 1, D.P.R. n. 633/1972 e 20, d.lgs. 472/1997 *“Per i periodi di imposta ai quali il regime si applica, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale è certificato da professionisti indipendenti qualificati ai sensi dell'articolo 4, comma 7-bis”*.

Il comma 6-ter prevede poi la possibilità di riduzione dei termini di un ulteriore anno *“se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in cui viene attestata la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali, nonché l'esecuzione degli adempimenti, dei controlli e delle attività indicati annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze”*.

Anche in questo caso è prevista un'eccezione il comma 6-quater statuisce infatti che non si applicano i termini ridotti dei commi precedenti nel caso in cui la violazione sia frutto

²⁶⁰Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

dell'utilizzo di documentazione falsa o conseguenza di operazioni inesistenti, o realizzata mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente²⁶¹.

8.2 IL NUOVO RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il 2024 può confermarsi un anno fondamentale per lo sviluppo della disciplina dell'istituto in analisi, il 31 luglio infatti è stato emanato il D.M. del Ministero dell'Economia e delle finanze numero 126, pubblicato in G.U. il 10/09/2024, produttivo di effetti dal 25/09/2024. Ciò è frutto del rinvio operato dall'art. 4 comma 2 d.lgs. 128/2015, la riforma fiscale (d.lgs.221/2023) ha infatti rinviato a un futuro decreto ministeriale la disciplina delle modalità semplificate per la *“regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazione dell'Agenzia delle Entrate che comportano la necessità di ravvedimenti operosi (...)”*.

Il Decreto individua quindi una peculiare procedura di ravvedimento operoso che può essere seguita dai soggetti aderenti al regime.

I contribuenti che necessitino di utilizzare la procedura in oggetto, che quindi necessitano di sanare errori od omissioni, possono inviare all'ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate una comunicazione contenente tutti quelle informazioni utili all'Ufficio per esaminare esaurientemente il caso.

La comunicazione va inviata, ex art. 2 del DM *cit.*, entro nove mesi antecedenti la decadenza dei termini di accertamento e il suo contenuto deve essere sufficiente a poter permettere all'ufficio di calcolare l'imposta dovuta, le sanzioni e gli interessi relativamente alla violazione compiuta. La comunicazione può essere redatta in carta libera, sottoscritta e consegnata *brevi manu*, alternativamente questa può essere inviata a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento oppure a mezzo PEC.

L'Agenzia delle Entrate una volta ricevuta la comunicazione deve notificare al

²⁶¹ *Ibidem.*

contribuente, entro novanta giorni, uno “schema di ricalcolo” nel quale vengono individuati imposte dovute, sanzioni, calcolate secondo le regole in tema di ravvedimento operoso, e interessi e viene indicata una data, che non può essere inferiore ai sessanta giorni, entro cui il contribuente può presentare osservazioni. Se il contribuente presenta osservazioni, l’amministrazione provvede a valutarle entro sessanta giorni e ad inviare un atto di ricalcolo, che ha il medesimo contenuto dello schema di ricalcolo, nel quale viene anche indicato un termine, non inferiore ai quindici giorni, entro il quale il contribuente deve adempiere.

È possibile per il contribuente chiudere anticipatamente la procedura versando immediatamente quanto indicato nello schema di ricalcolo, senza quindi avvalersi della fase di contraddittorio. In ogni caso una volta compiuto il versamento la procedura si conclude, è possibile però anche non versare direttamente gli importi ma, se ne ricorrono i presupposti, presentare una dichiarazione integrativa.

Il pagamento non preclude però lo svolgersi di eventuali attività istruttorie o di accertamento, sia che queste siano già avviate o siano di nuovo inizio; non è possibile però per l’Amministrazione finanziaria reiterare controlli che siano già stati compiuti nel corso della procedura, a meno che non sopravvengano circostanze di fatto o di diritto tali per cui la valutazione effettuata dall’Agenzia subisca delle modifiche o nel caso in cui si scopra che le situazioni di fatto o di diritto rappresentate dal contribuente siano false o incomplete²⁶².

9. LA GUARDIA DI FINANZA

²⁶²Agenzia delle Entrate (11/09/2024), *Adempimento collaborativo, istruzioni per il ravvedimento operoso*. Tratto da Fisco Oggi, <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/adempimento-collaborativo-istruzioni-ravvedimento-operoso>.
Cinnieri, S.(2024) , *Adempimento collaborativo: come sanare le violazioni con il ravvedimento operoso*, IPSOA.

La riforma ha introdotto un nuovo periodo al comma 1 dell'art. 7 del d.lgs. 128/2015, viene ora prevista infatti la possibilità per la Guardia di finanza di cooperare con l'Agenzia delle Entrate per lo svolgimento dell'attività istruttoria presso i contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo, in ogni caso però l'Agenzia resta competente in via esclusiva per i controlli e le attività attinenti il regime e i contribuenti aderenti, questa poi rimane interlocutore unico dei contribuenti in questione. La portata dell'intervento sembra quindi essere limitata alla possibilità per la Guardia di finanza di rilevare, a seguito della propria autonoma attività, irregolarità ascrivibili a soggetti in adempimento collaborativo; in un caso simile la Guardia di finanza deve comunicare quanto riscontrato all'Agenzia per procedere eventualmente ad azioni combinate²⁶³.

10. ESCLUSIONE DAL REGIME

Nell'ottica del potenziamento del contraddittorio è stato riformato anche l'articolo 7, con l'introduzione del comma 3.

Questo disciplina la procedura di esclusione: il contribuente che perde i requisiti di cui ai commi 1-*bis*, 1-*quater*, 1-*quinqes* o che violi gli impegni concordati di cui all'art. 5 è escluso dal regime ma solo previo invito al contraddittorio. La fase di contraddittorio deve obbligatoriamente svolgersi nei trenta giorni successivi all'invito.

Nel caso però di esclusione per violazione degli impegni ex art.5 la procedura è più particolare, è previsto infatti prima dell'esclusione deve esserci un periodo transitorio di osservazione della durata di centoventi giorni, prorogabile una volta, al ricorrere di condizioni oggettive, per un massimo di altri centoventi giorni.

Lo scopo è quello di controllare che il contribuente abbia adottato tutti gli interventi necessari per la regolarizzazione delle violazioni fiscali e per il conseguimento degli

²⁶³Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

obbiettivi ex art. 3 comma 1. Al termine di tale periodo l'Agenzia delle Entrate stabilirà se il contribuente deve essere escluso dal regime o può permanervi.

Non deve esserci alcun periodo transitorio di osservazione nel caso in cui l'esclusione del contribuente avvenga in ragione di violazioni fiscali causate da condotte di natura fraudolenta o simulatoria; *ratio* di ciò è la completa perdita di fiducia dell'Amministrazione finanziaria nel contribuente che inevitabilmente pregiudica il reciproco affidamento e quindi *a fortiori* la collaborazione²⁶⁴.

Gli effetti dell'esclusione si producono dalla data di notifica del provvedimento di esclusione²⁶⁵.

11. IL NUOVO ISTITUTO EX ART. 7-BIS (c.d. TCF semplificato)

Con la riforma dell'istituto è stato introdotto un nuovo articolo, il 7-bis, che consente l'esercizio di una peculiare opzione per i contribuenti che non possiedono i requisiti di accesso all'adempimento collaborativo.

Tali soggetti possono optare per l'adozione di un TCF ex art.4 d.lgs. 128/2015 previa comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

Ratio dell'istituto è quella di voler diffondere il più possibile un sistema come quello previsto dal TCF per incentivare la *compliance* e facilitare la comunicazione fra imprese ed agenzia.

Gli effetti si producono a partire dal periodo d'imposta in cui viene esercitata l'opzione e ha durata di due periodi d'imposta ed è irrevocabile, questa si rinnova automaticamente allo scadere salvo revoca espressa da esercitarsi con le stesse modalità con cui il contribuente comunica la volontà di usufruire dell'opzione.

I contribuenti che decidano di usufruire del nuovo regime devono inviare idonea

²⁶⁴*Ibidem*.

²⁶⁵Santamaria, B. & Santamaria, M. (2024). *I nuovi accertamenti fiscali. Ispezioni. Atti Impositivi. Contraddittorio. Adempimento collaborativo. Concordato preventivo. Fiscalità internazionale*. Milano: Cedam; Wolters Kluwer.

comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

Gli effetti che si producono sono quelli di cui al comma 2 che è stato riformato di recente dal d.lgs. 5 agosto 2024, n. 108 come segue: *“in caso di esercizio dell'opzione di cui al comma 1:a) fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, non si applicano le sanzioni amministrative per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n.212, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali, sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'interpello;*

b) fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate 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 all'Agenzia delle entrate mediante la presentazione di un'istanza di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'interpello, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 e le stesse non costituiscono notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale.”

Anche in questo caso il legislatore sottopone allo stesso trattamento la dichiarazione fraudolenta e la dichiarazione infedele causata da passivi inesistenti.

La differenza rilevante con l'ordinario regime di adempimento collaborativo sta nel fatto che i benefici previsti dall'art. 7-bis sono previsti solo in caso di *disclosure* preventiva, a mezzo di interpello, delle singole fattispecie e non per il semplice fatto di essersi muniti di un TCF (anch'esso per giunta da dover obbligatoriamente certificare). Esso non è sufficiente nemmeno per poter beneficiare dei termini ridotti per l'accertamento. Fortunatamente sembrerebbe però che il “semplice dotarsi di un TCF” garantisce l'utilizzo dello scudo penale previsto per l'adempimento collaborativo per l'utilizzo della mappatura dei rischi fiscali. In ogni caso ci si augura che anche questa disciplina subisca un'evoluzione e che, come per l'adempimento collaborativo, sia prevista la possibilità di condivisione della mappa dei rischi fiscali con l'Agenzia delle Entrate per poter beneficiare del meccanismo premiale senza il costante obbligo di *disclosure*.

Conseguenza dell'utilizzo della mappa è infatti la rilevazione dei rischi indicati nella stessa, l'interpello diventa invece non strumento primario ma secondario per la comunicazione di tutti quei rischi che non sono individuati nella mappa.

Il comma 3 poi prevede che le modalità applicative siano disciplinate da un decreto attuativo del MEF²⁶⁶.

11.1 ESTENSIONE DEL REGIME ALLE PMI

In considerazione di quanto previsto dal nuovo istituto e di quanto introdotto con la riforma, come detto già nel corso di questo capitolo, non si può far altro se non sperare nel progressivo ampliamento del regime fino ad andare a ricomprendere anche la amplissima categoria delle PMI, e non in un istituto “secondario” ma all'interno del meglio strutturato istituto di adempimento collaborativo.

Il problema in tale contesto non è rappresentato dall'assenza di vantaggi, poiché questi sarebbero ingenti, ma dalla difficoltà di un così netto ampliamento del regime, come spiegato anche nelle pagine precedenti. Appare però necessario dedicare qualche parola a come le PMI beneficerebbero del regime di adempimento collaborativo.

In primis, bisogna aver presente l'assetto organizzativo di una PMI, questo è chiaramente meno strutturato e meno organizzato di quello di una grande impresa, magari anche multinazionale.

Conseguentemente è molto probabile che una PMI non abbia a disposizione gli strumenti per arginare eventuali dubbi interpretativi che potrebbero portare col tempo al formarsi di rischi fiscali. Aderendo al regime sarebbe pertanto possibile risolvere le questioni

²⁶⁶Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica. Santamaria, B. & Santamaria, M. (2024). *I nuovi accertamenti fiscali. Ispezioni. Atti Impositivi. Contraddittorio. Adempimento collaborativo. Concordato preventivo. Fiscalità internazionale*. Milano: Cedam; Wolters Kluwer. Conte D. (2024). Profili soggettivi e sostanziali della nuova *cooperative compliance*. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p.197-219. Pisa: Pacini Giuridica.

interpretative *ex ante* e quindi ridurre i casi di attività accertativa e, in ogni caso, qualora dovesse esserci lo stesso un accertamento, la PMI avrebbe poi di fronte interlocutore già conscio della realtà imprenditoriale di riferimento.

Ulteriore conseguenza si avrebbe da un punto di vista contabile, infatti non risulterebbe più necessario, come invece avviene attualmente, la creazione di ingenti fondi per rischi ed oneri funzionali esclusivamente a coprire eventuali rischi fiscali non concretamente determinati.

Altra conseguenza, da non trascurare, è quella reputazionale, in caso di estensione del regime, infatti, qualora una PMI aderisse, potrebbe fregiarsi del titolo di “*compliant*” che sicuramente migliorerebbe la propria reputazione e affidabilità agli occhi degli investitori²⁶⁷.

Chiaramente gli ulteriori benefici riguarderebbero anche l’applicabilità del meccanismo premiale dell’istituto.

Obiettivo della *tax compliance* deve essere il raggiungimento di una *fair taxation*, questa non è pensabile se non coinvolgendo quanti più operatori economici possibile, essendo la nostra economia nazionale costituita da PMI, come precedentemente illustrato, non è pensabile che si possa raggiungere tale obiettivo escludendole dal processo di evoluzione del rapporto fisco contribuente. Chiaramente gli ostacoli sono molteplici, *in primis* quello economico, ma anche organizzativo.

È vero, infatti, che un TCF realizzato da una PMI finirà per essere certamente meno complesso di quello di una grande impresa, ma appare lo stesso impensabile la possibilità di un adeguato controllo di questi, in considerazione del gran numero di PMI, senza che si istituiscano adeguati uffici preposti dell’Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda invece l’ampliamento dei benefici derivanti dal regime valgono le stesse considerazioni fatte nel paragrafo precedente per il c.d. TCF semplificato, ad esempio, fra le altre cose, parrebbe opportuno concedere anche alle PMI la possibilità di presentare il medesimo interpello preventivo abbreviato previsto per i soggetti in adempimento collaborativo. Questo, infatti, con particolare riferimento all’interpello probatorio, consentirebbe di ottenere pareri dall’Agenzia sulla sussistenza di adeguate condizioni per adottare specifici regimi fiscali.

²⁶⁷Bencistà, G. & Nannini Leoni, F. (2024). Estensione alle PMI del Tax Control Framework: nuovo orizzonte nella gestione del rischio fiscale? , *Corriere Tributario*, n. 8-9, p. 753.

In ogni caso, indipendentemente dall'estensione della totalità del regime di adempimento collaborativo o del solo c.d. TCF semplificato, appare importante la svolta presa in tal senso, risultando il TCF utile strumento per le PMI anche in considerazione dei futuri obblighi ai quali queste saranno chiamate ad adempiere in tema di sostenibilità²⁶⁸.

12. CONFRONTO FRA IL TCF E IL MODELLO D.LGS. 231/2001

Fin dalla sua prima formulazione il TCF previsto per i contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo ha presentato caratteristiche comuni con il sistema di controllo previsto dal d.lgs. 231/2001, il modello di organizzazione e gestione, c.d. MOG o modello 231. Entrambi, infatti, prevedono un controllo *ex ante*, nello specifico con riferimento al modello 231/2001 si parla di controllo *ante delictum*. Nel caso dell'adempimento collaborativo il controllo si incentra sul rischio di operare in violazione della normativa fiscale, nel caso del modello del d.lgs. 231/2001 il controllo è incentrato sul rischio di commettere i reati presupposti²⁶⁹.

Per poter meglio analizzare la portata dal punto di vista penale dell'adempimento collaborativo risulta indispensabile focalizzarsi sulla ratio del TCF e del c.d. Modello 231/2001; questi infatti si pongono nel novero di quegli "...istituti ispirati ad un approccio preventivo alla devianza economica (vale a dire operativi prima o a prescindere dalla commissione di una violazione di legge) e orientati ad intervenire nell'ambito dell'organizzazione con poteri di intromissione nella gestione della stessa di portata alquanto diversificata."

I due modelli basandosi sulla comunicazione pubblico – privata rispondono a quelle esigenze di prevenzione e di certezza avvertite dai soggetti aderenti. Queste esigenze sono

²⁶⁸Per maggiori dettagli sul tema ESG si veda il capitolo V. Bencistà, G. & Nannini Leoni, F. (2024). Estensione alle PMI del Tax Control Framework: nuovo orizzonte nella gestione del rischio fiscale? , *Corriere Tributario*, n. 8-9, p. 753.

²⁶⁹Imperato, L. (2016). L'adempimento collaborativo. In Giarda, A.; Perini, A & Varraso, G. (A cura di), *La Nuova Giustizia Penale Tributaria. I Reati – Il Processo* (p.167-174). Milano: Wolters Kluwer; Cedam.

figlie della necessità di contrasto a fenomeni evasivi, di corruzione, riciclaggio e vari reati associativi che causano “l’inquinamento del sistema economico” introducendo al suo interno capitali, molto spesso ingenti, di fonte illecita.²⁷⁰

La peculiarità del TCF si ravvisa nel fatto che questo non si basa su una propensione alla violazione fiscale ma ha possibilità di incidere su realtà societarie non problematiche, permette infatti di migliorare la *governance* societaria per ottenere utilità gestionale e quindi migliore organizzazione interna e maggior certezza fiscale con riguardo alle proprie attività concrete. Un assetto di tal tipo si colloca quindi perfettamente nelle realtà imprenditoriali.

Nel contesto creato dal TCF, infatti, si può affermare che l’impresa che comunica con il Fisco non agisce *de damno vitando*, ma piuttosto *de lucro quaerendo*; ciò significa che la prima utilità ricercata dal contribuente aderente al regime è quella gestionale, questo infatti adottando un adeguato TCF (dotato di tutte le caratteristiche ampiamente esposte in precedenza) ottiene, si potrebbe dire quasi inevitabilmente, una miglior struttura interna, funzionale a garantire la trasparenza dei processi aziendali e la certezza del diritto. Effetti fortemente positivi si riscontrano anche in capo all’Amministrazione finanziaria, questa infatti viene alleggerita dal formulare numerosi accertamenti o dall’essere coinvolta in procedimenti giudiziari che sarebbero lunghi, complessi ed incerti. Si ottiene quindi sia un effetto deflativo, sia l’effettività dell’imposizione, che altro non è che il cuore della *tax compliance*.

Le finalità dell’istituto, per quanto riguarda l’aspetto sanzionatorio, si inseriscono quindi in quella moltitudine di istituti funzionali a migliorare l’accesso della norma punitiva, sia tributaria (*recitus* amministrativa) che penale, come delineata dall’art. 7 CEDU e ciò in ragione della vincolatività delle risposte fornite al contribuente dall’Amministrazione finanziaria²⁷¹.

Andando ad analizzare più nello specifico il rapporto fra il d.lgs. 231/2001 e l’adempimento collaborativo viene subito in rilievo come il concetto stesso di *tax compliance* vada ad impattare sulla responsabilità dell’ente e nello specifico sulla colpa di organizzazione di questo, questa infatti viene esclusa con riferimento ai rischi fiscali

²⁷⁰Consulich, F. (2024). La collaborazione pubblico-privato nello specchio della colpa di organizzazione: il caso del *Tax Control Framework*. *Rivista di Diritto Tributario*, 1, p.5-31.

²⁷¹*Ibidem*.

come prevede la disciplina dell'adempimento collaborativo. Conseguentemente vengono ad essere esclusi da punibilità diversi reati presupposto della responsabilità dell'ente. I vantaggi penalistici derivanti dal TCF si riscontrano sia durante la fase investigativa che quella processuale, in caso di denuncia per reati tributari da parte dell'Agenzia dell'Entrate, infatti, questa comunica alla Procura della Repubblica l'adesione del contribuente al regime e fornisce tutte le informazioni utili riguardanti il TCF adottato dallo stesso. Ciò porterebbe a un approccio meno aggressivo del Pubblico Ministero, essendo questo già in possesso di numerosi elementi investigativi al momento dell'avvio del procedimento.²⁷²

Conseguentemente la adozione di un TCF adeguato potrebbe scongiurare l'adozione di drastiche misure cautelari, come ad esempio quella prevista ex art. 45 comma 3 d.lgs. 231 del 2001²⁷³. Allo stesso modo i vantaggi investigativi sono evidenti in caso di indagini per iniziativa della GDF, il Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, redatto dal Comando Generale della Guardia di Finanza recita infatti: *“in linea di principio, la volontà dei contribuenti di accedere a forme privilegiate di dialogo preventivo con l'Amministrazione finanziaria attraverso anche l'adesione al regime dell'adempimento collaborativo rappresenta una chiara evidenza di minor rischio fiscale per i Reparti del Corpo, con la conseguenza che, nella prospettiva della selezione dei soggetti da sottoporre ad attività ispettiva, tali posizioni rivestono un interesse operativo minimo”*.²⁷⁴

12.1 D.lgs. 128/2015 e d.lgs. 231/2001, fra alternatività e complementarità

²⁷²Imperato, L. (2016). L'adempimento collaborativo. In Giarda, A.; Perini, A & Varraso, G. (A cura di), La Nuova Giustizia Penale Tributaria. I Reati – Il Processo (p.167-174). Milano: Wolters Kluwer; Cedam. Consulich, F. (2024). La collaborazione pubblico-privato nello specchio della colpa di organizzazione: il caso del *Tax Control Framework*. *Rivista di Diritto Tributario*, 1, p.5-31.

²⁷³Trattasi del commissariamento giudiziale dell'ente in fase cautelare, tale misura è finalizzata a consentire la prosecuzione dell'attività dell'ente, qualora sia necessario impedire la reiterazione di analoghi illeciti e, contemporaneamente, salvaguardare gli interessi di natura pubblicistica sottesi all'erogazione di un pubblico servizio ovvero alla conservazione dei posti di lavoro.

²⁷⁴Comando Generale della Guardia di Finanza, III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate, *Circolare n. 1 del 2018*, 72.

Appare ora quindi necessario capire che tipologia di rapporto sussista fra il modello d.lgs. 231/2001 e il TCF descritto dal d.lgs. 128/2015, vale a dire se questi si pongono in un rapporto di alternatività o di complementarità e quindi come la collaborazione influisca sugli illeciti amministrativi dipendenti dalla commissione di reati tributari.

Gli articoli 3 e seguenti del d.lgs. 128 del 2015 tracciano linee molto suggestive in considerazione della disciplina del d.lgs. 231 del 2001. Il reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti qualificati, infatti, è giustificato, dal punto di vista dell'Amministrazione, dalla presenza del TCF, che, ricordiamo, sta a significare sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. In questo caso è importante specificare la terminologia utilizzata poiché l'analisi parte proprio da questa, ci troviamo, infatti, in un contesto molto simile a quello della 231, ovvero in un contesto di autonormazione, che si basa su una delega dell'Autorità pubblica al privato per il controllo di una determinata categoria di rischio, definita di volta in volta per legge. Il TCF è, sostanzialmente, uno strumento di attuazione della 'diligenza di organizzazione' interna. Il rapporto tra il modello di adempimento collaborativo e i reati fiscali è lo stesso che intercorre tra il Documento di valutazione dei rischi (DVR) e i reati colposi, allo stesso modo entrambi riflettono, in maniera indiretta, l'adeguatezza del modello organizzativo secondo la prospettiva della 231. Come il DVR, anche le procedure interne previste per implementare il TCF dell'ente non sono direttamente preventive della responsabilità penale dell'organizzazione, ma certamente aumentano la *compliance* complessiva del soggetto, riducendo notevolmente i rischi di reato di propria competenza, rispettivamente quelli colposi in materia di sicurezza sul lavoro e quelli fiscali.

Proprio questo stretto legame funzionale e cautelare implica che, in entrambi i casi, la costruzione del modello organizzativo dell'ente venga fortemente influenzato a livello contenutistico. Dal punto di vista della prevenzione, però, e analogamente a quanto accade con il DVR, il modello derivante dall'adesione al regime di adempimento collaborativo ha portata maggiore rispetto a quello del modello ex d.lgs. 231 del 2001: questo non si prefigge infatti di prevenire specifici crimini, i reati tributari, ma il più generale rischio fiscale, che include anche la possibilità che vengano commessi illeciti amministrativi. Il rischio che il TCF si prefigge di contrastare è infatti quello di trasgredire norme di natura non penale, ovvero in contrasto con i principi o le finalità

dell'ordinamento tributario. Sebbene il protocollo preventivo previsto dall'art. 6 del d.lgs. 231 del 2001 e il TCF siano entrambi strumenti di innalzamento del livello di efficienza organizzativa dell'ente, è opportuno tenere in considerazione le differenze per evitare di cadere nell'equivoco che l'adozione di quest'ultimo impedisca l'imputazione dell'ente, almeno per quanto riguarda i reati presupposto di cui all'art. 25-quinquiesdecies del d.lgs. 231 del 2001. L'adempimento collaborativo, infatti, incide sì sulla matrice della responsabilità dell'ente, ossia la colpa di organizzazione, ma non fino al punto da escluderla completamente in relazione al rischio penale tributario. L'ente che costruisce un adeguato TCF si trova certamente sulla buona strada per l'adeguamento del modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio di reato per i reati tributari, ma non ha ancora completato l'intero percorso di *compliance* secondo il d.lgs. 231 del 2001, conseguentemente non si può parlare di alternatività dei due modelli²⁷⁵. Il motivo dell'incompletezza del percorso è essenzialmente costituito dalla mancanza di un organismo autonomo e indipendente incaricato della vigilanza sulla corretta ed efficace attuazione del modello ex d.lgs. 128 del 2015. Infatti, nella disciplina di quest'ultimo, la legge non contiene alcuna disposizione analoga a quella desumibile dall'art. 6, d.lgs. 231 del 2001, e il compito di monitorare l'efficacia e l'effettività del TCF spetta non a un organismo dotato di indipendenza e autonomia, ma al contribuente stesso, che deve esercitare non solo l'autonormazione, ma anche l'autocontrollo. Come previsto dall'art. 4, comma 2, d.lgs. n. 128 del 2015, infatti, il TCF deve prevedere, con cadenza almeno annuale, l'invio agli organi di amministrazione di una relazione, che deve illustrare le verifiche effettuate, i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze riscontrate e le attività pianificate. L'eventuale inadeguatezza si riflette anche nei meccanismi sanzionatori. Questi ultimi hanno centralità nel contesto del d.lgs. 231 del 2001, nell'art. 6, comma 2, lett. e), che impone la previsione di un sistema disciplinare nel modello organizzativo per reprimere il mancato rispetto delle misure indicate nel modello stesso. Contrariamente, la disciplina ex d.lgs. 128 del 2015 non contiene disposizioni sanzionatorie per l'inosservanza del TCF.

È indubbio che oggi si stia assistendo a una revisione del concetto di colpa di

²⁷⁵Ielo, P. (2020). Responsabilità degli enti e reati tributari. *Rivista 231*, 16. Consulich, F. (2024). La collaborazione pubblico-privato nello specchio della colpa di organizzazione: il caso del *Tax Control Framework*. *Rivista di Diritto Tributario*, 1, p.5-31.

organizzazione, scindendola, a certe condizioni, dalla mancata adozione del modello. Questo percorso ha avuto origine nella sentenza della Cassazione relativa al disastro di Viareggio e si è sviluppato in alcune recenti pronunce della IV sezione (Cass., IV, 15 febbraio 2022 (dep. 10/05/2022), n. 18413 in *Cass. pen.*, 2023, 3342 ss.; Cass., IV, n. 21704 del 28/03/2023 Ud. (dep. 22/05/2023))²⁷⁶.

Tali sentenze ridefiniscono il rapporto tra l'adozione del MOG e l'imputazione della colpa all'ente.

Ciò porta a una dissociazione tra la responsabilità dell'ente e la mera assenza del modello organizzativo. Tradizionalmente, la mancata adozione del MOG comportava una quasi automatica attribuzione di responsabilità all'ente, con un'inversione dell'onere probatorio che imponeva alla difesa di dimostrare l'idoneità del proprio sistema di prevenzione.

Sulla base di questo nuovo indirizzo, invece, la Cassazione introduce una distinzione fondamentale: l'assenza o l'inidoneità del MOG non sono più elementi costitutivi dell'illecito dell'ente, ma diventano semplici indizi della colpa di organizzazione, la quale deve essere comunque provata dall'accusa²⁷⁷.

Ciò significa che l'ente può non essere responsabile anche in assenza di un modello organizzativo, purché dimostri di aver adottato cautele alternative idonee a prevenire il reato²⁷⁸.

L'idea alla base di tale orientamento è che la colpa di organizzazione debba essere assimilata alla colpa della persona fisica e quindi considerata come violazione di una regola di cautela. Conseguentemente, se il MOG è una delle possibili strategie di prevenzione, la sua assenza non può di per sé costituire la prova della colpa dell'ente, bensì un elemento da valutare in un quadro più ampio che tenga conto delle misure effettivamente adottate dall'organizzazione per mitigare il rischio di commissione del reato.

Una simile interpretazione porta, da un lato, a un rafforzamento del principio di personalità della responsabilità penale, evitando automatismi che assimilano la colpa di organizzazione a una sorta di responsabilità oggettiva basata esclusivamente sulla

²⁷⁶Consulich, F. (2024). La collaborazione pubblico-privato nello specchio della colpa di organizzazione: il caso del *Tax Control Framework*. *Rivista di Diritto Tributario*, 1, p.5-31.

²⁷⁷Piergallini, C. (2023). L'uso Obliquo della Colpa di Organizzazione: Ripensamenti e Regressioni. *Cassazione Penale*, 10, p. 3356 e ss.

²⁷⁸Paliero, C. E. (2023) Colpa Penale e Colpa di Organizzazione: Analogie, Epifanie e Dissolvenze. *Cassazione Penale*, 10, pag. 3346 e ss.

presenza o assenza del MOG. Dall'altro lato, però, introduce il rischio di un indebolimento della funzione preventiva del d.lgs. 231/2001, poiché le imprese potrebbero essere disincentivate a investire in sistemi di *compliance* complessi e strutturati, contando sulla possibilità di evitare la responsabilità dimostrando l'adozione di misure alternative, magari meno costose e meno invasive²⁷⁹.

Si tratta però, per ora, di sentenze isolate e, secondo cospicua dottrina, discutibili nel merito, in quanto sottendono un grave fraintendimento.

È sufficiente osservare che, adattando la colpa di organizzazione a quella individuale, intesa come violazione di una cautela che la persona fisica avrebbe dovuto rispettare, la Cassazione ignora la dimensione collettiva della prevenzione dei reati e, inoltre, lascia senza fondamento la responsabilità della persona giuridica in relazione ai reati dolosi, nei quali le cautele individuali per definizione mancano, senza contare che, dal punto di vista politico-criminale, si disincentiva, come detto, l'adozione di sistemi preventivi, il che è ancor più grave.

Sostanzialmente, tornando sul tema, al di là di queste discutibili posizioni giuridiche, la più tradizionale nozione di colpa di organizzazione impedisce di considerare sufficiente l'adozione del TCF per escludere la responsabilità dell'ente per i reati tributari; le misure che esso prevede sono, da un lato, settoriali e, dall'altro, comunque incomplete dal punto di vista procedurale.

Concludendo, non si può parlare di adeguata organizzazione in presenza di un'impossibilità permanente di delegare funzioni in materia fiscale, come invece accade in materia di sicurezza sul lavoro. Nel panorama tributario manca, infatti, un equivalente dell'art. 30 del d.lgs. 81 del 2008, che in ambito di sicurezza sul lavoro è funzionale a collegare il modello organizzativo dell'ente in materia di reati colposi ai doveri di sorveglianza che il delegante deve rispettare rispetto al delegato ex art. 16, comma 3, d.lgs. 81 del 2008. Nonostante la stessa complessità tecnica che si registra nel settore antinfortunistico, in ambito fiscale l'amministratore unico o il rappresentante legale dell'ente non può mai sottrarsi ai propri obblighi fiscali. Un prevalente orientamento

²⁷⁹Piergallini, C (2023). L'uso Obliquo della Colpa di Organizzazione: Ripensamenti e Regressioni. *Cassazione Penale*, 10, p. 3356 e ss.

Paliero, C. E. (2023) Colpa Penale e Colpa di Organizzazione: Analogie, Epifanie e Dissolvenze. *Cassazione Penale*, 10, pag. 3346 e ss.

giurisprudenziale²⁸⁰, richiamando (in *malam partem*) la tassatività, personalità o inderogabilità dell'obbligo fiscale, nega l'efficacia di ogni ripartizione privatistica della responsabilità in materia.

Sarebbe invece auspicabile che si affermi anche in sede penale, nonostante l'assenza di normativa al riguardo, l'orientamento che riconosce la possibilità teorica di conferire deleghe valide a dipendenti qualificati o consulenti professionisti, come già avviene nella normativa amministrativa di settore (art. 11, comma 1, d.lgs. 472 del 1997). Un vincolo negativo di tal tipo preclude scelte efficaci in materia di ripartizione dei compiti e delle funzioni tra i soggetti qualificati, impedendo di massimizzare la diligenza di organizzazione in materia fiscale e conseguentemente la *compliance* generale²⁸¹.

13. CONCLUSIONI

La riforma dell'adempimento collaborativo può considerarsi un grande passo avanti nell'evoluzione, o per meglio dire nella riformulazione del paradigma tradizionale, del rapporto fisco-contribuente.

È una riforma basata sui principi di collaborazione e trasparenza, che non prescinde da istituti classici come la dichiarazione, il ravvedimento operoso e l'accertamento; allo stesso tempo però, questi se letti alla luce dell'evoluzione che si prospetta sembrano incredibilmente obsoleti. Il legislatore nel riformare l'istituto è rimasto al riparo da eventuali "spauracchi giustizialisti", non sono stati presi a modello i contribuenti infedeli e scorretti (per i quali ben si prevedono sanzioni, a partire dall'esclusione dal regime), bensì i tanti contribuenti per i quali l'istituto appare in tutto e per tutto come un

²⁸⁰Cass., Sez. III, n. 30689 del 4 maggio 2021 (dep. 5 agosto 2021); Cass., Sez. III, n. 47110 del 19 novembre 2013 Ud. (dep. 27 novembre 2013); Cass., Sez. III, n. 43599 del 9 settembre 2015 Ud. (dep. 29 ottobre 2015); Cass. Sez. III, n. 9417 del 14 gennaio 2020. Per un approfondimento al riguardo, si veda: Consulich, F. (2023). La lunga marcia del diritto penale tributario, dalla periferia al centro del sistema penale. *Cassazione Penale*, 10, pag. 3477 e ss.

²⁸¹Consulich, F. (2024). La collaborazione pubblico-privato nello specchio della colpa di organizzazione: il caso del *Tax Control Framework*. *Rivista di Diritto Tributario*, 1, p.5-31.

investimento in un futuro maggiormente orientato a una miglior “civiltà giuridico tributaria”²⁸².

Maggiori evoluzioni del regime e conseguentemente di altri istituti analoghi dipendono esclusivamente dagli attori in gioco, cioè il legislatore (che non deve assolutamente pensare di aver concluso il proprio compito) e le stesse imprese.

Con riferimento a queste ultime, infatti, è necessario sottolineare come non debba limitarsi ad un comportamento passivo verso l'intervenuta riforma, ma dovranno avviare una fase di gestione “pro-attiva del rapporto tributario”, cioè dovranno porsi anche loro in una condizione di collaborazione con il Fisco, abbandonando l'atteggiamento di diffidenza verso l'Amministrazione finanziaria.

Ed è qui che viene in rilievo l'ultimo, ma non meno importante, degli attori coinvolti, l'Agenzia delle Entrate. L'attività operativa di questa dovrà essere al centro del cambiamento prospettato, non dovrà né sfruttare le informazioni ottenute dal contribuente a fini “ritorsivi” né dovrà ignorare le richieste del contribuente nel chiedere la risoluzione e valutazione di questioni fiscali complesse e controverse.

Alla base del nuovo rapporto, va ricordato, è necessario che sia data sempre maggior centralità al contraddittorio, è infatti estremamente apprezzabile la previsione di poter dissentire da quanto detto dall'Agenzia senza incorrere in sanzioni gravose o peggio ancora nell'esclusione del regime. Le posizioni non condivise infatti vengono qualificate come “posizione sospese” o “posizioni rinviate” in modo tale da poterne permettere l'analisi in un momento futuro tramite un miglior approfondimento istruttorio, con tale previsione si erge effettivamente il contraddittorio a motore fondante del nuovo rapporto fra fisco e contribuente²⁸³.

Non mancano però criticità di tutta evidenza che potrebbero anche portare ad una nuova, come d'altronde già avvenuto, battuta d'arresto dell'istituto.

Il primo grande problema riguarda il meccanismo sanzionatorio, questo è stato sì riformato (anche nel corso dello stesso 2024) ma non risulta ancora sufficiente.

²⁸²Marino, G. (2024). La nuova *cooperative compliance*: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p. 185-196. Pisa: Pacini Giuridica.

²⁸³Conte D. (2024). Profili soggettivi e sostanziali della nuova *cooperative compliance*. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p.197-219. Pisa: Pacini Giuridica.

Al riguardo, infatti, va ricordato che il nuovo art. 6, comma 4, del d.lgs. n. 128/2015, come modificato dal d.lgs. 108/2024, ha superato sì le originarie criticità, stabilendo che le violazioni dipendenti da rischi fiscali comunicati in modo corretto non solo non sono punibili, ma nemmeno configurabili come notizia di reato ai sensi dell'art. 331 c.p.p.

Tuttavia, resta comunque escluso il beneficio in caso di maggiori passivi dichiarati, nonostante la natura non fraudolenta e quindi non in contrasto con i principi di fiducia e collaborazione.

Al riguardo è auspicabile che il legislatore faccia marcia indietro, dato la conferma di questa disparità di trattamento anche dopo la modifica avvenuta con il d.lgs. 108/2024, e tenga conto della differenza fra dichiarazione infedele e fraudolenta come tratteggiata dagli articoli 2, 3 e 4 del d.lgs. n. 74 del 2000²⁸⁴.

A ciò si aggiunga che l'impresa che aderisce all'adempimento collaborativo non soltanto opera un *disclosure* totale nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, gioca sostanzialmente a carte scoperte, ma sostiene anche elevati costi per la realizzazione e l'implementazione di un adeguato TCF; se si considerano anche i requisiti per i certificatori, recentemente introdotti, e la complessità dell'operato che questi dovranno svolgere (che come detto in precedenza, non può che essere sostenuto da grandi realtà professionali) è più che legittimo pensare che l'impresa dovrà sostenere dei costi estremamente elevati. In considerazione di ciò è più che corretto affermare che l'impresa vorrà vedere un ritorno di quanto da lei investito, perché si tratta in tutto e per tutto di un investimento a lungo termine.

Conseguentemente una così debole previsione di meccanismo premiale non risulta certamente incentivante. Sarebbe, infatti, molto più corretto prevedere un totale abbattimento delle sanzioni per i soggetti aderenti al regime, le sanzioni dovrebbero essere quindi applicate solo in caso di violazione dei doveri gravanti sull'impresa e cioè, per essere maggiormente precisi, in tutti quei casi che provocano un'esclusione dal regime, ratio della quale è, ricordiamolo, la violazione della fiducia posta alla base del rapporto con l'Amministrazione finanziaria, il cui tradimento non può aver per conseguenza altro se non l'esclusione.

²⁸⁴Marino, G (2024). Giustizia riparativa e diritto tributario collaborativo. *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6, p. 1964.

Ulteriore problematica che necessita soluzione è quella attinente all'assenza di disposizioni di controllo dei rischi fiscali non inseriti nel complesso delle "interlocuzioni costanti e preventive" poiché non rientranti nella categoria dei rischi fiscali significativi. Si tratta di tutti quei rischi che non sono stati ignorati dall'impresa, perché in quel caso si tratterebbe di una violazione, bensì siano stati tenuti sotto osservazione dalla stessa per mezzo del sistema di gestione e controllo, ma che non siano stati ricompresi nella categoria dei rischi significativi, qualora l'Agenzia dovesse considerare tali rischi come significativi, il contribuente subirebbe controlli *ex post* che potrebbero portare anche a sanzioni²⁸⁵.

Conseguentemente dovrebbe essere previsto un adeguato meccanismo di riqualificazione delle fattispecie di rischio, ad esempio mediante una procedura di contraddittorio, che non produca conseguenze nei confronti del contribuente, qualora questo abbia correttamente adempiuto ai suoi doveri, non essendo comunque prospettabile un esaurimento del potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria visto che ciò potrebbe portare ad abusi.

²⁸⁵Conte D. (2024). Profili soggettivi e sostanziali della nuova *cooperative compliance*. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, p.197-219. Pisa: Pacini Giuridica.

CAPITOLO III

TAX GOVERNANCE E TAX RISK MANAGEMENT

1. PANORAMICA

Gli strumenti di controllo e gestione del rischio fiscale, come il TCF, rappresentano sempre più un'esigenza per le imprese, soprattutto per quelle di grandi dimensioni, ma anche per quelle più piccole (come spiegato nel capitolo precedente con riguardo al TCF semplificato e alle PMI).

L'insieme delle regole e dei comportamenti che una società adotta in sede di gestione per far fronte a queste necessità altro non è che la *tax governance*. Essa, quindi, rappresenta sul piano pratico la risposta alle esigenze di *tax compliance*; le modalità di attuazione devono rispondere al bisogno di neutralizzare il rischio fiscale, l'insieme delle strategie che la società adotta a tal fine prende il nome di *tax risk management*.

La *tax governance* rappresenta un elemento chiave della strategia aziendale moderna, costituendo l'insieme di politiche, processi e strutture adottati dalle imprese per garantire la gestione responsabile dei rischi fiscali. Si tratta di un approccio che va oltre il semplice rispetto delle normative tributarie, includendo la promozione della trasparenza e della fiducia tra contribuenti, e autorità fiscali.

La *tax governance* è quindi un pilastro essenziale della *corporate governance*, in quanto integra la gestione fiscale con gli obiettivi strategici e operativi della società, contribuendo al miglioramento complessivo della reputazione aziendale e alla creazione di valore sostenibile nel lungo termine. *Tax* e *corporate governance* si pongono quindi in un rapporto di "genere a specie", il coordinamento fra le due permette ad un'amministrazione

d'impresa di individuare le responsabilità e le opportunità fiscali a cui la società va incontro, rispondendo così nel miglior modo possibile alle esigenze degli azionisti²⁸⁶.

Prima di analizzare specificamente la *tax governance* e il *tax risk management* è opportuno tratteggiare le linee generali del più ampio concetto di *corporate governance*.

2. LA CORPORATE GOVERNANCE

Per *corporate governance* si intende l'insieme di regole e prassi seguite a livello organizzativo e decisionale dall'organo di governo di una società, il cui compito fondamentale è, in un'ottica di *good governance* societaria, quello di gestire e controllare l'impresa bilanciando gli interessi dei soci di maggioranza e di minoranza e degli amministratori stessi, in considerazione di quelle che sono le risorse della società stessa e il rispetto della normativa. La materia aumenta il proprio grado di difficoltà in ragione della complessità dell'assetto societario, questa ha infatti acquisito sempre più centralità negli ultimi anni con il proliferare del fenomeno dei gruppi di società.

Principio cardine è la necessità della presenza nella società di un adeguato sistema di controllo interno, e cioè di “*un insieme di regole procedure e strutture organizzative volte a consentire, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione gestione e monitoraggio dei principali rischi, una gestione societaria coerente con gli obbiettivi prefissati*”²⁸⁷.

L'obiettivo è quello quindi di perseguire la c.d. “missione aziendale” che è costituita da due principali attività da svolgere congiuntamente: il bilancio sociale e il Codice Etico.

Il primo è definibile come un generale controllo delle politiche d'impresa, il secondo

²⁸⁶Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer. Valente, P. (2011). *Manuale di Governance Fiscale*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer. Valente, P., Ianni, G., Mattia, S., & Toscano, F. (2017). *Tax Governance e Tax Risk Management*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

²⁸⁷ Valente, P. (2011). *Manuale di Governance Fiscale*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

come il modello astratto di comportamento dei singoli individui, questo è funzionale ad evitare comportamenti irresponsabili o eccessivamente arbitrari permettendo così lo sviluppo di una maggior fiducia nei confronti della società da parte di soggetti esterni e degli stessi soci; il codice può anche prevedere delle sanzioni.

La necessità dello sviluppo di una *good governance* è un sentimento che si è sviluppato a livello internazionale a partire dalla crisi economica del 2008, gli Stati hanno avvertito un'esigenza comune di un controllo universalmente valido delle dinamiche societarie. Questi hanno stabilito nel corso del G 20 del 2009 di Londra i principi portanti da dover essere osservati perché si possa perseguire la *good governance*, validi anche per la *governance* fiscale.

Questi sono: la trasparenza, lo scambio di informazioni, cooperazione internazionale e concorrenza fiscale leale²⁸⁸.

Il dibattito sul tema è però iniziato ben prima, vale a dire nel 2002 dopo il famoso caso Enron e l'emanazione della legge federale statunitense "*Sarbanes-Oxley*". Il rapporto presentato prima dell'approvazione della legge federale ha evidenziato diversi aspetti di criticità nella gestione delle società, specialmente quelle quotate, e nell'efficacia dei controlli statali; il campo di maggior criticità si era rivelato quello fiscale, almeno un terzo dei punti critici riscontrati afferivano infatti all'area tributaria. Conseguentemente si è messo l'accento sulla necessità di prevedere una serie di obblighi di *disclosure* in capo alle società e sulla necessità di un cambiamento dell'approccio ai controlli dell'Amministrazione finanziaria.

È stato così elaborato il c.d. *risk based approach*, secondo cui l'Amministrazione finanziaria deve valutare in sede di controllo non soltanto le violazioni effettive ma anche il rischio di una non corretta interpretazione delle norme e la possibilità che si verifichino errori involontari. L'obiettivo è sia quello di evitare danni reputazionali per la società sia che questa possa commettere illeciti, sia fiscali sia di criminalità organizzata, corruzione, ecc... (c.d. *risk prevention*).

Affinché ciò fosse possibile, è stato elaborato il c.d. modello ERM (*Enterprise Risk Management*) funzionale a prevenire i rischi connessi allo svolgimento dell'attività d'impresa. Il modello è caratterizzato da un'operatività su due livelli, il primo è quello della c.d. *top risk area*, vale a dire la necessità di controlli nell'area di rischio più elevato

²⁸⁸ *Ibidem*.

(che dipende dalla tipologia di attività svolta dalla società), e il secondo è il c.d. *risk scenario*, vale a dire la necessità di elaborare un prospetto delle caratteristiche dei rischi e delle misure volte ad arginarle ed eventualmente sanare le criticità riscontrate²⁸⁹.

Senza qui dilungarci sulla “*Sarbanes-Oxley*” e sull’ERM si può facilmente concludere riscontrando la grande similitudine, che appare *ictu oculi*, fra il modello descritto nell’ormai lontano 2002 e il recentissimo TCF previsto dall’adempimento collaborativo, si veda ad esempio come il concetto di mappatura del rischio fiscale riprenda quello descritto nell’ERM andando anche, ad avviso di chi scrive, a migliorarlo per mezzo delle interlocuzioni costanti e preventive, tenendo sempre conto degli immancabili problemi già descritti nel capitolo precedente e che saranno affrontati anche nel prosieguo della narrazione.

Abbiamo sì detto che il punto di svolta in materia è stato il caso Enron; tuttavia, il pilastro fondamentale della disciplina della *corporate governance* è stato il c.d. *Cadbury Code*. Nel Regno Unito, nei primi anni Novanta, un comitato governativo presieduto da Adrian Cadbury ha elaborato un rapporto innovativo sulla *corporate governance*, noto come Codice Cadbury. Questo documento ha attribuito particolare importanza al ruolo dei direttori non esecutivi e alla funzione dell’*audit* nel bilanciare le azioni degli organi societari esecutivi. L’originale versione del codice si articolava attorno a cinque principi fondamentali: *leadership*, efficacia, responsabilità, remunerazione e relazioni con gli azionisti.

In materia di *leadership*, ogni società deve essere guidata da un consiglio d’amministrazione efficace, collettivamente responsabile nel lungo periodo della società e degli atti della stessa. È essenziale una chiara divisione delle responsabilità tra la gestione del consiglio e la gestione operativa della società, in modo che nessun individuo disponga di poteri decisionali illimitati. Il presidente del consiglio è il garante della *leadership* del consiglio e deve assicurarne l’efficacia in ogni aspetto, mentre i direttori non esecutivi, come membri di un consiglio unitario, devono contribuire in modo costruttivo allo sviluppo delle strategie aziendali.

²⁸⁹Nuzzolo, A. & Valente, P. (2014). *Tax governance* e collaborazione rafforzata con il Fisco. *il Fisco*, n. 19, p. 1853.

Per quanto riguarda l'efficacia, il consiglio e i suoi comitati devono possedere un adeguato equilibrio di competenze, esperienza, indipendenza e conoscenza interna della società e delle sue dinamiche, al fine di svolgere efficacemente i propri doveri²⁹⁰.

È necessario adottare procedure formali, rigorose e trasparenti per la nomina dei nuovi direttori, assicurandosi che tutti siano in grado di dedicare tempo sufficiente alle proprie responsabilità. I direttori devono ricevere un'adeguata formazione al momento dell'ingresso nel consiglio e aggiornare regolarmente le proprie competenze. Inoltre, il consiglio deve ricevere informazioni tempestive e appropriate, effettuare valutazioni annuali sul proprio operato e sottoporre i direttori a rielezione a intervalli regolari.

In tema di responsabilità, il consiglio deve fornire una valutazione equilibrata e comprensibile della posizione e delle prospettive della società. Ha il compito di definire la natura e l'entità dei rischi significativi accettabili per raggiungere gli obiettivi strategici, mantenendo sistemi di gestione dei rischi e di controllo interno solidi. Inoltre, deve istituire meccanismi di controllo interno formali e trasparenti per l'applicazione dei principi di *reporting* aziendale, gestione del rischio e controllo interno, oltre a mantenere una relazione adeguata con i revisori contabili.

Per quanto riguarda la remunerazione, i livelli retributivi devono essere funzionali ad attrarre, trattenere e motivare direttori della qualità necessaria per gestire con successo la società, evitando tuttavia compensi superiori al necessario. Una parte significativa della remunerazione dei direttori esecutivi deve essere legata ai risultati aziendali e individuali. Le politiche retributive devono essere sviluppate attraverso procedure formali e trasparenti, e nessun direttore dovrebbe partecipare alle decisioni sulla propria retribuzione.

Infine, in relazione agli azionisti, è fondamentale instaurare un dialogo basato sulla comprensione reciproca degli obiettivi. L'intero consiglio è responsabile di garantire una comunicazione soddisfacente con gli azionisti, utilizzando le assemblee generali annuali come occasione per interagire con gli investitori e favorirne la partecipazione.

²⁹⁰Valente, P., Ianni, G., Mattia, S., & Toscano, F. (2017). *Tax Governance e Tax Risk Management*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

Tale struttura articolata del Codice britannico sulla *corporate governance* mira a garantire un'equilibrata gestione societaria, promuovendo trasparenza, responsabilità e dialogo, elementi chiave per il successo aziendale e l'incremento della fiducia degli investitori. Questi principi, così delineati, saranno alla base di ogni altra normativa, regolamento, codice di autoregolamentazione, ecc... avente ad oggetto la *corporate governance*²⁹¹.

Obbiettivo fondamentale della *corporate governance* è quello quindi di istituire adeguate regole di *accountability* funzionali a migliorare l'immagine e l'affidabilità della società. Il concetto di *accountability* ha significati e sfaccettature differenti che variano da paese a paese in ragione delle varie discipline nazionali, comune a tutte è però l'obbiettivo di fondo di rendere trasparente e affidabile la società. Sono, pertanto, delineabili caratteristiche comuni: *l'accountability* interna, *l'accountability* esterna, l'esternalizzazione e la revisione dei controlli interni ed esterni.

Per *accountability* interna si intende la realizzazione di modelli e strumenti di misurazione funzionali alla valutazione delle attività svolte dalla società e del livello di autonomia dell'organo di governo (*recitus: management*) societario.

Per *accountability* esterna si intende l'adozione di adeguati sistemi di rappresentazione e rendicontazione funzionali a dimostrare a soggetti esterni l'affidabilità, anche contabile, della società.

Per esternalizzazione si intende la predisposizione di *standards* qualitativi e quantitativi funzionali a una miglior valutazione, sia interna che esterna delle attività svolte.

La revisione dei controlli interni ed esterni è funzionale invece a mantenere questi costantemente aggiornati ed in linea con le dinamiche societarie²⁹².

In considerazione dell'importanza della materia non sono mancati gli interventi normativi, basti citare ad esempio, limitandoci al panorama italiano, la legge 28 dicembre 2005, n. 262, concernente la tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari e la legge delega 5 marzo 2024, n. 21 contenente interventi a sostegno della competitività dei capitali e delega al Governo per la riforma organica delle disposizioni in materia di mercati dei capitali recate dal testo unico di cui al d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 e dalle

²⁹¹*Ibidem*.

²⁹²Valente, P., Ianni, G., Mattia, S., & Toscano, F. (2017). *Tax Governance e Tax Risk Management*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

disposizioni in materia di società di capitali contenute nel codice civile applicabili anche agli emittenti. Il maggior contributo è però stato dato dai codici di autodisciplina, vale a dire atti di auto regolamentazione che, pur non avendo forza di legge, sono funzionali ed idonei ad influenzare il comportamento delle realtà societarie. Questi vengono adottati spontaneamente dalle società e nel tempo diventano prassi, le c.d. *best practices*²⁹³.

2.1 *Le Best practices*

L'adozione delle migliori pratiche di *tax governance* e di *tax risk management* rappresenta un elemento cruciale per il successo delle imprese in un contesto normativo e operativo sempre più complesso.

Le *best practices* si basano su una combinazione di principi guida internazionali, linee guida normative e strategie operative consolidate e soprattutto, come detto nel precedente paragrafo, sui codici di autodisciplina.

È opportuno a questo punto citare alcuni dei più importanti: G20/OECD *Principles of Corporate Governance* (1999 aggiornati da ultimo nel 2023); *The UK Corporate Governance Code* (precedentemente conosciuto come *Combined Code on Corporate Governance* così chiamato poiché unificava i risultati delle tre commissioni *Cadbury*, *Greenbury* e *Hampel*) (Regno Unito, 2024); i *Principles of Corporate Governance* (Stati Uniti d'America, 2016); il *Japan's Corporate Governance Code* (Giappone, 2021); il *Deutscher Corporate Governance Kodex*, (Germania, 2022); *Le gouvernement d'entreprise des sociétés cotées* (Francia, 2022); il Codice di Autodisciplina di Borsa Italiana (ora rinominato Codice di Autodisciplina, Italia, 2020 o Codice di *Corporate Governance*).

È importante sottolineare come non ci sia né univocità di disciplina né di definizione della

²⁹³Chiappetta, F. (2024). *Diritto del governo societario*. Milano: Wolters Kluwer.

corporate governance.

I G20/OECD *Principles* enfatizzano l'importanza di informazioni accurate e tempestive e di una guida strategica efficace, mentre il *UK Corporate Governance Code* sottolinea il monitoraggio degli amministratori e l'attenzione ai bisogni degli *stakeholder*. I *Principles of Corporate Governance* si concentrano sulle relazioni tra azionisti, *management* e *board*, definendo responsabilità e controlli. Il *Japan's Corporate Governance Code* privilegia trasparenza, equità e attenzione agli interessi di azionisti, clienti, dipendenti e comunità locali. Il *Deutscher Corporate Governance Kodex* e il *Gouvernement d'entreprise des sociétés cotées* mirano a rafforzare la fiducia di investitori e pubblico attraverso standard responsabili e trasparenti. Infine, il Codice di *Corporate Governance* pone al centro la creazione di valore per gli azionisti a lungo termine, tenendo conto degli interessi degli altri *stakeholder*.

Volendo quindi, per chiarezza espositiva, potremmo formulare una definizione di *corporate governance* come l'insieme di principi, norme, procedure e pratiche operative che costituiscono il fondamento e il collegamento tra i vari elementi della struttura organizzativa aziendale. Tale sistema è finalizzato a garantire:

1. Una gestione sana e corretta dell'impresa (*fairness*): ciò implica l'implementazione di un sistema interno di controllo efficace, capace di monitorare e gestire in modo adeguato i rischi derivanti dalle attività aziendali; ciò è essenziale per prevenire potenziali criticità e garantire il buon funzionamento delle operazioni.
2. La piena trasparenza nelle decisioni gestionali (*transparency*): questo principio si applica sia all'interno dell'organizzazione, assicurando chiarezza e comunicazione tra i vari livelli aziendali, sia verso il mercato, promuovendo una relazione chiara e affidabile con gli *stakeholder* esterni. La trasparenza è fondamentale per creare fiducia e mantenere credibilità, andando a limitare il c.d. rischio reputazionale.
3. Una chiara definizione delle competenze e delle responsabilità (*accountability*): è essenziale stabilire con precisione le aree di potere e responsabilità attribuite agli organi sociali, al *management* e a ogni figura coinvolta nell'organizzazione. Inoltre, è importante garantire un bilanciamento equilibrato tra i diversi poteri

(*checks and balances*), prevenendo così concentrazioni eccessive di autorità in un unico soggetto o organo e favorendo una *governance* efficace e responsabile²⁹⁴.

A questo poi si aggiunga il citato criterio del comportamento etico, rilevante ad esempio in situazioni di conflitto d'interessi, e l'utilizzo di strumenti concreti per l'applicazione di principi di *fairness*, *transparency* e *accountability*, come ad esempio l'elaborazione di *report* contabili che risultano, presumendo che siano veritieri, funzionali per un'adeguata organizzazione societaria. Ciò porta benefici sia per i soggetti interni alla realtà societaria, sia per quelli esterni²⁹⁵.

La *corporate governance* comprende un insieme di valori, regole, procedure e prassi operative che costituiscono il tessuto connettivo della struttura organizzativa di una società. Non si limita a regolare i rapporti tra gli organi sociali, come tradizionalmente inteso nel diritto societario, ma abbraccia l'intera organizzazione societaria, un sistema così impostato coinvolge gli organi nelle loro diverse articolazioni, i rapporti tra gli stessi, i principi e le regole, nonché le procedure e i processi che sovrintendono al funzionamento complessivo dell'organizzazione in una prospettiva manageriale.

Non esiste un modello unico di *corporate governance* valido per tutte le società; ogni organizzazione deve sviluppare il proprio, basandosi sui valori che guidano la sua missione, il contesto economico in cui opera, le specifiche esigenze organizzative derivanti dalle sue attività e la natura della sua base sociale. La costruzione di un modello efficace richiede un'adesione sostanziale, non solo formale, alle normative vigenti, ai codici di autodisciplina nazionali e internazionali e alle *best practices* riconosciute. Tuttavia, il modello adottato non è mai definitivo: la *corporate governance* deve essere considerata un "*work in progress*", come indicato anche dall'ultima edizione dei G20/OECD *Principles of Corporate Governance* del 2023. Essa si evolve in risposta ai cambiamenti del contesto economico e alle opportunità di miglioramento che emergono nel tempo, rendendo necessarie revisioni periodiche di codici, linee guida e procedure organizzative.

Una buona *corporate governance* rappresenta un elemento cruciale per il mercato degli investitori, offrendo un metro di valutazione sulla qualità della gestione societaria. Ciò

²⁹⁴*Ibidem*.

²⁹⁵Valente, P. (2011). *Manuale di Governance Fiscale*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

non garantisce direttamente la *performance* economica e finanziaria dell'impresa, ma ne costituisce un presupposto fondamentale, favorendo una gestione efficace ed efficiente. Gli investitori possono valutare le scelte di *governance* grazie all'obbligo per le società quotate di pubblicare annualmente una relazione sul governo societario e sugli assetti proprietari, in conformità all'art. 123-bis del TUF e all'art. 89-bis del Regolamento Emittenti. Questa relazione fornisce informazioni dettagliate sui sistemi di gestione dei rischi, sul funzionamento dell'assemblea degli azionisti e sugli organi di amministrazione e controllo, incluse le politiche di diversità adottate e la struttura del capitale sociale.

Le società devono inoltre fornire informazioni sulle pratiche di governo societario effettivamente applicate e motivare eventuali discostamenti dai codici adottati, seguendo il principio del "*comply or explain*". Al riguardo, la direttiva 2006/46/CE impone che le società quotate pubblichino una dichiarazione annuale sul governo societario, includendo una descrizione dei sistemi di gestione dei rischi e di controllo interno relativi all'informativa finanziaria. Inoltre, devono comunicare informazioni rilevanti sulla struttura del capitale, sulle partecipazioni significative, sui diritti di voto, sugli accordi parasociali e su eventuali deleghe agli amministratori per aumenti di capitale. Un sistema di *corporate governance* adeguato ed efficiente non solo risponde agli interessi degli azionisti e dei finanziatori, ma è anche in grado di attrarre investitori istituzionali, in particolare stranieri, che preferiscono società con principi di *governance* solidi. Negli ultimi anni, infatti, la *governance* societaria è diventato un elemento qualitativo di crescente interesse per le agenzie di *rating* internazionali. Sebbene non sia direttamente misurabile in termini economici, esso influisce sulla percezione dell'affidabilità finanziaria e gestionale di una società. Gli analisti, nel valutare la qualità di un modello di *governance*, considerano non solo la conformità agli standard e alle *best practices*, ma anche la sua adeguatezza rispetto alle caratteristiche specifiche del contesto economico, giuridico e sociale in cui opera l'impresa²⁹⁶.

2.2 La Tax Governance: una definizione

²⁹⁶Chiappetta, F. (2024). *Diritto del governo societario*. Milano: Wolters Kluwer.

Dopo aver delineato il concetto e i principi della *corporate governance* non resta che inquadrare il concetto di *tax governance*. Come spiegato brevemente in apertura di questo capitolo, fra *corporate governance* e *tax governance* intercorre un rapporto qualificabile come quello di genere a specie; quindi, sostanzialmente la *tax governance* altro non è che un ramo della *corporate governance*.

La *tax governance* risponde principalmente all'esigenza di garantire un'efficace gestione e prevenzione dei rischi connessi alla variabile fiscale, oltre a fornire supporto durante le verifiche fiscali. Il collegamento tra *corporate governance* e *tax governance* emerge dalla necessità di proteggere gli interessi della società e dei suoi azionisti, assicurando al contempo trasparenza nelle decisioni assunte dal *management*. Ogni decisione, attività o operazione effettuata da un'organizzazione aziendale può creare incertezza su determinati rischi legati al *business*, e alcuni di questi rischi si riferiscono proprio agli aspetti fiscali. In particolare, riguardano l'applicazione della normativa e della prassi fiscale vigente in Paesi diversi da quello in cui l'impresa ha la propria sede o la progettazione di un sistema ottimale di gestione delle attività d'impresa, al fine di ottimizzare la variabile fiscale.

Come sottolineato nei capitoli precedenti i soggetti che più necessitano di certezze su questi temi sono i gruppi multinazionali che, in ragione della loro struttura, rischiano di risultare *non compliant* e conseguentemente di incorrere in sanzioni.

Conseguentemente, per soddisfare le esigenze di *tax compliance*, tali soggetti (ad esempio un gruppo societario multinazionale) devono predisporre un adeguato sistema di gestione del rischio fiscale; questo implica l'identificazione, l'amministrazione e il controllo delle aree di incertezza per prevenire l'insorgere di controversie con le autorità fiscali dei Paesi in cui il gruppo opera. La strategia di gestione del rischio fiscale deve considerare la capacità dell'impresa di accettare determinati livelli di rischio in base a circostanze specifiche. È fondamentale trovare un equilibrio tra la massimizzazione delle opportunità di *business* e una gestione prudente dei rischi connessi, in modo da garantire una condotta sostenibile e responsabile.

Una politica aziendale mirata alla gestione del rischio fiscale, nota come "*tax risk management*", deve stabilire obiettivi chiari, come il livello di rischio accettabile, la

riduzione dei costi derivanti dal contenimento del rischio e le risorse necessarie per gestire le opportunità e i rischi correlati.

Il rischio fiscale, in tutte le sue manifestazioni, rappresenta un elemento che può ostacolare il pieno raggiungimento degli obiettivi strategici dell'impresa. Per questo motivo, la gestione del rischio fiscale diventa una componente fondamentale del *tax management*, integrandosi con gli obiettivi più ampi della *governance* aziendale²⁹⁷.

3. IL RISCHIO E IL *TAX RISK MANAGEMENT*

Abbiamo introdotto il tema di questo capitolo spiegando che affinché la *tax compliance* possa essere perseguita è necessario che sia adottato un adeguato sistema di *tax governance*. Il sistema di *tax governance* deve quindi porsi come obiettivo la mitigazione del rischio fiscale, l'insieme delle modalità e gli strumenti funzionali ad individuare, gestire e mitigare tale rischio altro non è che il *tax risk management*.

Sul punto il report dell'OCSE "*Compliance Management of Large Business Task Group*" del 2012 offre una panoramica sulle pratiche adottate da otto Paesi membri per la gestione della *compliance* fiscale dei grandi contribuenti.

Poiché questi presentano caratteristiche e comportamenti diversi rispetto ai contribuenti di più piccole dimensioni, sono suscettibili di rappresentare un rischio significativi per le amministrazioni fiscali; per far sì che tali soggetti possano essere *compliant* è quindi necessario adottare strategie specifiche e personalizzate, anche a livello normativo. Il rapporto analizza l'organizzazione delle unità dedicate ai grandi contribuenti, i criteri utilizzati per definirli e le caratteristiche comuni, quali complessità strutturale, operazioni transnazionali e significative responsabilità in termini di entrate fiscali. Inoltre, esplora i rischi comuni, tra cui transazioni internazionali e strutture societarie complesse, e le strategie di risposta agli stessi, fra queste rientrano la gestione congiunta del rischio

²⁹⁷Valente, P., Ianni, G., Mattia, S., & Toscano, F. (2017). *Tax Governance e Tax Risk Management*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

insieme alle amministrazioni finanziaria, la promozione di *ruling* e accordi di natura preventiva.

Con specifico riguardo al tema del *tax risk management*, il *report* sottolinea come questo sia parte integrante dei processi volti al miglioramento della *tax compliance* dei grandi contribuenti. Viene evidenziata l'importanza di un approccio basato sul rischio per allocare in modo efficiente le risorse delle amministrazioni fiscali, sostanzialmente si enfatizza l'importanza del *risk based approach*.

Tale approccio prevede l'identificazione, l'analisi e la prioritizzazione dei rischi presentati dai contribuenti, in modo da concentrare l'attività dell'Amministrazione finanziaria verso le aree più critiche.

La gestione del rischio fiscale richiede, quindi, strategie personalizzate, adattate alle caratteristiche specifiche e al comportamento dei grandi contribuenti. Tra le pratiche citate, vi è l'utilizzo di indicatori di rischio che includono fattori come la struttura aziendale, la *governance* fiscale, la complessità legale e la cooperazione con le autorità fiscali. Tali elementi contribuiscono a profilare i contribuenti e ad assegnare loro una classificazione di rischio.

Il *report* esalta anche gli approcci adottati da alcune amministrazioni fiscali, come quelle dei Paesi Bassi. Questa, ad esempio, richiede che le imprese monitorino continuamente i propri rischi fiscali attraverso un *Tax Control Framework*; ciò consente di ridurre il livello di supervisione necessario, concentrandosi sull'efficacia dei controlli interni, il *focus* viene quindi spostato dal controllo sull'eventuale violazione al controllo sull'idoneità dell'assetto organizzativo del contribuente a prevenire il rischio.

In conclusione, il *tax risk management* si configura come uno strumento chiave per prevenire controversie, migliorare la conformità fiscale e rafforzare la fiducia tra le amministrazioni fiscali e i grandi contribuenti, promuovendo al contempo una gestione fiscale responsabile e trasparente.

Il *report* si sofferma anche sull'importanza della *corporate governance* per migliorare la *tax compliance*, suggerendo che la gestione delle politiche fiscali dovrebbe coinvolgere i *managements* delle società. Infine, evidenzia il ruolo della tecnologia, della formazione

delle risorse umane e dell'uso di indicatori di rischio per identificare e affrontare le aree di “non conformità” in modo efficace²⁹⁸.

Prima però di analizzare più nel dettaglio le *policy* che una società può adottare per contrastare il rischio fiscale è necessario delineare le caratteristiche del rischio stesso.

3.1 Il rischio fiscale

Da quanto fin qui esposto possiamo definire il rischio fiscale come “*ciò che impedisce la piena realizzazione della strategia dell'impresa*”. Di conseguenza per far sì che sia perseguita la *tax compliance* è necessario che questo sia arginato²⁹⁹.

L'espressione "rischio fiscale" può essere però interpretata in modi differenti, a seconda che si riferisca a situazioni di incertezza generate dalle decisioni, dalle attività o dalle operazioni intraprese da un'organizzazione aziendale nel contesto della sua attività. Queste aree di incertezza, che possono influire sull'attività aziendale, includono specificamente questioni fiscali. Tra queste rientrano, da un lato, l'applicazione della normativa e della prassi fiscale vigente in un Paese diverso da quello in cui l'impresa ha la propria sede e, dall'altro, la definizione di un sistema ideale per gestire l'attività aziendale, con l'obiettivo di ottimizzare la variabile fiscale.

Nei gruppi multinazionali, la gestione del rischio fiscale implica il coinvolgimento degli organi di *governance* e il controllo delle aree di incertezza, con lo scopo di prevenire eventuali contenziosi con le autorità fiscali dei Paesi in cui l'impresa opera. La strategia adottata per gestire il rischio fiscale deve considerare la capacità dell'azienda di accettare determinati livelli di rischio, che possono variare in base alle diverse circostanze. Questo approccio deve bilanciare l'obiettivo di massimizzare le opportunità di *business* con una

²⁹⁸OECD (2012), *Compliance Management of Large Business Task Group: Experiences and Practices of Eight OECD Countries*, OECD Publishing, Parigi.

²⁹⁹Valente, P. (2011). *Manuale di Governance Fiscale*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

gestione attenta e ponderata del rischio associato a tali opportunità.

Per far sì che una politica aziendale di gestione del rischio fiscale sia efficace è necessario che questa sia in grado di stabilire il valore ottimale da raggiungere nell'assunzione del rischio, ridurre i costi correlati attraverso il contenimento del rischio stesso e identificare le risorse necessarie per gestire in modo adeguato sia le opportunità sia i rischi sottostanti³⁰⁰.

Per far sì che il quadro possa essere il più chiaro possibile è necessario procedere a una rapida disamina delle categorie di rischio fiscale.

3.1.1 *Tipologia di rischi*

I rischi fiscali possono essere di diverso tipo, questi sono catalogabili in tre macrocategorie: categorie specifiche (rischio relativo alle transazioni, rischio relativo alle operazioni *day-to-day*, rischio connesso alle dichiarazioni fiscali, rischio relativo alla contabilità); categorie generiche (rischio relativo alla gestione, rischio per la reputazione); altre categorie di rischio fiscale (mutamento improvviso della situazione politica, modifiche legislative, mutamento dell'orientamento giurisprudenziale consolidato).

Procediamo ora ad un'analisi delle singole fattispecie di rischio.

Il rischio relativo alle transazioni si riferisce alle operazioni effettuate da una società, in particolare quelle complesse e non di *routine*. In tali casi, l'azienda può adottare una strategia prudente, che comporta un minore impatto fiscale ma anche un rischio ridotto di controllo da parte delle autorità, oppure optare per un approccio più aggressivo, che aumenta significativamente la probabilità di ispezioni fiscali³⁰¹. Se l'azienda decide consapevolmente di assumere un elevato rischio di controllo, tale scelta deve essere adeguatamente documentata sia nel processo decisionale sia in quello operativo,

³⁰⁰Valente, P., Ianni, G., Mattia, S., & Toscano, F. (2017). *Tax Governance e Tax Risk Management*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

³⁰¹È il caso, ad esempio, dell'adozione di strategie di *aggressive tax planning*. Vedi *infra* paragrafo 5

specialmente in previsione di eventuali richieste di *tax ruling* presso le autorità fiscali competenti.

Il rischio relativo alle operazioni *day-to-day* riguarda la gestione quotidiana del gruppo multinazionale, in particolare nell'interpretazione e applicazione delle normative fiscali, delle decisioni giurisprudenziali e delle prassi amministrative. Questo tipo di rischio è strettamente connesso alle dinamiche di *transfer pricing* nelle transazioni infragruppo. Per ridurre tale rischio, è cruciale garantire una comunicazione efficace e trasparente all'interno del gruppo, nonché mantenere un dialogo costruttivo con le autorità fiscali.

Il rischio connesso alle dichiarazioni fiscali si focalizza sul processo di preparazione, compilazione e verifica delle dichiarazioni fiscali del gruppo multinazionale. Sebbene le verifiche delle autorità fiscali non siano considerate parte di questa categoria, il rischio deriva dalla possibilità di errori, incompletezze o ritardi nella presentazione delle dichiarazioni. Una gestione accurata di questo processo, sebbene comporti costi organizzativi, permette di minimizzare il rischio di sanzioni.

Il rischio relativo alla contabilità comprende i rischi legati ai controlli interni che precedono la revisione e certificazione dei bilanci da parte di revisori esterni.

In questa area, l'assunzione del rischio è legata all'interpretazione delle singole fattispecie fiscali che possono influenzare la classificazione di specifiche voci di bilancio³⁰².

Per quanto riguarda le categorie generiche, il rischio relativo alla gestione si riferisce alla politica del gruppo multinazionale, che prevede interventi pianificati e sistematici nel contesto del *tax risk management*. Questa funzione, affidata solitamente a una figura dedicata, deve garantire che tale competenza rimanga integrata nella struttura aziendale, indipendentemente dalla presenza della persona incaricata.

Il rischio per la reputazione, invece, riguarda la percezione pubblica del gruppo multinazionale, influenzata dalle informazioni che i media possono divulgare in merito alle strategie aziendali, comprese quelle di pianificazione fiscale internazionale. Eventi di questo tipo possono incidere significativamente sull'immagine dell'impresa, rendendo essenziale una gestione oculata di questo rischio.

³⁰²Valente, P., Ianni, G., Mattia, S., & Toscano, F. (2017). *Tax Governance e Tax Risk Management*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer. Valente, P. (2011). *Manuale di Governance Fiscale*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

L'area del rischio di reputazione include fattori che vanno oltre l'ambito puramente economico, coinvolgendo elementi come la cultura del Paese in cui l'impresa opera e la percezione locale del concetto di "etica fiscale". Questo tipo di rischio riflette come le scelte aziendali, specialmente in ambito fiscale, siano percepite da una prospettiva sociale e culturale, influenzando l'immagine del gruppo multinazionale.

Tra le categorie generiche di rischio si annovera anche il cosiddetto rischio relativo al "portafoglio rischi", che riguarda il livello aggregato dei rischi associati alle transazioni, alle operazioni quotidiane e alle dichiarazioni fiscali, questo implica la necessità di una gestione accurata delle combinazioni che possono emergere tra i vari livelli di rischio presenti, al fine di minimizzare le potenziali interazioni negative e garantire una gestione ottimale.

A questi rischi interni, che derivano da processi e organizzazioni all'interno del gruppo multinazionale, si contrappongono rischi esterni difficilmente prevedibili. Tra questi si annoverano il mutamento improvviso della situazione politica in un determinato Paese, le modifiche legislative che possono alterare significativamente il contesto normativo e i cambiamenti di orientamenti giurisprudenziali rispetto alle prassi consolidate fino a un dato momento³⁰³.

Avendo ora chiaro il quadro dei rischi fiscali, procediamo con un'analisi più dettagliata delle strategie di *tax risk management* funzionali a prevenire i vari rischi a cui va in contro una società.

3.2 Principi di *tax risk management*

Perché il rischio fiscale sia accuratamente gestito è necessario che l'organizzazione interna della società sia ben strutturata e soprattutto in linea con le previsioni normative,

³⁰³*Ibidem.*

analizziamo quindi quelli che sono i principi e i criteri organizzativi per un adeguata gestione del rischio fiscale.

In primis è necessario stabilire l'approccio che il dipartimento fiscale di un'impresa deve adottare per perseguire gli obiettivi stabiliti dagli organi di *governance* della società, questo determina direttamente il livello di rischio fiscale dell'azienda. Optare per una strategia aggressiva può portare ad esempio a soddisfare le aspettative degli azionisti, ma al contempo, aumenta significativamente il rischio di accertamenti fiscali da parte dell'amministrazione finanziaria.

Caso opposto sia ha quando i dipartimenti fiscali, operando in autonomia, prendono decisioni sul livello accettabile di rischio fiscale senza coinvolgere direttamente l'organo societario di gestione. In questo contesto, risulta cruciale individuare il comportamento di pianificazione fiscale della società per valutare correttamente l'accettabilità del rischio. La gestione del rischio fiscale richiede un duplice approccio, sia formale che informale. Il primo comporta l'adozione di politiche, protocolli e strumenti per la valutazione del rischio, soggetti a controllo da parte dell'*audit* interno attraverso metodi standardizzati e testati.

La gestione informale del rischio fiscale, invece, avviene nel corso della *routine* operativa quotidiana, poiché la variabile fiscale è presa in analisi costantemente; questo attiene quindi ad attività correnti della società e che quindi, conseguentemente, dovrebbe essere rilevato e gestito in modo quasi automatico, senza il bisogno di operazioni mirate e specifiche.

L'attività di gestione del rischio fiscale coinvolge svariati soggetti, sia interni che esterni alla compagine sociale. Internamente, vengono coinvolti gli organi di *governance*, ad esempio il consiglio d'amministrazione, il CEO, il CFO, il *tax manager* e le *business units*. Esternamente, revisori, consulenti fiscali, le stesse autorità fiscali e persino investitori e analisti rivestono un ruolo chiave³⁰⁴.

Ogni soggetto coinvolto nell'attività ha un compito specifico.

Il consiglio d'amministrazione deve occuparsi della gestione del rischio di portafoglio, ciò richiede una consapevolezza generale del profilo di rischio della società. Inoltre, è responsabile del rischio di reputazione, ciò implica la necessità di comprendere l'impatto

³⁰⁴*Ibidem.*

potenziale che la posizione fiscale della società può avere sulla comunità imprenditoriale. Una *corporate governance* efficace non può prescindere dall'adozione di un'adeguata *tax risk policy* da parte del consiglio d'amministrazione. Questa *policy* deve includere un *framework* completo e adeguato alla gestione del rischio fiscale, assicurando il giusto equilibrio tra rischi e opportunità.

Il CEO e il CFO, figure centrali nella definizione delle strategie aziendali, partecipano attivamente alle decisioni in ambito fiscale, sia sul piano strategico che operativo; sono responsabili del monitoraggio delle attività di gestione del rischio fiscale, della *performance* del dipartimento fiscale e della gestione delle risorse destinate alla riduzione del rischio.

Il *tax manager*, invece, ha il compito di implementare le politiche definite dal consiglio d'amministrazione, curandone gli aspetti operativi e garantendo il rispetto delle procedure da parte del proprio *team*.

La collaborazione tra questi soggetti è essenziale per sviluppare una politica efficace di gestione del rischio fiscale, soprattutto nel contesto di un gruppo di società.

Il ruolo delle *business units* nell'ambito dei processi di gestione del rischio fiscale varia a seconda del profilo di rischio della società.

I revisori e consulenti esterni hanno invece il compito di supportare gli organi societari nella gestione e nella valutazione dei rischi fiscali legati sia all'attività ordinaria che alle operazioni straordinarie. La conoscenza della propensione al rischio della società e delle aree critiche per il rischio fiscale è cruciale per un *audit* efficace e per fornire una consulenza professionale adeguata.

Ruolo peculiare in questo contesto è quello dell'amministrazione finanziaria, questa si interessa al profilo di rischio fiscale delle aziende per garantire un intervento mirato ed efficiente durante le verifiche. Gli investitori e gli analisti, dal canto loro, per valutare il profilo di rischio fiscale di una società si affidano principalmente ai bilanci e alla documentazione contabile con particolare attenzione alla contabilità finanziaria e al rischio di portafoglio³⁰⁵.

Da quest'analisi emerge come la *tax governance* e il *tax risk management* non possano limitarsi a un semplice insieme di regole interne, ma devono essere considerate come

³⁰⁵ *Ibidem*.

parte integrante della strategia complessiva dell'impresa.

Un modello di *governance* fiscale efficace deve tener conto del contesto normativo e delle dinamiche internazionali, la crescente attenzione delle autorità fiscali verso la trasparenza richiede un approccio proattivo da parte delle imprese. Ciò si collega strettamente all'importanza di politiche fiscali armonizzate a livello globale; come evidenziato dall'OCSE, l'integrazione della *tax governance* nella *corporate governance* richiede una chiara attribuzione di responsabilità all'interno dell'organizzazione.

Secondo le linee guida OCSE sul *Transfer Pricing*, infatti, un'efficace e adeguata gestione fiscale deve essere supervisionata direttamente dal consiglio d'amministrazione, con il supporto di un comitato dedicato alla fiscalità. Inoltre, la trasparenza nei confronti degli *stakeholder* e dei soggetti terzi è fondamentale per mantenere la fiducia e garantire che la strategia fiscale sia allineata agli obiettivi aziendali³⁰⁶.

In conclusione, è evidente come un adeguato sistema di *tax governance* accompagnato da efficaci politiche di *tax risk management* rappresenta oggi un presupposto indispensabile per le imprese, specialmente per quelle che operano in un contesto economico sempre più globalizzato e complesso.

L'adozione di politiche fiscali trasparenti e l'integrazione della gestione del rischio fiscale nei processi decisionali aziendali non sono solo una necessità normativa, ma anche un'opportunità per migliorare la reputazione e la competitività delle imprese.

Avendo delineato i concetti di *tax governance* e *tax risk management*, anche se in linea generale³⁰⁷, appare ora necessario andarli a contestualizzare, per quanto già non appaia *ictu oculi*, nell'ambito della disciplina italiana e in particolar modo di quella dell'adempimento collaborativo.

4. IL RAPPORTO FRA *TAX GOVERNANCE*, *TAX RISK MANAGEMENT* E ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

³⁰⁶OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Parigi.

³⁰⁷Per una disamina maggiormente approfondita si reinvia alle autorevoli fonti citate.

Le imprese, soprattutto quelle multinazionali e dalla struttura ramificata e complessa, hanno avvertito negli ultimi anni sempre più l'esigenza di dotarsi di strumenti idonei a gestire in modo efficace il rischio fiscale, che, come detto è elemento centrale dell'attività di *tax governance*.

La gestione del rischio fiscale è strettamente legata alla *tax compliance*, il cui sviluppo, come illustrato in precedenza, è connesso alla collaborazione con le autorità fiscali.

Tale collaborazione può considerarsi efficace quando il contribuente fornisce tutte le informazioni necessarie per garantire un'applicazione equa ed efficace della normativa fiscale. Per far sì che ciò sia possibile è necessario che i sistemi aziendali e le politiche di gestione del rischio siano improntati ai principi di *accountability*, *transparency* e *fairness*, solo in questo modo è possibile un'adeguata comunicazione con l'Amministrazione finanziaria ed è quindi possibile soddisfare le esigenze di *compliance*.

Nelle società la responsabilità di adottare strategie e approcci idonei ad affrontare il rischio fiscale e, conseguentemente, ad essere considerate *compliant* grava sul consiglio d'amministrazione.

L'obiettivo da perseguire consiste nello sviluppare e implementare principi di politica fiscale che siano chiari e coerenti con la strategia aziendale, nonché mettere in atto sistemi di controllo fiscale interno per garantire che le azioni del *management* siano allineate con la politica definita dal consiglio stesso.

Il rischio fiscale può essere gestito adeguatamente esclusivamente se la società è pienamente a conoscenza dei meccanismi di gestione e controllo, conseguentemente questi devono essere ben chiari e definiti; in tal modo la società contribuente può pienamente essere cosciente dei rischi a cui va in contro. Inoltre, è fondamentale identificare chiaramente le figure responsabili del controllo interno; non è quindi sufficiente la conoscenza delle modalità e dei meccanismi di gestione ma anche una chiara identificazione dei soggetti responsabili.

Una struttura così congegnata consente un monitoraggio costante e una comunicazione

efficace, elementi essenziali per un'efficace *tax governance* orientata a garantire la *tax compliance*³⁰⁸.

Nel panorama normativo italiano l'istituto che meglio è riuscito a adempiere al compito di creare un assetto idoneo a gestire il rischio fiscale e quindi funzionale a soddisfare tutte le esigenze sopra citate è stato proprio l'adempimento collaborativo.

4.1 *La compliance integrata*

Il TCF delineato dalla disciplina della versione italiana della *cooperative compliance*, come esposto nel capitolo precedente, permette di soddisfare le esigenze *good tax governance*, in quanto, la sussistenza di un efficace sistema di controllo interno, consente di ridurre drasticamente le verifiche mirate ad accertare l'assenza di errori relativi alle informazioni, documentazioni e dati di qualsiasi tipo funzionali a perseguire gli scopi aziendali. Le verifiche documentali diventano così più efficaci, anche grazie alla necessità della certificazione introdotta con la riforma fiscale del 2024, sia in un'ottica di controllo amministrativo sia nei casi in cui sia necessario certificare il bilancio³⁰⁹.

La riforma ha portato infatti ad una maggiore integrazione tra i diversi sistemi di controllo interno delle imprese, promuovendo quella che viene definita "*compliance integrata*". Il TCF, quindi, si integra e coordina con altri modelli di gestione del rischio già esistenti, come il modello 231/2001³¹⁰ e il modello ex legge n. 262/2005 (c.d. modello 262) sull'informativa finanziaria delle società quotate³¹¹.

³⁰⁸Valente, P., Ianni, G., Mattia, S., & Toscano, F. (2017). *Tax Governance e Tax Risk Management*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

³⁰⁹Rozas, J.A.; Nastri, M. P. & Sonetti, E. (2015). Buona governance tributaria: nuove regole in Spagna e in Italia. *Rivista di diritto tributario internazionale*, n.1, p. 307.324.

³¹⁰Vedi capitolo II, paragrafo 12.1.

³¹¹La l. n. 262/2005 ha introdotto nel d.lgs. n. 58/1998 (TUF) una nuova sezione, la V-bis, rubricata "redazione dei documenti contabili", il cui fulcro è l'art. 154-bis TUF che istituisce la figura del Dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari (DP). In base a tale norma, il DP è tenuto a predisporre "adequate procedure amministrative e contabili" per la redazione del bilancio d'esercizio, del bilancio consolidato, ove necessario, e di ogni altra comunicazione di natura finanziaria.

È necessario, affinché l'integrazione possa essere efficace, identificare i punti di raccordo tra i diversi modelli e armonizzarne i processi, le procedure e le politiche aziendali. Si tratta certamente però di una procedura che può risultare complessa da un punto di vista concreto e ciò a causa delle differenze organizzative tra le imprese e della mancanza di dialogo tra le funzioni aziendali coinvolte. Difficoltà simili dovrebbero però essere superate in ragione dei benefici che l'integrazione offre. In tal modo migliorerebbe l'organizzazione dei controlli, creando sinergie e favorendo lo scambio di informazioni tra i dipartimenti aziendali³¹².

L'integrazione del TCF con il modello 231, infatti, consente di identificare con maggiore efficacia i rischi di frode fiscale. Allo stesso modo, l'integrazione con il modello 262 (funzionale a predisporre un sistema di controllo, in materia di informativa finanziaria, utile al CEO e al Dirigente Preposto, c.d. DP, ad attestare la coerenza e l'affidabilità delle informazioni di natura finanziaria e delle procedure contabili adottate in sede di bilancio, garantendo così la trasparenza al mercato)³¹³ permette una gestione più coerente dei rischi fiscali e dei controlli, soprattutto con riguardo al dato contabile, il che risulta fondamentale per un corretto adempimento degli obblighi tributari. Un ulteriore esempio è rappresentato dall'integrazione del TCF con l'*Authorized Economic Operator* (AEO), che consente una gestione unificata dei rischi fiscali legati a IVA e dogane, garantendo la conformità alle normative internazionali per le attività di *import/export*.

L'integrazione dei modelli non solo migliora la gestione del rischio fiscale, ma contribuisce anche a incrementare l'efficacia complessiva della *governance* aziendale. In considerazione dell'utilità derivante da un'architettura così congegnata, è fondamentale

La norma stabilisce inoltre che l'adeguatezza e l'effettiva applicazione di tali procedure devono essere certificate dal DP stesso attraverso una specifica attestazione. Questa include in una relazione allegata al bilancio d'esercizio o al bilancio consolidato. Tale attestazione comporta una responsabilità significativa, anche di natura penale, per il DP. Infatti, questa peculiare figura è inclusa tra i soggetti attivi nei reati di false comunicazioni sociali, artt. 2621 e 2622 c.c., e nel reato di ostacolo all'esercizio delle funzioni delle Autorità pubbliche di vigilanza, ex art. 2638 c.c.

Pansarella, M. (2007). La l. n. 262/2005 e il d.lgs. n. 231/2001: punti di contatto ed esigenze di coordinamento. *Rivista 231*, n.3, p.528.

³¹²Tommasini, A.; Pacelli, F. & Valenzi, G. I. (2024). Adempimento collaborativo alla ricerca di un nuovo equilibrio tra vantaggi e oneri per le aziende. *Corriere Tributario*, n.10, p. 799.

³¹³Quartino, L. & Bertone, S. (2025). La certificazione del *Tax Control Framework*: dubbi interpretativi e possibili soluzioni. *il Fisco*, n.3, p. 218.

Alemanno, L.; Barracco, F. & Anaclerio, M. (2016). Dirigente Preposto e *financial reporting* anche alla luce del nuovo reato di falso in bilancio. *Amministrazione & Finanza*, n. 5, p. 31.

Tommasini, A.; Pacelli, F. & Valenzi, G. I. (2024). Adempimento collaborativo alla ricerca di un nuovo equilibrio tra vantaggi e oneri per le aziende. *Corriere Tributario*, n.10, p. 799.

diffondere il più possibile delle *best practices* che definiscano una struttura ottimale per la *tax governance* dei gruppi di imprese³¹⁴.

Proprio le *best practices* hanno contribuito a individuare alcuni elementi essenziali per l'integrazione del TCF³¹⁵ nel contesto del sistema di controllo interno e di gestione dei rischi aziendali, il c.d. SCIGR.

Trattasi di un insieme strutturato di procedure e organizzazioni che permettono di identificare, misurare, gestire e monitorare i principali rischi aziendali, incluso il rischio fiscale. Tale sistema è uno dei pilastri fondamentali della *corporate governance*, come previsto dallo stesso Codice di *Corporate Governance*, la cui idoneità è valutata sulla base del modello di controllo di riferimento “*Internal Controls - Integrated Framework*” emesso dal *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (c.d. *COSO Report*).

L'adozione del TCF da parte di imprese dotate di SCIGR richiede una preliminare analisi volta ad individuare i punti di contatto, sia metodologici sia operativi, al fine di garantire una piena integrazione. La gestione del rischio fiscale, in tali contesti, deve essere armonizzata con il SCIGR, adottando misure sinergiche e strutture organizzative coerenti. Un esempio significativo riguarda il ruolo del Comitato Controllo e Rischi, che può assumere anche le funzioni di Comitato TCF, garantendo l'indipendenza del *Tax Risk Officer*, c.d. TRO. Ciò assume particolare rilievo qualora il TRO faccia parte della funzione fiscale o coincida con il responsabile di quest'ultima. Allo stesso tempo, assume particolare rilievo la funzione di *internal audit*, non solo per verificare il sistema di controllo interno in linea con le direttive del consiglio d'amministrazione, ma anche come terzo livello di controllo del TCF. Per terzo livello di controllo si intende il responsabile della valutazione periodica sull'adeguatezza del TCF.

Ulteriore aspetto fondamentale per l'integrazione del TCF è il coordinamento tra il TRO, il responsabile della *compliance* aziendale e l'*internal audit*. Per far sì che il coordinamento possa essere considerato efficace, deve essere garantito il coinvolgimento del TRO nei comitati in cui vengono prese decisioni strategiche su progetti e operazioni rilevanti. Inoltre, i flussi informativi relativi ai rischi aziendali devono essere estesi al

³¹⁴Tommasini, A.; Pacelli, F. & Valenzi, G. I. (2024). Adempimento collaborativo alla ricerca di un nuovo equilibrio tra vantaggi e oneri per le aziende. *Corriere Tributario*, n.10, p. 799.

³¹⁵La formulazione originaria dell'art. 4 del d.lgs. 128/2015, a differenza della sua più recente versione, non faceva alcun riferimento all'integrazione del TCF con gli altri sistemi di controllo interno.

TRO, consentendo l'aggiornamento e il monitoraggio continuo del TCF.

Caso diverso è quello delle aziende prive di un SCIGR, l'integrazione del TCF può avvenire prevedendo un coinvolgimento strutturato della funzione fiscale o del TRO nelle attività di *compliance*, come quelle previste dal d.lgs. n. 231/2001 o da regolamentazioni specifiche di settore (ad esempio quelle previste nel settore farmaceutico). In tali casi, si può adottare un modello semplificato di *governance* del TCF, che garantisca adeguati flussi informativi sulla gestione del rischio fiscale verso tutti i livelli aziendali, inclusi il consiglio d'amministrazione e il *top management*. Un approccio così impostato dovrebbe anche assicurare l'indipendenza delle funzioni di controllo, ricorrendo, se necessario, a soluzioni di *outsourcing* o *co-sourcing* per supportare il processo di governance fiscale³¹⁶.

Queste modalità di integrazione sono state recepite dalle recenti linee guida sul TCF dell'Agenzia dell'Entrate, al riguardo però vanno rilevate alcune perplessità.

Queste saranno affrontate nel corso di questa narrazione.

4.2 Certificazione e codice di condotta: *best practices*?

Sembra ora necessario spendere nuovamente qualche parola sulla scelta di introdurre con la riforma fiscale l'obbligo di certificazione del TCF e della redazione del codice di condotta.

Come spiegato nel secondo capitolo il processo di certificazione richiede un'analisi approfondita dell'efficacia e dell'adeguatezza del sistema di gestione del rischio fiscale, per far ciò è necessario che vengano svolte adeguate verifiche sulle procedure interne, sulla documentazione e i processi operativi. Saranno necessari *audit* interni, test specifici e un'analisi dei risultati per garantire che il sistema sia conforme alle normative e capace di evolversi in risposta alle differenti situazioni di criticità.

³¹⁶Barbiani, E. (2024). L'adempimento collaborativo a confronto con *le best practice* in ambito di *Tax Control Framework*. *Corriere Tributario*, n.3, p.232.

Una soluzione di tal tipo (per quanto controversa, poiché scoraggia i soggetti con meno disponibilità economica, come le PMI, ad aderire al regime) è certamente orientata ad un rafforzamento della *tax governance*, promuovendo un approccio integrato ai controlli interni e introducendo meccanismi di certificazione volti a migliorare la trasparenza e la gestione del rischio; e cioè quella che abbiamo definito come *compliance* integrata³¹⁷.

Per quanto riguarda invece il codice di condotta, abbiamo detto che questo è stato introdotto con il D.M. del 29 aprile 2024 e che il suo fine ultimo è quello di regolamentare in modo più trasparente e collaborativo il rapporto tra l'Agenzia delle Entrate e le imprese aderenti al regime di adempimento collaborativo.

L'idea di fondo è che grazie al codice sia possibile ridurre il rischio di contenziosi, migliorare la *tax compliance* e rendere maggiormente prevedibile il comportamento delle parti grazie ai doveri comportamentali e agli obblighi di *disclosure*. La scelta è quindi coerente con i principi in tema di *corporate governance* che, come abbiamo visto precedentemente, non è estranea all'adozione di codici etici interni; va da sé che un miglioramento della *corporate governance*, che dovrebbe ottenersi dall'adozione dei codici, si rifletta in un miglioramento della *tax governance*.

Tuttavia, la formulazione del codice di condotta si avvicina maggiormente a quella di una normativa primaria e non di un codice funzionale all'autoregolamentazione; ciò suscita perplessità.

Il codice, infatti, non mira semplicemente ad uniformare le pratiche aziendali o ad elevare il livello di *compliance*, ma anche ad evitare sovrapposizioni con normative e prassi già esistenti che rischiano di complicare ulteriormente gli obblighi per le imprese.

Attualmente il codice, nella sua corrente configurazione, oscilla tra un accordo di natura privatistica e un atto di natura pubblicistica, questa ambivalenza solleva dubbi sia sotto il profilo giuridico sia in termini di impegno concreto richiesto alle parti. Si potrebbe infatti pensare che il codice non sia uno strumento di dialogo e collaborazione (come dovrebbe essere), ma un ulteriore onere burocratico. Inoltre, sorgono interrogativi riguardo al contraddittorio e al diritto di dissenso del contribuente. Il codice, infatti, non si sofferma sull'effettività del contraddittorio nel caso, legittimo, in cui il contribuente esprima il proprio dissenso verso una posizione dell'Agenzia dell'Entrate.

³¹⁷Tommasini, A.; Pacelli, F. & Valenzi, G. I. (2024). Adempimento collaborativo alla ricerca di un nuovo equilibrio tra vantaggi e oneri per le aziende. *Corriere Tributario*, n.10, p. 799.

Urge qui muovere una critica alla totalità della disciplina dell'adempimento collaborativo, questa infatti non prevede un meccanismo specifico che potrebbe permettere all'Agenzia delle Entrate di "tornare sui propri passi" e rettificare una propria posizione, il che sarebbe stato auspicabile dato l'innegabile potenziamento del contraddittorio; questo però rischia di rimanere relegato ad obbligo procedurale e non a effettivo strumento di formazione di un'intesa.

Perché sia infatti perseguibile un adeguato sistema di *tax compliance* è necessario che le imprese siano messe nelle condizioni di realizzare un adeguato sistema di *good tax governance*, e ciò non è possibile nel momento in cui su queste gravano, concretamente o apparentemente solo obblighi. Sarebbe auspicabile anche in questo caso, come già detto nel capitolo precedente, l'introduzione di un soggetto terzo che si occupi di dirimere le divergenze, come un'autorità indipendente o un maggiore coinvolgimento del Garante del contribuente, che avrebbe potuto assumere un ruolo più incisivo attraverso pareri vincolanti³¹⁸.

A tutto ciò si aggiunga come la mancata osservanza delle disposizioni del codice comporta conseguenze significative, vale a dire l'esclusione dal regime e l'irrogazione di sanzioni, con inevitabili ripercussioni sulla reputazione aziendale. Tutto ciò considerando, sembrerebbe che il codice si ispiri ai modelli dei codici di condotta dei dipendenti pubblici, senza però raggiungere lo stesso risultato.

Per far sì che questo possa essere maggiormente funzionale al perseguimento della *good tax governance* sarebbe forse più utile strutturarlo come un Protocollo, funzionale a stabilire regole di ingaggio chiare e *best practices* tra le parti coinvolte. Ulteriore aspetto critico che si scontra con i principi di *good tax governance* è la sottoscrizione del codice stesso. Non appare infatti chiaro chi concretamente, all'interno dell'impresa, debba sottoscrivere il codice e cosa comporti tale sottoscrizione; il quadro si complica ulteriormente se si riflette sul fatto che il codice potrebbe introdurre obblighi aggiuntivi, occorre considerare quindi se il firmatario abbia o meno i poteri di rappresentanza necessari per vincolare l'impresa. Questo aspetto avrebbe potuto essere meglio definito, contribuendo a chiarire i ruoli e le responsabilità in ambito fiscale piuttosto che generarne incertezze.

In conclusione, va sottolineato come il codice dovrebbe rifarsi ai principi tipici di un

³¹⁸*Ibidem*.

codice di condotta, ovvero essere uno strumento operativo che semplifichi e velocizzi i rapporti, promuova il dialogo, la formazione e il confronto, e stabilisca linee guida per definire regole comportamentali sia per la parte pubblica che per i contribuenti³¹⁹.

4.3 *Il punto sulla certificazione del TCF.*

Abbiamo sì chiarito il rapporto fra la compliance integrata, la certificazione del TCF, il codice etico e le *best practices*, sembra però ora necessario soffermarsi nuovamente sulla tanto discussa certificazione dato che l'iter normativo sembrerebbe essere giunto ad un punto di arrivo, nonostante le molteplici perplessità rimaste in sospeso. Giova per tanto ricapitolare brevemente quella che è stata l'evoluzione nell'ultimo anno del nuovo meccanismo di certificazione.

Ab origine, la legge 9 agosto 2023, n. 111, vale a dire la legge delega per la riforma fiscale per il 2024, aveva concepito la certificazione del TCF come una facoltà per le imprese e non come un obbligo. *Ratio* di ciò stava nel consentire alle aziende di ottenere una validazione preventiva della solidità del loro TCF prima dell'avvio delle verifiche necessarie per l'accesso al regime da parte dell'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, il prodotto finale è stato differente, il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 221, ha optato per l'obbligatorietà della certificazione anziché la facoltà. Di conseguenza, la certificazione è ad oggi una condizione imprescindibile per accedere al regime di adempimento collaborativo.

La *ratio* della certificazione è bene o male rimasta la stessa, vale a dire accelerare il processo di ammissione al regime, delegando a un soggetto terzo, il certificatore, la valutazione dell'adeguatezza del TCF adottato dall'impresa.

Tale scelta è frutto dell'esigenza originatasi da uno dei problemi più critici del regime,

³¹⁹*Ibidem.*

vale a dire i tempi eccessivamente lunghi richiesti per completare *l'iter* di ammissione, dovuti, in gran parte, alla complessità delle verifiche istruttorie condotte dall'Agenzia delle Entrate. In ragione di ciò la certificazione del TCF assume la forma di un vero e proprio “visto di conformità”, che riduce significativamente il carico istruttorio per l'Agenzia, poiché questa viene esonerata dal compito di verificarne l'affidabilità.

Come previsto dallo stesso d.lgs.128/2015 come modificato dal d.lgs.30 dicembre 2023, n. 221, dopo un lungo periodo di elaborazione, sono stati pubblicati due decreti ministeriali per disciplinare le modalità di attuazione della certificazione del TCF.

Il primo, il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 12 novembre 2024, n. 212 (c.d. Decreto Certificazione), regola la certificazione del TCF per le società non ancora ammesse al Regime o che non avevano presentato domanda di adesione prima dell'entrata in vigore del Decreto Attuativo (d.lgs. 108/2024) e contiene disposizioni riguardanti la figura del certificatore³²⁰.

Il secondo, il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 21 novembre 2024 (c.d. Decreto Attestazione), disciplina le modalità di certificazione per le imprese già aderenti al Regime o che avevano presentato domanda di adesione entro la stessa data.

I due decreti hanno chiarito alcuni aspetti tecnici e normativi, nonostante ciò però, permangono diverse questioni irrisolte, in particolare di natura pratica. Tra queste si segnalano l'impatto della certificazione sul procedimento di accesso al regime, il contenuto della certificazione, sia in fase di ingresso sia durante gli aggiornamenti del TCF per le imprese già aderenti, e le specifiche modalità di certificazione nel caso di adesione al regime da parte di gruppi; inoltre, si pone il problema della certificazione del dato contabile³²¹.

Partiamo quindi con l'analizzare la disciplina del TCF nella fase di accesso al regime.

Il lungo *iter* che ha portato all'emanazione del Decreto Certificazione ha condizionato drasticamente le imprese intenzionate a presentare domanda di adesione al regime entro il 2024. Conseguentemente, a causa dei ritardi nell'emanazione dei vari decreti attuativi, i contribuenti che hanno inoltrato la richiesta per tale anno non avrebbero potuto ottenere

³²⁰Vedi capitolo II, par. 4.4.

³²¹Quartino, L. & Bertone, S. (2025). La certificazione del *Tax Control Framework*: dubbi interpretativi e possibili soluzioni. *il Fisco*, n.3, p. 218.

la certificazione in tempo, rendendo impossibile il rispetto di uno dei requisiti necessari per l'accesso.

Per ovviare a questa situazione, il c.d. Decreto Disciplina Transitoria, emanato il 6 dicembre 2024, ha istituito un regime transitorio che permette alle imprese di completare la certificazione del TCF entro il 31 dicembre 2025. Di conseguenza, la mancanza della certificazione non pregiudicherà l'ammissione al regime per l'anno fiscale 2024, dato che tale inadempienza non è imputabile all'impresa. Tuttavia, lo stesso decreto prevede che le attività istruttorie dell'Agenzia delle Entrate siano sospese fino al completamento della certificazione.

La scelta del legislatore si dimostra coerente con il nuovo ruolo attribuito al certificatore, a cui spetta la valutazione dell'adequatezza del TCF.

In questa prospettiva, il compito dell'Agenzia sarà limitato al controllo formale dei documenti relativi alla certificazione, senza necessità di entrare nel merito della validità del modello. Pertanto, in assenza della certificazione, *l'iter* istruttorio rimarrà sospeso.³²²

Ulteriore aspetto rilevante riguarda le “aree di miglioramento” individuate dall'Agenzia delle Entrate durante la verifica del TCF.

Tradizionalmente, infatti, al termine della fase istruttoria, l'Agenzia delle Entrate segnalava alle imprese eventuali miglioramenti da apportare al TCF, permettendo comunque però l'ammissione al regime, nel caso in cui le carenze rilevate non fossero significative. L'impresa era quindi tenuta a implementare le modifiche richieste e a documentarle nella relazione annuale destinata al consiglio d'amministrazione e all'Agenzia; ebbene, con l'introduzione della certificazione, questa responsabilità grava ora sul certificatore. Infatti, secondo quanto stabilito dal Decreto Certificazione, il certificatore deve segnalare nel documento di validazione eventuali carenze minori del TCF, specificando le azioni correttive necessarie per garantirne l'affidabilità. Tuttavia, il decreto nulla dice in merito a chi debba verificare l'effettiva attuazione di tali azioni. La logica suggerisce che tale controllo dovrebbe essere svolto in condivisione tra l'Agenzia delle Entrate e il certificatore. Quest'ultimo, avendo esaminato il TCF durante la fase di certificazione, sarebbe il soggetto più qualificato per valutare la concreta implementazione ed efficacia delle correzioni. È quindi probabile che il certificatore

³²²*Ibidem.*

continui a svolgere un ruolo anche nella fase immediatamente successiva alla certificazione iniziale, monitorando l'attuazione concreta delle misure correttive e fornendo un responso formale all'Agenzia delle Entrate per la relativa approvazione.

Sia chiaro, ciò non è in alcun modo previsto espressamente dalle norme, tuttavia, sembra ragionevole aspettarsi che il certificatore mantenga un coinvolgimento attivo, assicurando il costante miglioramento e l'adequatezza del TCF nel tempo e ciò sia in ragione della necessità del TCF di essere periodicamente aggiornato sia perché sottolinea l'importanza di una collaborazione strutturata tra i diversi attori coinvolti, al fine di garantire un processo di *compliance* efficace e trasparente³²³.

Come appena detto, il TCF necessita di aggiornamenti periodici, nello specifico la certificazione ha una durata di tre anni (a meno che non si verifichino mutamenti nella situazione di fatto che portino ad una necessità di aggiornamento del modello).

La mappatura dei rischi fiscali e dei presidi di controllo inclusi nel TCF deve infatti essere periodicamente rivista, tenendo conto delle novità normative, delle evoluzioni aziendali e delle modifiche ai processi rilevanti in mappatura. Questo aggiornamento, che può comportare cambiamenti significativi rispetto al modello originario, rende quindi necessaria una nuova certificazione.

Il contenuto della nuova certificazione varia a seconda del momento in cui viene richiesta. Durante la fase di accesso al regime, il certificatore valuta il c.d. “disegno” del TCF, cioè se il sistema di controllo sia impostato in modo adeguato rispetto agli standard normativi e se i presidi adottati possano mitigare efficacemente i rischi fiscali. Nei successivi aggiornamenti, invece, il certificatore si concentra direttamente sull'efficacia operativa del TCF, verificando che i controlli implementati abbiano funzionato correttamente e siano stati eseguiti come previsto.

Le imprese già ammesse al regime, o che avevano presentato domanda prima dell'entrata in vigore del Decreto Attuativo, sono esonerate dall'obbligo di certificare il c.d. “disegno” del TCF, poiché l'idoneità del sistema era già stata verificata dall'Agenzia delle Entrate durante l'*iter* di ammissione. Tuttavia, il Decreto Attuativo, come modificato dal Decreto Correttivo (d.lgs. 5 agosto 2024 n.108), richiede che tali imprese ottengano comunque un'attestazione da un professionista abilitato sull'efficacia operativa del TCF,

³²³*Ibidem.*

attraverso test volti a verificare la tempestività e correttezza dei controlli.

L'attestazione deve essere ottenuta entro due anni dall'entrata in vigore del Decreto e successivamente rinnovata con cadenza triennale in occasione degli aggiornamenti del TCF, come da disciplina ordinaria. Sebbene questa disposizione sembri adeguata in caso di processi aziendali invariati, sorgono però delle complicazioni qualora si verifichino cambiamenti significativi, come ad esempio nuove operazioni strategiche o riorganizzazioni aziendali che introducono processi fiscalmente rilevanti. In tali casi, le modifiche devono necessariamente riflettersi in modifiche del TCF per garantire un adeguato controllo. Secondo le disposizioni attuali, il contribuente in tale situazione sarebbe tenuto a certificare esclusivamente l'efficacia operativa del TCF, includendo i nuovi processi, senza che vi sia un obbligo esplicito di validare nuovamente il c.d. "disegno". Tuttavia, un approccio simile potrebbe generare incoerenze e portare delle problematiche, soprattutto quando i cambiamenti sono così rilevanti da incidere sulla struttura stessa del TCF e quindi sostanzialmente a "distaccarsi" dal c.d. "disegno" originario³²⁴.

Per avere un quadro più chiaro è necessario guardare nuovamente alla legge delega per la riforma fiscale per il 2024, questa mira a standardizzare le "matrice dei rischi e controlli", stabilendo uno standard minimo dei processi fiscalmente rilevanti e rischi.

Le imprese già ammesse al regime dovranno quindi verificare l'allineamento delle proprie matrici agli standard minimi previsti, operazione che potrebbe richiedere anche modifiche al c.d. "disegno" del TCF, sul tema la normativa attuale non prevede alcun obbligo di certificazione.

Per evitare incertezze e costi aggiuntivi, una possibile soluzione potrebbe essere l'introduzione di un'autocertificazione da parte delle imprese, che attesti la coerenza tra le nuove matrici e quelle già validate dall'Agenzia.

Giungere a un simile compromesso, limitando lo strumento, certamente utile, della certificazione, permetterebbe di evitare il ricorso a una nuova certificazione, comprendente anche il c.d. "disegno", riducendo tempi e costi per i contribuenti senza compromettere l'integrità del sistema di controllo³²⁵.

³²⁴ *Ibidem*.

³²⁵ *Ibidem*.

Cerchiamo ora di capire il compito in concreto svolto dal certificatore.

Per poter accedere al regime, il certificatore, come detto, è chiamato a validare il “disegno” del TCF, attestandone l’adeguatezza per garantire una gestione consapevole e affidabile della variabile fiscale da parte dell’impresa. Tale validazione si articola in due fasi distinte di verifica.

La prima riguarda il cosiddetto *company level assessment*, ossia l’esame generale dei processi di controllo legati ai rischi fiscali.

In questa fase, il certificatore verifica che le regole, le procedure e le strutture organizzative definite nel TCF assicurino un’efficiente gestione del processo di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

La seconda, nota come *activity level assessment*, ha ad oggetto i singoli rischi fiscali inclusi nella mappa dei rischi. Nel corso di tale fase, il certificatore verifica che i controlli specifici posti in essere dall’impresa siano adeguati ed efficaci per mitigare tali rischi. Elemento critico emerge dal fatto che il certificatore deve anche verificare la conformità del sistema di controllo ai principi contabili adottati dall’impresa. La normativa prevede infatti che il TCF sia integrato in modo da mappare i rischi fiscali derivanti dall’applicazione di tali principi contabili; tuttavia, non è del tutto chiaro in che modo questa integrazione debba essere realizzata in concreto né quale debba essere l’oggetto effettivo della verifica del certificatore. Secondo indicazioni emerse tra gli operatori professionali, il certificatore potrebbe essere chiamato a verificare che il TCF sia integrato con un sistema di controllo in materia di informativa finanziaria, come il citato modello di controllo previsto dalla legge n. 262/2005, c.d. modello 262³²⁶. Inoltre, la mappa dei rischi fiscali dovrebbe includere presidi specifici volti a garantire la solidità del dato contabile su cui si basa l’obbligazione tributaria. Condividere questa interpretazione significa affermare che l’integrazione del TCF con il Modello 262 potrebbe configurarsi non come una possibilità, ma come un obbligo per le imprese. Conseguentemente, il certificatore sarebbe tenuto ad attestare tale integrazione, il che vorrebbe dire aumentare le incombenze su tale nuova figura professionale.

Il fatto che l’integrazione possa essere considerata come obbligatoria e non come facoltativa genera delle criticità, soprattutto in relazione al contenuto della certificazione

³²⁶Vedi paragrafo 4.1

e agli effetti sull'accesso al regime. Sebbene l'integrazione con il modello 262 possa rafforzare (come spiegato in precedenza) la *governance* aziendale, essa rischia di restringere irragionevolmente l'accesso al regime alle sole imprese che hanno adottato o intendono adottare questo modello, contraddicendo lo spirito inclusivo della riforma fiscale, il cui obiettivo era, come più volte sottolineato, estendere il regime a un numero sempre maggiore di contribuenti.

Va tuttavia considerato che il modello 262 è obbligatorio solo per le società quotate, conseguentemente l'obbligo di integrazione dovrebbe limitarsi a queste ultime o alle aziende non quotate che abbiano scelto volontariamente di adottarlo, ciò sempre nel caso in cui si propenda per l'interpretazione che considera obbligatoria l'integrazione.

Un'interpretazione che invece propende per la facoltatività dell'integrazione o per un'integrazione non strettamente legata all'obbligo di assunzione *tout court* di dati modelli di gestione ma magari solo per i principi di cui essi sono portatori, gioverebbe soprattutto alle imprese prive del modello 262, e quindi, generalmente, di più ridotte dimensioni. Queste potrebbero adottare soluzioni più flessibili, ad esempio, si potrebbe consentire che l'integrazione sia soddisfatta includendo nel TCF i principali rischi contabili e i relativi presidi di controllo. Un'altra opzione potrebbe essere l'introduzione di un periodo transitorio, durante il quale le imprese non dotate del modello 262 possano implementare un sistema di controllo contabile e fiscale meno complesso ma comunque idoneo, da integrare con il TCF.

In un caso del genere, il certificatore dovrebbe verificare esclusivamente che i rischi contabili siano adeguatamente rappresentati nella mappa dei rischi o che il sistema alternativo adottato sia sufficiente a presidiare il dato contabile e i rischi fiscali correlati. Un approccio simile consentirebbe di bilanciare le esigenze di rigore della normativa con la necessità di non gravare eccessivamente sulle imprese, ampliando così la platea dei contribuenti che possono accedere al regime, il che non farebbe altro se non aumentare, come più volte sottolineato, la *tax compliance*³²⁷.

In tale contesto, vanno mosse delle considerazioni sui gruppi d'imprese.

Si ricorda che, le imprese facenti parte di un gruppo possono accedere al regime, pur non possedendo i requisiti dimensionali, qualora almeno uno dei soggetti facente parte del

³²⁷*Ibidem*.

gruppo raggiunga le soglie dimensionali previste dalla legge, a condizione che il gruppo adotti un TCF gestito in modo unitario. L'effetto di questa disposizione porta, come già illustrato, a un incentivo significativo per i gruppi, permettendo di gestire in via preventiva i rischi fiscali di tutti i membri dello stesso residenti in Italia, migliorando la certezza e la prevedibilità della variabile fiscale complessiva del gruppo.

Con riguardo specifico alla certificazione, il certificatore deve verificare l'adeguatezza del TCF di gruppo, assicurandosi che il modello integrato soddisfi i requisiti previsti dalla legge e garantisca una gestione affidabile dei rischi fiscali. Perché ciò sia possibile, è richiesta una doppia certificazione: una prima per la società che esercita attività di direzione e coordinamento sul TCF e una seconda per le altre società del gruppo che intendono aderire al regime. La prima certificazione attesta che i principi, le metodologie e i processi del TCF adottato a livello di gruppo siano applicati a tutte le società soggette a direzione e coordinamento, verificando che tale società svolga effettivamente l'attività di direzione e coordinamento a beneficio delle consociate. Tuttavia, al riguardo, sorgono dubbi interpretativi, in quanto non è chiaro se il concetto di "direzione e coordinamento" debba essere inteso in senso civilistico (art. 2497 c.c.) o limitato alla gestione del TCF.

Al riguardo, nella circolare del 16 settembre 2016, n. 38/E, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che le *"funzioni di indirizzo in relazione al sistema del controllo del rischio fiscale"* si concretizzano in una *"relazione organizzativa"* che conferisce a un soggetto il potere di emanare direttive sulle linee guida del sistema di controllo interno. Tale soggetto deve anche verificare che il sistema sia coerente con gli indirizzi strategici e la propensione al rischio dell'impresa, coordinandone l'attuazione³²⁸.

È opportuno notare che i concetti di "funzioni di indirizzo" e "attività di direzione e coordinamento" non siano perfettamente sovrapponibili, certamente non mancano evidenti punti di contatto che potrebbero essere sfruttati per chiarire meglio il ruolo di direzione e coordinamento nell'ambito del TCF; in particolare, una questione delicata riguarda il caso in cui tra i soggetti membri del gruppo che presentano istanza di ammissione al regime non vi sia alcuno che eserciti concretamente un'attività di direzione e coordinamento sul TCF di gruppo. In un'ipotesi simile, è necessario chiarire se effettivamente i principi, le metodologie, le caratteristiche operative, i ruoli e le

³²⁸*Ibidem.*

responsabilità relativi all'adozione, al mantenimento e al funzionamento del TCF siano applicati uniformemente a tutti i membri del gruppo che intendono aderire al regime.

Una prima soluzione potrebbe portare a ritenere necessario che ciascun membro del gruppo debba fornire l'attestazione, ciò, però, risulterebbe eccessivamente oneroso rispetto all'obiettivo della Prima Certificazione. Una soluzione più pratica potrebbe invece consistere nell'individuazione di una sola società del gruppo, preferibilmente la capogruppo, incaricata di attestare, nella propria certificazione, l'unitarietà e l'integrazione del TCF a livello di gruppo. Ciò permetterebbe di semplificare il processo di certificazione, mantenendo al contempo un adeguato livello di garanzia sulla coerenza e l'efficacia del sistema di controllo dei rischi fiscali all'interno del gruppo.

La seconda certificazione riguarda le altre società del gruppo ed è funzionale a verificare che il loro sistema di gestione dei rischi fiscali sia effettivamente integrato con quello della società che esercita direzione e coordinamento sul TCF, inoltre, deve essere effettuata un'apposita mappatura dei rischi. Il certificatore deve attestare che l'organo di *governance* della società e delle consociate abbia formalmente recepito la strategia fiscale di gruppo e che i controlli descritti nel c.d. *tax compliance model* di gruppo siano effettivamente applicati.

Il Decreto Certificazione disciplina anche scenari particolari, come il caso di membri del gruppo che intendono aderire al regime dopo che la società madre ha già ottenuto la certificazione, o di gruppi in cui la società madre è stata ammessa prima dell'obbligo di certificazione. In simili casi, le società subentranti sono tenute esclusivamente ad ottenere la sola seconda certificazione, semplificando così il processo di adesione.

In conclusione, possiamo affermare che i benefici della certificazione sono innegabili, permangono però delle criticità. L'obbligatorietà della stessa rappresenta un onere gestionale ed economico, in particolare quelle imprese già ammesse al regime che devono allinearsi agli standard del gruppo. Per mitigare queste difficoltà, potrebbe essere utile introdurre un periodo transitorio, il che non sarebbe una novità, durante il quale la certificazione sia facoltativa, garantendo così un accesso agevolato alle imprese che scelgano di certificarsi fin dall'inizio.

In sintesi, la certificazione del TCF può semplificare la procedura di accesso al regime e ridurre gli oneri di controllo per l'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, per evitare che diventi

un freno, sarebbe necessario un approccio flessibile, che bilanci l'esigenza di rigore normativo con la sostenibilità economica per le imprese³²⁹.

Avendo ora un quadro chiaro sia del concetto di integrazione sia della certificazione, è giunto il momento di affrontare il tema quantomai attuale delle nuove linee guida per la redazione del documento che disciplina il sistema di rilevazione misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, il c.d. *Tax Compliance Model* (TCM), e per la certificazione del sistema.

4.4 Tax Control Framework: le linee guida per la redazione del documento che disciplina il sistema di rilevazione misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, il c.d. Tax Compliance Model (TCM), e per la certificazione del sistema.

Con il recente provvedimento 5320/2025, l'Agenzia delle Entrate ha approvato le nuove linee guida per la redazione del documento regolante il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, il *tax compliance model*, c.d. TCM. Oltre a ciò, l'Agenzia ha anche pubblicato le linee guida per la *policy* sulla gestione del c.d. rischio interpretativo, la nota sulla metodologia per i controlli sul *Company level*, le linee guida per la mappatura del rischio fiscale nel settore industriale e un modello, in formato pdf., della mappa dei rischi.

Il provvedimento dell'agenzia è stato emanato in attuazione dell'articolo 4 comma 1-*quater* del decreto correttivo (d.lgs. 5 agosto 2024, n.108) per permettere il passaggio dal precedente c. d. "modello aperto" al c. d. "modello certificato"³³⁰.

Le linee guida per la redazione del *Tax Compliance Model* (TCM) stabiliscono i requisiti minimi necessari per predisporre un sistema di gestione del rischio fiscale certificato,

³²⁹*Ibidem*.

³³⁰Redazione Fisco e Tasse (13/01/2025). Tax control Framework: linee guida ADE, in FISCO e TASSE, URL: https://www.fiscoetasse.com/new-rassegna-stampa/1589-tax-control-framework-linee-guida-ade.html?_gl=1*vm79l6*_up*MQ..*_ga*MjEzOTMyMzc5NS4xNzM3MDMyMzAw*_ga_EE64P4Z01K*MTczNzAzMjI5OS4xLjEuMTczNzAzMjgwMC4wLjAuMA.

sottolineando l'importanza di adattare tale sistema alle specificità della realtà aziendale di riferimento. C'è però un'eccezione, i soggetti già ammessi al regime di adempimento collaborativo o che abbiano presentato domanda prima del 18 gennaio 2024 non sono obbligati a seguire le nuove linee guida, è però consigliabile che siano comunque utilizzate come uno strumento utile per migliorare il proprio TCF³³¹.

Permettere ai contribuenti già aderenti di recepire in un momento successivo, e in un modo totalmente discrezionale, il contenuto delle linee guida è una manifestazione di come queste siano delle vere e proprie *best practices*, caratterizzate non dall'obbligatorietà ma dalla propensione al miglioramento dell'attività di *governance* di un'impresa.

Le linee guida si pongono l'obiettivo di standardizzare le regole di compilazione e progettazione del TCF, ciò è possibile proprio tramite l'utilizzo di un modello di riferimento, il TCM per l'appunto. Questo recepisce i c.d. COSO *Framework*, delineato nel citato c.d. COSO *Report*; l'obiettivo è quello di rispettare i principi internazionalmente riconosciuti da questo delineati, e cioè creare un modello certificato orientato verso un TCF integrato, nel rispetto del principio di proporzionalità³³².

4.4.1 I c.d. building blocks

Con le linee guida l'Agenzia ha confermato le quattro aree principali di funzionamento del TCF: l'ambiente di controllo, la *governance* del sistema di controllo, il processo di valutazione del rischio fiscale (*tax risk assessment*) e i meccanismi di aggiornamento e autoapprendimento.

³³¹Miele, L. (2025). Sistemi di controllo sull'informativa finanziaria contabile da integrare nel TCF. EUTEKNE!NFO. Tratto da: https://www.eutekne.info/Sezioni/Art_1038962_sistemi_di_controllo_sull_informativa_finanziaria_contabile_da.aspx.

³³²Peta, M. (2025). Adempimento collaborativo: linee guida AdE TCM. FISCO E TASSE. URL: https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/16501-adempimento-collaborativo-linee-guida-ade-tcm.html?_gl=1*vm7916*_up*MQ..*_ga*MjEzOTMyMzc5NS4xNzM3MDMyMzAw*_ga_EE64P4Z01K*MTczNzAzMjI5OS4xLjEuMTczNzAzMjgwMC4wLjAuMA.

Per ambiente di controllo si intende il *corpus* normativo interno dell'impresa, costituito dai principi regolatori e fondanti del TCF e la strategia fiscale.

Per *governance* del sistema di controllo si intende una chiara definizione dei ruoli e delle responsabilità dei vari soggetti responsabili della gestione (*accountability*), in particolar modo della variabile, in applicazione del modello di governance c.d. a "tre linee di controllo".

Il processo di *tax risk assessment* consiste nell'identificazione, misurazione e gestione dei rischi fiscali, intesi sia come rischi di adempimento che come rischi interpretativi; anche in questo caso il TCF deve dar conto del *corpus* normativo interno.

In ultimo, il meccanismo di aggiornamento e autoapprendimento (detto anche monitoraggio) consiste nello svolgere costanti attività di verifica e valutazioni, anche a mezzo di *stress test*, funzionali a determinare l'efficacia e l'effettività del TCF stesso³³³.

Un'architettura così definita del TCM non è frutto di scelte arbitrarie dell'Agenzia delle Entrate, nella redazione delle linee guida questa ha infatti recepito il contenuto dei vari report dell'OCSE, le quattro aree principali di funzionamento del TCF sopra descritte sono infatti note come *building blocks* e sono individuate dall'OCSE nelle *Guidelines* del 2016 e nel report del 2013 *Co-operative compliance: A framework*.

È necessario ora focalizzarsi su quello che è forse il pilastro più importante e cioè il *tax risk assessment*.

Si tratta, come detto, di un processo funzionale ad identificare e a valutare tutte le situazioni di fatto, ordinarie o straordinarie, e tutti i comportamenti che verificandosi o meno possono incidere, in tutto o in parte, sull'obiettivo di minimizzare il rischio fiscale. Lo strumento con cui il *risk assessment* viene messo in pratica è la mappatura dei rischi, questa deve, in aggiunta provvedere non solo all'identificazione dei rischi ma anche all'individuazione eventuali attività funzionali a migliorare il processo di gestione, tali attività devono riguardare principalmente i controlli, la *governance* e le procedure di gestione e l'impianto normativo interno. Il *tax risk assessment* è quindi funzionale ad individuare tutte quelle aree in cui può manifestarsi il rischio fiscale, conseguentemente

³³³Peta, M. (2025). Adempimento collaborativo: linee guida AdE TCM. FISCO E TASSE. URL: https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/16501-adempimento-collaborativo-linee-guida-ade-tcm.html?_gl=1*vm79l6*_up*MQ..*_ga*MjEzOTMyMzc5NS4xNzM3MDMyMzAw*_ga_EE64P4Z01K*MTczNzAzMjI5OS4xLjEuMTczNzAzMjgwMC4wLjAuMA.

Bencistà, G. & Nannini Leoni, F. (2024). Estensione alle PMI del Tax Control Framework: nuovo orizzonte nella gestione del rischio fiscale? , *Corriere Tributario*, n. 8-9, p. 753.

questo deve essere “intercettato e gestito”³³⁴.

I rischi fiscali sono quindi classificabili in due macroaree: i rischi fiscali di adempimento (questi comprendono i rischi di *compliance* e i rischi di *business*) e i rischi interpretativi. I primi devono essere ricompresi nella mappa dei rischi e consistono in tutti quei rischi connessi ad un non corretto adempimento degli obblighi tributari. Riguardano sia il rischio di non adottare comportamento conformi al dettato normativo, sia rischi di natura operativa legati ai vari processi di *business* dell’impresa, ad esempio il rischio di non rispettare tutti i passaggi operativi funzionali a garantire una corretta rilevazione dei dati validi ai fini fiscali. È, ad esempio, il caso di un errata raccolta dati ai fini della compilazione di una dichiarazione o effettuazione di un versamento d’imposta o ancora ai fini di una comunicazione all’Amministrazione finanziaria.

I rischi interpretativi invece sono tutti quei rischi attinenti all’applicazione delle disposizioni fiscali, consistono in incertezze ermeneutiche riguardanti le varie sfumature della norma fiscale. Parliamo quindi di dubbi riguardanti la fattispecie astratta, dubbi riguardanti i presupposti applicativi di una norma, dubbi riguardanti la qualificazione di fattispecie concrete, ecc...

Tale peculiare tipologia di rischio non è ricompresa nella mappatura, bensì è gestita con un’apposita procedura, la c.d. “*Policy di gestione del Rischio interpretativo*”.

Questa è funzionale all’individuazione dei rischi interpretativi, con particolare riguardo a quelli risultanti dallo svolgimento di attività classificate come non ordinarie e quindi che esulano dai tipici processi di gestione dell’impresa, su cui non dovrebbero sorgere dubbi interpretativi, essendo i rischi afferenti all’ordinaria gestione ricompresi nella mappatura dei rischi. La c.d. “*Policy di gestione del Rischio interpretativo*” è funzionale a prevenire anche tutta quella serie di rischi connessi all’evoluzione normativa³³⁵.

4.4.2 L’integrazione

³³⁴Peta, M. (2025). Adempimento collaborativo: linee guida AdE TCM. FISCO E TASSE. URL: https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/16501-adempimento-collaborativo-linee-guida-ade-tcm.html?_gl=1*vm79l6*_up*MQ..*_ga*MjEzOTMyMzc5NS4xNzM3MDMyMzAw*_ga_EE64P4Z01K*MTczNzAzMjI5OS4xLjEuMTczNzAzMjgwMC4wLjAuMA.

³³⁵*Ibidem*.

Le linee guida dell'Agenzia delle Entrate pongono poi l'accento sull'importanza dell'integrazione del TCF con le altre funzioni di controllo aziendale, affinché tutti i dipartimenti coinvolti nella mitigazione dei rischi collaborino in modo efficace anche nella gestione dei rischi fiscali e dei loro effetti.

Al riguardo si sottolinea come le linee guida abbiano optato per la scelta di rendere obbligatorio il sistema di controllo integrato, comprensivo, quindi, della mappatura dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili applicati dall'impresa.

L'integrazione richiede, quindi, l'inserimento nel TCF di specifici presidi in materia di informativa finanziaria-contabile. Il requisito può considerarsi soddisfatto per le imprese che già adottano o adotteranno sistemi di controllo come il citato modello 262 o il Sarbanes-Oxley Act statunitense (c.d. modello Sox). Fortunatamente però l'Agenzia, probabilmente conscia delle problematiche che avrebbe portato un'obbligatorietà *tout court* dell'integrazione, ha previsto delle deroghe; infatti, le imprese che non dispongono di tali modelli hanno la possibilità di valutare soluzioni alternative, caso per caso, in base alle specifiche esigenze aziendali, per garantire comunque un'adeguata mappatura e gestione dei rischi contabili.

Attenzione, ciò non vuol dire che il TCF non deve tener conto dei principi contabili e degli altri sistemi di gestione del rischio, ma semplicemente che l'impresa non gravata dall'obbligo non dovrà rispettare i requisiti stringenti previsti da modelli di gestione differenti. Questa diversificazione è coerente con il rispetto del principio di proporzionalità delineato dal COSO *Framework*³³⁶.

Nel concreto la gestione e mitigazione dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili può essere realizzata attraverso l'adozione di modelli strutturati come il modello 262 o il

³³⁶Quartino, L. & Bertone, S. (2025). La certificazione del Tax Control Framework: dubbi interpretativi e possibili soluzioni. *il Fisco*, n.3, p. 218.

Miele, L. (2025). Sistemi di controllo sull'informativa finanziaria contabile da integrare nel TCF. EUTEKNE!NFO. Tratto da: https://www.eutekne.info/Sezioni/Art_1038962_sistemi_di_controllo_sull_informativa_finanziaria_contabile_da.aspx.

Peta, M. (2025). Adempimento collaborativo: linee guida AdE TCM. FISCO E TASSE. URL: https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/16501-adempimento-collaborativo-linee-guida-ade-tcm.html?_gl=1*vm79l6*_up*MQ..*_ga*MjEzOTMyMzc5NS4xNzM3MDMyMzAw*_ga_EE64P4Z01K*MTczNzAzMjI5OS4xLjEuMTczNzAzMjgwMC4wLjAuMA.

modello Sox, oppure tramite specifici presidi contabili integrati nel TCF; questi, quindi, dovrebbero includere controlli relativi ai principali processi operativi e rischi finanziari, da evidenziare nella Mappa dei Rischi Fiscali di Adempimento, c.d. RCM.

A livello contenutistico, il TCM deve essere illustrare le modalità di interazione tra il TCF e gli altri sistemi di controllo adottati dall'impresa, che sia il modello 231 o 262 o Sox, oppure descrivere le iniziative adottate per dotare l'impresa di specifici presidi contabili. È inoltre fondamentale indicare le modalità con cui avviene l'integrazione e le figure aziendali coinvolte nei controlli, come i responsabili della funzione fiscale, la funzione di *compliance*, il Dirigente Preposto, c. d. DP, ai sensi della l. 262/2005 e l'organismo di vigilanza previsto dal modello 231.

Per far sì che i documenti relativi ai vari sistemi di controllo siano facilmente consultabili, è necessario che questi siano allegati al TCM, in tal modo viene garantita sia la tracciabilità della documentazione che la trasparenza.

Inoltre, le linee guida devono essere utilizzate come canone di paragone e standard valutativo per il controllo *ab origine* del certificatore, che, come detto nel paragrafo precedente, dovrà tener conto non solo del TCF ma anche degli altri sistemi integrati³³⁷.

5. Il rapporto fra *tax avoidance*, *tax planning*, e *tax compliance*

In considerazione dei temi trattati nel presente capitolo, giova concludere il quadro spendendo qualche parola sul come il tema principale di questo elaborato, vale a dire la *tax compliance*, si rapporti con le pratiche di elusione fiscale e pianificazione fiscale. L'obiettivo è quindi quello di capire se queste pratiche possono coesistere con il concetto di *tax compliance*.

³³⁷Miele, L. (2025). Sistemi di controllo sull'informativa finanziaria contabile da integrare nel TCF. EUTEKNE!NFO. Tratto da: https://www.eutekne.info/Sezioni/Art_1038962_sistemi_di_controllo_sull_informativa_finanziaria_contabile_da.aspx.

Iniziamo la nostra analisi affrontando il tema della *tax avoidance*, trattasi di un fenomeno che si situa al limite tra la legalità e l'illecito, consistendo nell'uso legittimo ma strategico delle norme fiscali per ridurre al minimo il carico fiscale. Questa, differentemente della *tax evasion*, che costituisce una violazione diretta delle leggi fiscali attraverso omissioni, falsificazioni o altre pratiche fraudolente, sfrutta lacune, incoerenze o incentivi presenti nella legislazione tributaria. Il confine tra queste due pratiche può, pertanto, risultare sottile, specialmente in presenza di strategie di *tax planning* che, pur essendo lecite, possono divenire altamente controverse quando considerate “aggressive”³³⁸.

Ma cos'è la pianificazione fiscale, altrimenti denominata, come detto, *tax planning*? Questa si configura come un elemento strategico cruciale per le imprese, rappresentando un insieme complesso di decisioni e scelte organizzative fiscali finalizzate a ridurre legittimamente il carico fiscale complessivo, collocandosi quindi nel macro-concetto di legittimo risparmio d'imposta.

L'obiettivo principale è ottimizzare la gestione delle risorse finanziarie, limitando i costi transazionali e i rischi legati a contestazioni fiscali che potrebbero portare a provvedimenti accertativi o sanzionatori, con particolare riguardo a quelle operazioni c.d. *crossborder*. In particolare, nell'ambito della pianificazione fiscale internazionale, queste pratiche si pongono l'obiettivo di armonizzare variabili fiscali e flussi finanziari per creare valore per gli azionisti, attraverso lo studio dei sistemi fiscali e legislativi dei Paesi in cui il gruppo opera e pianificando di conseguenza strategie che massimizzino l'utile netto consolidato.

La pianificazione si basa su un processo articolato di analisi delle normative fiscali dello Stato in cui ha sede la società madre e in una fase di studio delle peculiarità dei Paesi esteri in cui il gruppo è attivo o intende investire. Tali analisi sono funzionali a garantire il massimo beneficio fiscale globale, attraverso strategie come l'allocazione ottimale delle fonti di reddito, la localizzazione delle società in Paesi fiscalmente favorevoli e la

³³⁸Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

Chyz, J. A., Gal-Or, R., Naiker, V., & Sharma, D. S. (2021). *The Association between Auditor Provided Tax Planning and Tax Compliance Services and Tax Avoidance and Tax Risk. The Journal of the American Taxation Association: A Publication of the Tax Section of the American Accounting Association.*, vol. 43, n. 2, p. 7-36.

Rudyanto, A. (2025). *Does tax disclosure in global reporting initiative (GRI)-based sustainability reporting mitigate aggressive tax avoidance? evidence from a developing country. Journal of Global Responsibility*, vol. 16, n. 1, p. 37-51.

razionalizzazione dei flussi monetari intra-gruppo. Di primaria importanza è l'eliminazione delle doppie imposizioni, fenomeno che sorge dalla sovrapposizione dei presupposti impositivi in due o più Stati³³⁹.

Tradizionalmente, la pianificazione fiscale è stata considerata una pratica legittima, poiché considerata come legittimo risparmio d'imposta³⁴⁰. Tuttavia, con l'evoluzione di tecniche sempre più sofisticate, si è assistito all'emergere di strutture di pianificazione fiscale aggressiva, c.d. *aggressive tax planning*; queste sono caratterizzate dalla riduzione del carico fiscale attraverso operazioni formalmente legali, ma che si pongono in contrasto con gli scopi delle normative fiscali. Una delle pratiche più tipiche di *aggressive tax planning* consiste nel trasferimento degli utili imponibili verso giurisdizioni con regimi fiscali privilegiati, causando distorsioni nella determinazione del reddito imponibile delle imprese multinazionali.

Il ricorso a schemi di *aggressive tax planning* solleva preoccupazioni da parte delle autorità fiscali, poiché è causa del fenomeno di erosione della base imponibile. Per affrontare questa sfida, l'OCSE ha istituito l'*Aggressive Tax Planning Steering Group*, un sub-gruppo del *Working Party* n. 10, che si occupa di scambio di informazioni e *tax compliance*, in tale ottica, il progetto dell'OCSE più significativo è senza dubbio il progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), focalizzato sul contrasto ai fenomeni di erosione della base imponibile attraverso il trasferimento dei profitti. Allo stesso modo si è mosso l'Unione Europea, emanando direttive volte al contrasto di tali pratiche, al riguardo si ricordano: la Direttiva 2016/1164 (ATAD 1), la Direttiva 2017/952 (ATAD 2),

³³⁹Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

³⁴⁰La suprema Corte di Cassazione si è più volte espressa sul tema, cfr. *ex multis*: Cass. civ., Sez. V, 28/03/2024, n. 8474. Secondo la Corte non costituisce elusione fiscale, né integra la fattispecie dell'abuso del diritto, la scelta del contribuente di adottare, tra più operazioni volte a conseguire una finalità economica, quella che gli garantisce il trattamento fiscalmente meno oneroso, purché tale scelta non si traduca in un risparmio d'imposta illecito. Sostanzialmente l'abuso si manifesta quando un'operazione economica ha come elemento predominante lo scopo di eludere il fisco. Il divieto di tali operazioni non si applica se esse possono essere spiegate con motivazioni economiche sostanziali diverse dal mero intento di conseguire un risparmio d'imposta non consentito. In tal caso, spetta all'Amministrazione finanziaria provare sia il disegno elusivo che le modalità di manipolazione degli schemi negoziali, mentre il contribuente deve dimostrare le giustificazioni economiche alla base dell'operazione, diverse dal semplice risparmio d'imposta.

Massima della sentenza cit.: “*In materia tributaria l'accertamento della condotta abusiva presuppone un'attenta valutazione delle ragioni alla base delle operazioni negoziali poste in essere, per cui non assume ad elusione fiscale la particolare scelta del contribuente, tra più operazioni volte ad assicurargli una finalità economica, di quella che gli garantisce il trattamento fiscalmente meno oneroso, purché questo non culmini in un risparmio d'imposta illecito.*”

la Direttiva 2018/822 (DAC 6), la Direttiva 2022/2523. Inoltre, la Commissione Europea ha pubblicato linee guida operative per contrastare la frode fiscale, l'evasione, le pratiche di *aggressive tax planning* e l'utilizzo di paradisi fiscali, al riguardo si ricorda la Raccomandazione 2012/772.

L'obiettivo condiviso da organismi internazionali e governi è quello di assicurare che le imprese multinazionali paghino il c.d. "*fair share of taxes*" nei Paesi in cui operano. A tal proposito, parte della dottrina internazionale ha proposto un approccio multilaterale che prevede la definizione di una base imponibile unitaria per ciascun soggetto multinazionale, da ripartire tra gli Stati interessati. Tale modello, oltre a ridurre i problemi legati al *transfer pricing*, faciliterebbe l'utilizzo delle perdite fiscali all'interno del gruppo multinazionale, superando le limitazioni imposte dalle normative nazionali.

Per raggiungere tali obiettivi, è fondamentale un rafforzamento della cooperazione tra Stati, sia a livello sovranazionale sia domestico, in un'ottica coordinata di lotta all'evasione e all'elusione fiscale.

La gestione della variabile fiscale deve dunque essere integrata in strategie globali che bilancino esigenze operative e il rispetto delle normative fiscali, è proprio in tale ottica, come vedremo che si collocano i meccanismi di *tax compliance*³⁴¹.

Il rapporto che intercorre tra *tax planning* e *tax compliance* è complesso. La *tax compliance* richiede alle imprese di rispettare non solo le norme fiscali applicabili, ma anche di adottare un approccio trasparente e collaborativo con le autorità fiscali basato sulla *disclosure*. Tenendo ciò presente, possiamo affermare che il *tax planning* ordinario può essere compatibile con la *tax compliance*, contrariamente invece, l'*aggressive tax planning* può minare questo equilibrio, poiché spesso si basa su interpretazioni ambigue delle norme o su un utilizzo improprio delle stesse. Ad esempio, l'uso del *transfer pricing* per spostare profitti tra affiliate in diverse giurisdizioni può essere considerato parte di un legittimo piano fiscale, ma diventa un meccanismo elusivo quando tali operazioni sono prive di reale sostanza economica.

Uno strumento funzionale a contrastare l'*aggressive tax planning* e che al contempo risponde ad esigenze di *compliance* è il *Country-by-Country Reporting* (CbCR),

³⁴¹Valente, P.; Rizzardi, R.; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

introdotto come parte del progetto BEPS dell'OCSE.

Il CbCR obbliga le multinazionali a fornire rapporti dettagliati sui loro profitti, imposte pagate e attività economiche in ciascun Paese in cui operano, al fine di garantire maggiore trasparenza e contrastare l'evasione e l'elusione fiscale.

L'esempio del *Country-by-Country Reporting* mostra come la *tax compliance* possa rappresentare una risposta regolatoria all'*aggressive tax planning*, costringendo le imprese a rivelare informazioni e comportamenti che altrimenti potrebbero essere celati attraverso pratiche elusive.

Le implicazioni etiche e reputazionali dell'*aggressive tax planning* giocano un ruolo fondamentale nel rapporto tra imprese e autorità fiscali. Le imprese che perseguono strategie di pianificazione fiscale aggressive spesso affrontano, e soprattutto accettano, il rischio reputazionale, poiché tali pratiche possono essere percepite come contrarie ai principi di responsabilità sociale d'impresa. In questo contesto, la *tax compliance* si pone come una soluzione per garantire che le imprese rispettino non solo le norme fiscali, ma anche le aspettative etiche della società; l'adozione di modelli come TCF consente alle imprese di integrare la gestione del rischio fiscale nei loro sistemi di *governance*, dimostrando così un impegno concreto verso la trasparenza e la *compliance*.

In conclusione, mentre il *tax planning* rappresenta uno strumento legittimo per ottimizzare il carico fiscale, l'*aggressive tax planning* e la *tax avoidance* mettono in discussione il delicato equilibrio tra il rispetto delle norme fiscali e la trasparenza richiesta dalla *tax compliance*. Strumenti come il CbCR e l'adozione di modelli di gestione del rischio fiscale integrati possono contribuire a bilanciare le esigenze delle imprese con le aspettative delle autorità fiscali e della società civile; tuttavia, il successo di queste iniziative dipende in larga misura dalla cooperazione tra imprese e autorità fiscali, per promuovere un sistema fiscale più equo e sostenibile³⁴².

³⁴²Chyz, J. A., Gal-Or, R., Naiker, V., & Sharma, D. S. (2021). *The Association between Auditor Provided Tax Planning and Tax Compliance Services and Tax Avoidance and Tax Risk. The Journal of the American Taxation Association: A Publication of the Tax Section of the American Accounting Association.*, vol. 43, n. 2, p. 7-36.

Rudyanto, A. (2025). *Does tax disclosure in global reporting initiative (GRI)-based sustainability reporting mitigate aggressive tax avoidance? evidence from a developing country. Journal of Global Responsibility*, vol. 16, n. 1, p. 37-51.

Boujelben, S., & Medhioub, N. (2025). *Does the combined assurance model affect tax avoidance? the case of south african companies. Corporate Governance (Bradford)*, vol. 25, n. 2, p. 389-408.

Oats, L., & Tuck, P. (2019). *Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution? Accounting and Business Research*, Vol. 49, n. 5, p. 565–583.

In tale contesto, assumono un ruolo fondamentale la *tax governance* e il *tax risk management*, adeguati sistemi di *governance* e di gestione del rischio risultano essenziali nel ridurre i conflitti e i contenziosi con le autorità fiscali e sono quindi funzionali, come spiegato, ad incentivare la *compliance*, permettendone la coesistenza con politiche di *tax planning*. Ciò è dimostrato anche da studi condotti in contesti geografici diversi dal nostro, quali la Malesia e il Sudafrica, dove un approccio proattivo alla gestione fiscale ha portato a una riduzione significativa delle dispute e a un miglioramento del rapporto tra imprese e autorità³⁴³.

Proprio in considerazione di ciò ritengo sia opportuno analizzare il contesto estero in cui si collocano altri istituti di cooperative compliance o ispirati ad essa, dopo tutto in un contesto economico e sociale come quello attuale è impossibile pensare di poter sviluppare un miglior rapporto fra i contribuenti e il Fisco senza avere coscienza delle altre realtà economiche, che, quasi certamente, vanno incontro ai medesimi problemi, soprattutto con riguardo alla percezione dell'imposizione fiscale.

Come spiegato nel primo capitolo, la collaborazione fra il contribuente e le autorità fiscali gioca un ruolo chiave per poter permettere un'effettiva evoluzione del rapporto Fisco-contribuente in un'ottica di spontaneo adempimento degli obblighi tributari. L'obiettivo di non far percepire questi come delle manifestazioni dell'autorità è un'esigenza fondamentale di tutti i sistemi fiscali.

Per tanto, non possiamo ignorare le scelte da questi fatte per poter incrementare la *compliance* dei propri cittadini.

Koay, G. Y., & Sapiei, N. S. (2025). *The role of corporate governance on corporate tax avoidance: A developing country perspective*. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, vol. 15, n. 1, p. 84-105.

³⁴³Boujelben, S., & Medhioub, N. (2025). *Does the combined assurance model affect tax avoidance? the case of south african companies*. *Corporate Governance (Bradford)*, vol. 25, n. 2, p. 389-408.

Koay, G. Y., & Sapiei, N. S. (2025). *The role of corporate governance on corporate tax avoidance: A developing country perspective*. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, vol. 15, n. 1, p. 84-105.

CAPITOLO IV

LA COOPERATIVE COMPLIANCE: ANALISI DI UN MODELLO FISCALE INTERNAZIONALE

1. UNA VISIONE D'INSIEME

Abbiamo già affrontato nel primo capitolo³⁴⁴ il tema dei rapporti dell'OCSE aventi ad oggetto la *cooperative compliance*, risulta però ora necessario un rapido riassunto del contributo dell'Organizzazione per poter meglio introdurre ciò di cui andremo a parlare.

Con i report *Studies into the Role of Tax Intermediaries* (2008), *Guidelines for Multinational Enterprises* (2011), *Co-operative Compliance. A framework From enhanced relationship to co-operative compliance* (2013), *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks* (2016), l'OCSE ha gettato le basi su cui gli Stati, fatta eccezione per quelli anticipatari, avrebbero poi costruito le proprie versioni della *cooperative compliance*.

Gli studi delineano i principi fondamentali a cui gli Stati dovrebbero attenersi per la realizzazione di adeguati istituti. Le Amministrazioni finanziarie nazionali devono agire nel rispetto del principio di imparzialità, adottando approcci il più imparziali possibile nel trattamento del contribuente, verso cui devono manifestare un'apertura al dialogo; è necessario, inoltre, che queste abbiano piena consapevolezza delle pratiche commerciali e fiscali tipicamente utilizzate dai grandi contribuenti per l'esercizio della propria attività, soprattutto nell'ottica di transazioni internazionali. Nell'adottare strumenti funzionali alla gestione del rischio fiscale devono rispettare il principio di proporzionalità, poiché solo

³⁴⁴Vedi capitolo I, paragrafo 5

in tal modo può essere garantita l'eguaglianza sostanziale fra i contribuenti. Da ultimo l'OCSE sottolinea l'importanza del principio di trasparenza, questo deve essere rispettato sia dalle Amministrazioni finanziarie nell'esercizio del proprio operato, sia dai contribuenti che si interfacciano con queste.

Nel realizzare programmi di *cooperative compliance*, gli Stati vengono incoraggiati all'adozione e alla condivisione delle *best practices*, soltanto così, in considerazione dell'economia globalizzata che caratterizza il nostro tempo, può essere realizzato il programma ultimo di creare una *multilateral cooperative compliance*³⁴⁵.

Sulla scia delle raccomandazioni e degli incentivi dell'OCSE, svariati Stati hanno adottato la loro versione della *cooperative compliance*, andando a delinearne caratteristiche comuni. Fra queste si segnalano: la necessità di dotarsi di un TCF, la libertà di scelta di adesione, l'applicabilità dell'istituto ai grandi contribuenti (per lo meno in via principale), la stipulazione di un accordo con l'amministrazione finanziaria (il riferimento principale è c.d. ACA, vale a dire l'*Annual Compliance Arrangement*, tipico dei Paesi anglosassoni).

Fra i numerosi paesi che hanno accolto con favore il nuovo istituto segnaliamo (fatta eccezione per l'Italia, che sappiamo aver avviato il proprio progetto nel 2013): Singapore (nel 2008); Spagna, Nuova Zelanda, Giappone, Slovenia, Canada (nel 2010); Danimarca e Svezia (nel 2012).

Encomiabili sono stati più di tutti i Paesi precursori, cioè quei paesi che hanno adottato l'istituto già prima dell'intervento dell'OCSE, vale a dire: Irlanda, Paesi Bassi, UK, USA, Australia e Sud Africa.

Tutti i programmi di *cooperative compliance* presentano una caratteristica comune, che è il fondamento stesso dell'istituto, vale a dire la necessità della *disclosure* da parte del contribuente.

Per quanto riguarda gli effetti, questi sono variabili, ma condividono l'obiettivo di garantire una maggior certezza al contribuente sulla sua posizione fiscale, ridurre i costi

³⁴⁵³⁴⁵ Valente, P; Rizzardi, R; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

(sia del contribuente che dell'Amministrazione finanziaria), produrre un beneficio reputazionale, abbattere le sanzioni, deflettere i contenziosi³⁴⁶.

La *disclosure* non è funzionale esclusivamente a produrre benefici per i contribuenti, ma si pone, nell'ottica dell'OCSE, alla base delle strategie di contrasto *all'aggressive tax planning*.

Al riguardo, infatti, l'*Action 12* del progetto BEPS, intitolato *mandatory disclosure*, prevede che gli Stati positivizzino regole di *disclosure*, funzionali ad arginare le strategie di *tax planning* aggressivo. Prevede obblighi di *disclosure* significa rendere più trasparenti i contribuenti e facilitare l'attività ispettiva delle Amministrazioni finanziarie, soprattutto con riguardo alle aree ad alto rischio

L'*Action 12* prevede: che gli Stati introducano discipline aventi ad oggetto obblighi di *disclosure*; che gli Stati adottino adeguati meccanismi di scambio di informazioni al fine di arginare l'*aggressive tax planning*, perché ciò sia possibile l'*Action 12* sottolinea l'importanza di avere piena conoscenza dei fenomeni di *tax planning*, anche quindi quando non aggressivo, al fine di individuare quelle operazioni che siano produttive di benefici e non meramente elusive. È pertanto necessario che siano individuate delle caratteristiche comuni alle varie operazioni considerate aggressive in modo tale che siano ben determinabili quelle qualificabili come “ad alto rischio” Nella realizzazione di tali normative, l'OCSE raccomanda che sia rispettato il principio di proporzionalità, onde evitare che i contribuenti siano gravati da eccessivi costi di *compliance*; nel caso in cui questo non sia rispettato, gli effetti negativi non colpirebbero solo i contribuenti, sotto forma di aumento dei costi, ma anche le Amministrazioni finanziarie, queste infatti vedrebbero aumentare drasticamente il carico di informazioni in loro possesso, senza che queste abbiano poi un'effettiva utilità concreta, andando quindi a minare l'efficacia stessa degli istituti.

Per far sì che lo scambio di informazioni fra gli Stati sia più efficace è necessario che ci sia coerenza fra i diversi sistemi normativi, al riguardo l'*Action 12* individua delle caratteristiche comuni: la normativa deve determinare in modo preciso i contribuenti obbligati alla *disclosure*, l'oggetto della stessa, quindi la tipologia di operazioni, e il momento in cui sorge l'obbligo di comunicazione; gli effetti che la *disclosure* produce e

³⁴⁶*Ibidem*.

le conseguenze del mancato rispetto degli obblighi, che portano a qualificare il contribuente come non *compliant*; il complesso della normativa deve essere chiara e non suscettibile di generare incertezze, nel rispetto del principio di proporzionalità³⁴⁷.

È proprio in questo contesto che si colloca l'ultimo dei report dell'OCSE, vale a dire: “*Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*” del 2016.

Questo, tendo conto del contenuto dell'Action 12 in merito alla *disclosure*, individua le linee guida e le strategie più adeguate per la realizzazione da parte delle imprese di un adeguato TCF. Senza dilungarci al riguardo basta qui ricordare che il documento pone l'accento sul ruolo di controllo degli organi di governo societario e degli altri organi di controllo interno, individuando strategie operative da coordinarsi con gli obblighi di *disclosure* nei confronti delle Amministrazioni finanziarie³⁴⁸.

Avendo ora delineato il quadro multinazionale di riferimento procediamo ora con un'analisi delle differenti versioni della *cooperative compliance* e di come le indicazioni dell'OCSE siano state recepite dai diversi stati.

2. LE DIVERSE ESPERIENZE DI *COOPERATIVE COMPLIANCE*

Come anticipato, diversi Stati hanno recepito adottati in una finestra temporale di circa 10 anni istituti ispirati al modello della *cooperative compliance* come delineata dall'OCSE. Questi istituti presentano caratteristiche e principi comuni che abbiamo esposto nel corso del paragrafo precedente. Adesso invece ci occuperemo di analizzare le peculiarità di alcuni dei modelli di *cooperative compliance* più avanzati, nello specifico l'analisi si focalizzerà sui Paesi Bassi, sull'Australia, sul Regno Unito e sugli Stati Uniti.

³⁴⁷*Ibidem*.

³⁴⁸Vedi capitolo I, paragrafo 5.

Valente, P; Rizzardi, R; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

Per ragioni di economia di trattazione, non ci è però possibile entrare nel dettaglio di questi istituti, come invece è stato possibile con l'adempimento collaborativo, conseguentemente ci limiteremo a trattarne le caratteristiche principali e le peculiarità.

2.1 *L'esperienza della cooperative compliance nei Paesi Bassi*

I Paesi Bassi sono stati a dir poco un esempio pionieristico nel panorama internazionale, la versione olandese della *cooperative compliance* rappresenta infatti un modello avanzato di gestione delle relazioni tra Amministrazione finanziaria e contribuenti. L'istituto prende il nome di *horizontal monitoring* ed è stato introdotto formalmente nel 2005, questo è stato inserito e si è sviluppato nel contesto di un sistema fiscale fortemente orientato all'utilizzo di meccanismi di collaborazione tra le parti coinvolte nelle dinamiche impositive, il c.d. *polder model*, che privilegia la cooperazione tra governo, imprese e altri attori sociali³⁴⁹.

L'obiettivo principale del *horizontal monitoring* è creare un rapporto di fiducia reciproca, trasparenza e comprensione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti, è importante sottolineare tale caratteristica poiché, come spiegato nel primo paragrafo, ha contraddistinto l'istituto fin dalle sue prime formulazioni, prima ancora degli interventi in materia dell'OCSE. L'*horizontal monitoring* ha segnato, quindi, un cambiamento significativo nell'evoluzione della *tax compliance*, ponendosi fra gli apri fila degli istituti che hanno spostato il *focus* dal controllo *ex post* alla prevenzione *ex ante*, mettendo il contribuente in una condizione di fornire un vero e proprio supporto proattivo all'Amministrazione finanziaria.

L'adesione al programma è volontaria e implica la stipula un accordo bilaterale tra il contribuente e l'Amministrazione, oggetto dell'accordo è la determinazione di obblighi

³⁴⁹van der Hel-van Dijk, L. & Poolen, T (2013). *Netherlands/International - Horizontal Monitoring in the Netherlands: At the Crossroads. Bulletin for International Taxation*. Vol. 67, n. 12.

reciproci e di obbiettivi da dover raggiungere congiuntamente. In linea generale il contribuente deve garantire un'efficace gestione interna, creando adeguati assetti di *governance*, e un adeguato sistema di prevenzione e gestione dei rischi fiscali; al contempo l'Amministrazione si obbliga a fornire il supporto necessario, tramite strumenti di comunicazione privilegia (come dei *ruling*), affinché la normativa tributarie si rispettata e correttamente interpretata, garantendo certezza interpretativa³⁵⁰.

Peculiarità del modello olandese è l'estensione del regime alle piccole e medie imprese (PMI), caratteristica spesso non comune ad altri contesti nazionali. Ciò è stato reso possibile da un approccio che potremmo definire come "incrementale", che ha visto l'*horizontal monitoring* inizialmente applicato ai contribuenti di più grandi dimensioni e successivamente esteso gradualmente alle realtà economiche di più ridotte dimensioni fino ad arrivare alle PMI.

Nonostante l'inclusione delle PMI rifletta l'impegno dell'Amministrazione finanziaria olandese nel rendere il sistema accessibile a una gamma sempre più ampia di contribuenti, riconoscendo l'importanza economica di questo settore, anche in considerazione del panorama economico nazionale, la scelta ha destato significativi dubbi in terra patria e ha incontrato sfide significative. L'oggetto delle critiche è stato principalmente legato ai costi di adozione e mantenimento di un adeguato sistema di controllo interno; molte piccole imprese, infatti, non disponevano, e non ne dispongono ancor oggi, delle risorse necessarie per soddisfare i requisiti richiesti, il che ha sollevato dubbi sull'equità del programma con riferimento a questo segmento di contribuenti³⁵¹.

Nonostante queste difficoltà, l'approccio olandese ha dimostrato di essere flessibile e adattabile alle diverse realtà aziendali, risultando in ultima analisi vincente. L'Amministrazione finanziaria ha, infatti, implementato le soluzioni specifiche per le PMI, come la semplificazione delle procedure di adesione e un maggior supporto nella creazione di adeguati sistemi di *governance* e di gestione del rischio fiscale, diminuendo gli adempimenti necessari, andando a creare un vero e proprio approccio su misura, perfettamente conforme al principio di proporzionalità.

³⁵⁰ *Ibidem*.

³⁵¹ Majdańska, A. (2021). *An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries*. IBFD Publications USA, Incorporated.

Al contempo, il modello olandese prevede strumenti volti ad accrescere l'educazione fiscale, che mirano a migliorare la comprensione delle norme tributarie da parte delle PMI e a rafforzare la loro capacità di gestione autonoma dei rischi fiscali, centrando in pieno l'obiettivo della *tax compliance*³⁵².

Nonostante ciò, però, anche l'istituto olandese non è esente da critiche. Un punto critico riguarda l'assenza di linee guida standardizzate per la valutazione dei rischi fiscali. Sebbene l'OCSE abbia definito i principi generali della *cooperative compliance*, e abbia raccomandato e spiegato l'utilità dell'adozione di adeguate linee guida, nei Paesi Bassi non esistono criteri uniformi per determinare quali rischi debbano essere considerati critici o per valutare l'efficacia dei controlli interni adottati dai contribuenti aderenti al regime. Ciò ha causato una certa discrezionalità nell'applicazione dell'*horizontal monitoring*, con differenze significative nel modo in cui i rischi vengono gestiti tra le diverse categorie di contribuenti³⁵³.

La mancanza di standardizzazione ha sollevato svariate critiche, in particolare con riguardo alla trasparenza e all'equità del sistema. Ad esempio, alcuni contribuenti hanno segnalato che l'assenza di criteri chiari e predeterminati rende difficile comprendere pienamente le aspettative dell'Amministrazione finanziaria, aumentando il rischio di contenziosi basati su incomprensioni e rischi interpretativi, andando a minare l'essenza stessa della *cooperative compliance*. L'assenza di linee guida uniformi, infatti, potrebbe compromettere la capacità del programma di garantire una gestione efficace dei rischi fiscali, riducendo così il suo potenziale impatto positivo sulla *compliance*³⁵⁴.

Ciononostante, è innegabile che, nel contesto internazionale, l'*horizontal monitoring* dei Paesi Bassi è spesso considerato un modello di riferimento, in linea con i principi dell'OCSE ma con specificità uniche che ne aumentano la rilevanza. L'OCSE ha infatti promosso la *cooperative compliance* come un approccio innovativo, non solo nel trattamento dei contribuenti di più grandi dimensioni ma di tutti i contribuenti, solo così

³⁵²van der Enden, E. & Bronzewska, K. (2014). *International/Australia/Italy/Netherlands/United States - The Concept of Cooperative Compliance*. *Bulletin for International Taxation*, Vol. 68, n. 10.

³⁵³Pemberton, J. L. & Majdanska, A. (2016). *International/OECD - Can Cooperative Compliance Help Developing Countries Address the Challenges of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative?* *Bulletin for International Taxation*, vol. 70, n. 10.

³⁵⁴Majdańska, A. (2021). *An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries*. IBFD Publications USA, Incorporated.

è veramente possibile migliorare la *tax compliance*. In questo, il modello olandese si distingue³⁵⁵.

Abbiamo infatti detto che l'estensione della *cooperative compliance* alle PMI non è un fenomeno diffuso; altri paesi, con istituti di cooperative compliance altrettanto avanzati, come il Regno Unito e l'Australia, hanno adottato approcci più prudenti, a differenza dei Paesi Bassi che ne hanno adottato uno più inclusivo, cercando di coinvolgere una gamma sempre più ampia di contribuenti nel programma. Le sfide significative che i Paesi Bassi hanno dovuto e devono affrontare per garantire un adeguato sistema di monitoraggio del rischio fiscale, per quanto criticato, riflette l'ambizione di creare un sistema universalmente valido che si adatti alle necessità di tutti i contribuenti³⁵⁶.

2.2 L'esperienza della *cooperative compliance* nel Regno Unito

Anche la *cooperative compliance* del Regno Unito è stata una delle prime a manifestarsi nel panorama internazionale (2006), questa infatti risulta essere uno dei modelli più strutturati, basato su un sistema principalmente orientato ai contribuenti di grandi dimensioni³⁵⁷.

Caratteristica dell'istituto britannico, ma anche degli altri paesi anglo sassoni, è la stipulazione di un accordo con l'Amministrazione finanziaria che prende il nome di *Annual Compliance Arrangement*, c.d. ACA. Lo scopo di tale accordo, di natura non vincolante, in forma scritta è quello di individuare gli obblighi e i benefici specifici dei contribuenti contraenti. Al suo interno vengono chiarite le modalità di risoluzione delle

³⁵⁵Bronzewsk, K. (2016). *Cooperative Compliance: A new approach to managing taxpayer relations*. IBFD Publications USA, Incorporated.

³⁵⁶ van der Enden, E. & Bronzewska, K. (2014). *International/Australia/Italy/Netherlands/United States - The Concept of Cooperative Compliance*, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 68, n. 10.

³⁵⁷Majdańska, A. (2021). *An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries*. IBFD Publications USA, Incorporated.

questioni interpretative, le modalità e le tempistiche sulla base delle quali si deve sviluppare il rapporto fra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente. L'Amministrazione si obbliga poi a non effettuare i controlli sulla dichiarazione e a sospendere l'attività di verifica per il periodo di validità dell'accordo; inoltre, vengono ridotti gli oneri di natura formale gravanti sul contribuente.

Questo è però gravato da obblighi di *disclosure* (c.d. *early disclosure*), aventi ad oggetto specifiche operazioni o attività; fra queste rientrano: le operazioni straordinarie, gli eventuali rapporti intrattenuti con Paesi c.d. *black list*, operazioni di *transfer pricing*³⁵⁸.

Al riguardo vanno mosse alcune considerazioni, la *cooperative compliance* nel Regno Unito non si basa su disposizioni legislative specifiche, ma è regolata esclusivamente dal contenuto dell'accordo, che presenta caratteristiche specifiche e differenti per ogni contribuente. È inoltre singolare come l'accordo sia definito come non vincolante ma il mancato rispetto delle condizioni concordate comporti comunque l'esclusione dal programma e il ritorno a un regime di controllo più rigoroso³⁵⁹.

Come detto, l'istituto è rivolto prevalentemente alle grandi imprese, secondo il modello britannico sono considerate tali quelle con un fatturato annuo superiore a 200 milioni di sterline. La scelta di concentrarsi prevalentemente sui tali soggetti riflette l'obiettivo di gestire in modo più efficace i contribuenti che partecipano in maniera più significativa alle entrate fiscali. Questi, per accedere, oltre al requisito dimensionale e agli obblighi di trasparenza, devono garantire adeguati sistemi di controllo interno. Ciò è funzionale a consentire all'*His Majesty's Revenue and Customs* (HMRC) di monitorare costantemente il comportamento fiscale del contribuente, garantendo una maggiore efficienza nel controllo delle operazioni³⁶⁰.

³⁵⁸Valente, P; Rizzardi, R; Consiglio, P. & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

Majdańska, A. (2021). *An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries*. IBFD Publications USA, Incorporated.

³⁵⁹Pemberton, J. L. & Majdanska, A. (2016). *International/OECD - Can Cooperative Compliance Help Developing Countries Address the Challenges of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative? Bulletin for International Taxation*, vol. 70, n. 10.

³⁶⁰Pemberton, J. L. & Majdanska, A. (2016). *International/OECD - Can Cooperative Compliance Help Developing Countries Address the Challenges of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative? Bulletin for International Taxation*, vol. 70, n. 10.

L'elemento chiave però della *cooperative compliance* britannica è l'introduzione della figura del *Customer Compliance Manager*, c.d. CCM. Trattasi di un funzionario dell'HMRC che viene assegnato a ciascun contribuente aderente al regime; questo si occupa di gestire il rapporto tra il fisco e l'impresa, assicurando che tutte le questioni fiscali siano affrontate in modo tempestivo e trasparente, garantisce quindi un vero e proprio approccio personalizzato. Ciò permette di costruire un rapporto basato sulla fiducia e sulla cooperazione, migliorando al contempo la capacità dell'amministrazione finanziaria di comprendere le dinamiche operative dei contribuenti.

I benefici derivanti dall'adesione all'istituto includono una significativa riduzione del carico amministrativo e delle verifiche fiscali tradizionali; l'HMRC garantisce poi ai contribuenti aderenti risposte tempestive a quesiti aventi ad oggetto questioni fiscali complesse, riducendo così il rischio interpretativo. Peculiari sono anche le modalità di accesso al programma, generalmente è infatti l'HMRC che invita il contribuente a concludere l'accordo; tuttavia, è previsto che anche i contribuenti che ritengono di soddisfare i requisiti di accesso possono inviare una richiesta all'Amministrazione finanziaria³⁶¹.

Dal momento della sua introduzione, il modello britannico ha subito diverse evoluzioni, punto critico della disciplina era infatti il mancato ampliamento della stessa ai contribuenti di più ridotte dimensioni. Nel 2023 però, in considerazione degli effetti benefici portati dal regime, è stata prevista la possibilità di aderire anche per le imprese con fatturato inferiore a 200 milioni di sterline, a condizione però che queste o presentino articolazioni complesse da un punto di vista fiscale (ad esempio perché operati a livello internazionale o abbiano una struttura societaria complessa o, ancora, svolgano sistematicamente operazioni straordinarie) ovvero operino in settori peculiari che presentano specifiche discipline fiscali (ad esempio le società operanti nel settore finanziario o nell'industria energetica mineraria, ecc...); in ogni caso però è necessaria una valutazione caso per caso. Il modello in questione ha però natura temporanea, infatti

³⁶¹Bronżewsk, K. (2016). *Cooperative Compliance: A new approach to managing taxpayer relations*. IBFD Publications USA, Incorporated.

è noto come *temporary Customer Compliance Manager* (tCCM), ma è ragionevole credere che, nel tempo, acquisterà stabilità, in ragione dei benefici portati³⁶².

Il modello del *Customer Compliance Manager* rappresenta sicuramente un punto di riferimento nel panorama internazionale, in ragione della sua peculiarità, che rende possibile la creazione di meccanismi di *tax compliance* personalizzata.

Anche questo però, come visto, non è esente da critiche e dubbi, *in primis* la natura singolare dell'accordo che ne impedisce un inquadramento specifico, a cui si collega un'eccessiva discrezionalità amministrativa, *in secundis* i costi, compresi quelli di formazione, necessari per garantire un approccio *ad personam*.

2.3 L'esperienza della cooperative compliance in Australia

Il programma di *cooperative compliance* è stato avviato dall'*Australian Taxation Office* (ATO) ufficialmente nel 2008, questo presenta caratteristiche comuni con il sistema britannico, essendo a sua volta basato su un accordo non vincolante stipulato fra fisco e contribuente, in questo caso però, i dubbi sull'aleatorietà dello stesso vengono fugati dalla grande efficienza pratica.

Anche in questo caso il regime si rivolge prevalentemente ai grandi contribuenti, inclusi gruppi multinazionali che compiono operazioni rilevanti in Australia; condivide con le altre discipline la necessità per il contribuente di dotarsi di un'adeguata struttura di *governance* interna, la predisposizione di adeguati meccanismi di controllo e di conformarsi ad obblighi di *disclosure*. Al riguardo il contribuente deve condividere con

³⁶²HMRC (2024). HMRC's compliance approach for large businesses, in GOV.UK. URL: <https://www.gov.uk/guidance/hm-revenue-and-customs-large-business>

HMRC (2023). *Research and analysis tCCM Evaluation Qualitative Research Report*, in GOV.UK. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/tccm-evaluation-qualitative-research/tccm-evaluation-qualitative-research-report>

Curran, M. (2023). *HMRC's temporary Customer Compliance Manager Service for mid-sized businesses*, in *Tax adviser magazine*. URL: <https://www.taxadvisermagazine.com/article/hmrcs-temporary-customer-compliance-manager-service-mid-sized-businesses>

l'ATO tutte le informazioni fiscali rilevanti, incluse analisi preventive aventi ad oggetto le operazioni, classificate come significative, da dover compiere; gli obblighi di disclosure abbracciano quindi sia le attività di natura ordinaria che straordinaria. È necessario quindi un livello di trasparenza elevato, ciò è possibile anche grazie all'obbligo gravante sul contribuente di garantire un accesso completo ai propri dati. Tali stringenti obblighi vengono bilanciati dalla creazione di un approccio personalizzato e dall'obbligo dell'ATO di fornire risposte rapide ai dubbi interpretativi e ai quesiti di natura concreta esposti dal contribuente. Come nel caso britannico, anche l'ACA australiano, che regola il rapporto fisco contribuente, non ha una base giuridica codificata, ma individua caso per caso i diritti e le responsabilità di entrambe le parti. L'assenza di una solida base normativa viene però bilanciata da un'applicazione flessibile del regime nei casi concreti. Ulteriore similitudine con il Regno Unito è riscontrabile da un punto di vista operativo, i contribuenti partecipanti, infatti, beneficiano di un'interazione diretta con un *team* dedicato dell'ATO; questo comprende non solo esperti nel settore fiscali ma anche soggetti esperti e muniti di competenze specifiche nei settori in cui opera il contribuente³⁶³.

Già il fatto di avere un intero *team* composto da diversi specialisti evidenzia quanto il modello australiano sia avanzato, andiamo però ora ad analizzare più nel dettaglio le caratteristiche che lo rendono così flessibile.

La personalizzazione del rapporto fisco – contribuente inizia già dalle fasi di profilazione, l'ATO, infatti, classifica i contribuenti sulla base del rischio fiscale, utilizzando diversi criteri, come ad esempio le dimensioni dell'impresa, la complessità delle operazioni che compie e il settore di attività. Lo strumento funzionale a tale valutazione è il *Risk Differentiation Framework*, c.d. RDF, questo suddivide i contribuenti in 4 aree di rischio differenti: alto rischio, rischio chiave, rischio medio, rischio basso. Dopo la profilazione del contribuente, interviene la c.d. “piramide di conformità”, vale adire un modello a più livelli che individua una serie di misure il cui grado di ingerenza è direttamente proporzionale al livello di rischio del contribuente. Dopo che l'Amministrazione finanziaria ha concluso la profilazione, in tal senso impostata, procede alla conclusione dell'ACA, questo generalmente prevede dei meccanismi di interlocuzione costante, i più

³⁶³van der Enden, E. & Bronzewska, K. (2014). *International/Australia/Italy/Netherlands/United States - The Concept of Cooperative Compliance*. *Bulletin for International Taxation*, Vol. 68, n. 10.

significativi di questi, oltre i tradizionali *ruling* semplificati, riguardano gli incontri di revisione annuale, vale a dire delle sessioni di incontro e scambio di informazione fra ATO e contribuente, previsti periodicamente, aventi ad oggetto i principali eventi aziendali e le principali operazioni compiute dal contribuente. Se il livello di rischio del contribuente non è troppo elevato, viene previsto un solo incontro annuale, al seguito del quale viene emessa la c.d. lettera di chiusura degli anni fiscali, questa attesta la conformità del contribuente e gli garantisce maggior certezza con riguardo al rischio di controlli successivi. È opportuno specificato che il singolo incontro annuale o i più incontri spalmati nel corso dell'anno non sono funzionali esclusivamente all'emanazione della lettera, ma anche per predisporre un tavolo di dialogo funzionale a manifestare e a risolvere eventuali problemi futuri che si prospettano o per individuare opportunità e obbiettivi comuni futuri.

Questo approccio dell'amministrazione al dialogo costante e alla risoluzione dei rischi fiscali in tempo reale prende il nome di *no surprises approach* ed il principio base dell'ACA australiano³⁶⁴.

Anche il regime australiano ha subito evoluzioni nel corso del tempo; ad esempio, negli anni, l'ATO ha ampliato l'ambito di applicazione del programma, ponendosi lo scopo di includere un numero sempre maggiore di contribuenti. A ciò ha dato seguito un miglioramento delle linee guida operative e, soprattutto, un incremento delle risorse dedicate alla formazione del personale fiscale, per garantire una miglior gestione delle relazioni con i contribuenti, anche in considerazione della necessità di non dover formare esperti competenti esclusivamente in materia fiscale. Un'ulteriore evoluzione significativa è stata l'introduzione di meccanismi di *audit* specifici volti a verificare l'adeguatezza dei sistemi di controllo interno predisposti dai contribuenti³⁶⁵.

Come detto in apertura di paragrafo, il modello dell'ACA australiano si rifà a quello britannico, infatti, ha natura consensuale e non vincolante, inoltre, il mancato rispetto delle condizioni stabilite al suo interno può comportare l'esclusione dal regime e l'applicazione di misure di controllo più stringenti. In ogni caso però il modello presenta innegabilmente una struttura più pragmatica.

³⁶⁴Bronżewski, K. (2016). *Cooperative Compliance: A new approach to managing taxpayer relations*. IBFD Publications USA, Incorporated

³⁶⁵*Ibidem*.

I problemi però non mancano neanche in questo caso, l'assenza di una cornice legislativa che circonda il modello desta inevitabilmente incertezze che non possono essere bilanciate da un accordo amministrativo, indipendentemente da quanto flessibile e personalizzato esso sia.

Altro problema riguarda la ridotta sfera applicativa, abbiamo infatti detto che il RDF e la piramide di conformità individuano le categorie di contribuenti e le misure da adottare in base al rischio, tali modelli sono congegnati per concentrarsi maggiormente sui c.d. *key taxpayers*, vale a dire quei contribuenti con un volume d'affari superiore a AUD 250 milioni e che pertanto hanno un impatto fiscale elevato e sono suscettibili di generare alti livelli di rischio. Conseguentemente il sistema prevede sì delle misure per i più piccoli contribuenti, ma dopo la profilazione l'amministrazione potrebbe anche scegliere di non concludere un ACA. Scelte di tal tipo rischiano quindi non soddisfare le esigenze di *compliance* di tutti i contribuenti.

2.4 L'esperienza della cooperative compliance negli USA

Il corrispettivo statunitense della *cooperative compliance* è considerato il programma noto come *Compliance Assurance Process* (CAP), introdotto dall'*Internal Revenue Service* (IRS) nel 2005. Iniziamo la nostra trattazione di questo istituto specificando subito che, nonostante si tratti di un programma concepito per affrontare le criticità legate alla gestione delle questioni fiscali nei grandi contribuenti, non è un modello di cooperative compliance in senso stretto, ciò per tre motivi. *In primis*, è concepito come un programma di revisione accelerata, focalizzato principalmente su meccanismi di *audit* costanti; il CAP difetta di un meccanismo di trasparenza, l'accordo che il contribuente stipula con l'IRS resta infatti segreto, il che non è funzionale a scongiurare o a migliorare il c.d. rischio reputazionale; proprio con riferimento al rischio, il CAP non contempla meccanismi di valutazione approfondita e di gestione del rischio fiscale, le verifiche si basano piuttosto sulle operazioni passate che su un'analisi preventiva dei rischi.

Nonostante ciò, però, il CAP è funzionale a risolvere in tempo reale le diverse problematiche di natura fiscali, potendo quindi essere considerato lo stesso un modello funzionale ad incrementare la *tax compliance*³⁶⁶.

L'istituto è stato avviato tramite un progetto pilota del programma ha coinvolto un numero limitato di grandi contribuenti, con l'obiettivo di testarne l'efficacia. A seguito dei risultati positivi ottenuti, è stato introdotto stabilmente nell'ordinamento statunitense.

L'accesso al CAP è riservato a contribuenti di grandi dimensioni, definiti come entità con almeno 10 milioni di dollari di attivi. Altri requisiti includono l'obbligo per le imprese di fornire documentazione finanziaria certificata e l'assenza di controversie legali o indagini in corso che possano limitare la trasparenza delle informazioni condivise con l'IRS. Il processo di ammissione prevede una rigorosa valutazione iniziale, seguita dalla firma di un *Memorandum of Understanding* (MOU) che stabilisce le responsabilità reciproche delle parti e definisce i termini della collaborazione. Il MOU è la versione americana dell'ACA, con questo condivide infatti la non vincolatività³⁶⁷.

Il CAP è organizzato in tre fasi principali: la fase preliminare (Pre-CAP), la fase principale (CAP) e la fase di *Compliance Maintenance*. Durante la fase preliminare, l'IRS valuta l'idoneità del contribuente e procede alla stipula dell'accordo, successivamente si occupa di chiudere eventuali anni fiscali aperti, in altre parole l'Amministrazione e il contribuente giungono ad un'intesa con cui risolvere eventuali questioni fiscali sospese riferiti ai periodi d'imposta precedenti a quello da cui inizierà a decorrere il CAP; nel fare ciò vengono utilizzati gli strumenti tradizionali del controllo post-dichiarazione, quindi non si entra ancora nella fase che prevede l'utilizzo di strumenti di controllo in tempo reale. Una volta conclusa la fase Pre-CAP, il contribuente passa alla fase principale, in cui tutte le questioni fiscali vengono affrontate in tempo reale, ciò significa che il contribuente si impegna a comunicare preventivamente all'IRS tutte le questioni fiscali rilevanti prima della presentazione della dichiarazione dei redditi; anche il CAP è basato quindi su obblighi di *disclosure* gravanti sul contribuente. Perché ciò sia possibile è necessario che vengano stabiliti criteri quantitativi e qualitativi per la determinazione della materialità

³⁶⁶Majdańska, A. (2021). *An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries*. IBFD Publications USA, Incorporated.

³⁶⁷van der Enden, E. & Bronzewska, K. (2014). *International/Australia/Italy/Netherlands/United States - The Concept of Cooperative Compliance*. *Bulletin for International Taxation*, Vol. 68, n. 10.

fiscale, concordati tra il contribuente e l'IRS. L'obiettivo di questa fase è completare la revisione entro un anno fiscale, riducendo significativamente i tempi rispetto ai meccanismi tradizionali di *audit*.

Ma cosa vuol dire determinare la materialità fiscale? Con tale termine ci si riferisce alla soglia oltre la quale una transazione o una questione fiscale è considerata rilevante per il processo di revisione. Si tratta, quindi, di definire quali questioni sono abbastanza significative da richiedere attenzione e discussione tra il contribuente e l'IRS. Ciò è possibile solo individuando dei criteri natura quantitativa e qualitativa funzionali ad individuare una soglia di riferimento. I criteri quantitativi si basano su valori numerici o finanziari; ad esempio, una transazione che supera un certo importo in dollari potrebbe essere considerata "materiale". Il contribuente e l'IRS, quindi, concordano una soglia (ad esempio, una percentuale del reddito totale o un valore assoluto), che serve da punto di riferimento per determinare quali transazioni o questioni debbano essere esaminate. Per quanto riguarda i criteri qualitativi, invece, va innanzitutto considerato che non sono basati esclusivamente su valori numerici, ma prendono in considerazione la natura della transazione o del rischio della stessa; ad esempio: il compimento di transazioni complesse o non comuni, il compimento di operazioni che coinvolgono strutture fiscali potenzialmente aggressive o che comportano rischi legali significativi oppure questioni che potrebbero influire sulla reputazione fiscale del contribuente. Da una prima lettura può sembrare che si tratti di criteri molto simili a quelli utilizzati per la gestione del rischio fiscale, il che è vero, in parte, ma non bisogna dimenticare che questi non rappresentano un criterio valutativo assoluto e centrale, come avviene negli istituti di cooperative compliance tradizionali dotati di un *tax control framework*, ma hanno un valore funzionale – indicativo.

Lo scopo del criterio di materialità è quindi evitare che il processo si concentri su dettagli irrilevanti, ottimizzando le risorse dell'IRS e del contribuente.

Al termine della fase CAP si passa alla *Compliance Maintenance Phase*, si noti però, questa fase è solo eventuale e si applica ai contribuenti che hanno già dimostrato un'elevata propensione alla *compliance* e alla *disclosure* durante le fasi precedenti del CAP. L'obiettivo finale è infatti ridurre il livello di supervisione diretta da parte dell'IRS, premiando i contribuenti virtuosi e diminuendo i costi e i tempi amministrativi per entrambe le parti coinvolte. Ciò però non significa che il rapporto fra IRS e contribuente

si interrompe drasticamente, l'attività di monitoraggio, infatti, prosegue con riferimento alle aree di attività o alle transazioni che potrebbero risultare ancora problematiche e suscettibile di generare rischi fiscali; ciò è anche funzionale per capire se si verificano cambiamenti nelle attività fiscalmente rilevanti onde poter intervenire nell'immediato. Con riguardo a tali cambiamenti significativi, infatti, il contribuente deve continuare a fornire informazioni regolari all'IRS, fra i cambiamenti significativi rientrano anche quelli riguardanti la *tax governance*, il *tax planning* e gli strumenti di *tax risk management*.

È in tale fase che i poteri discrezionali dell'IRS sono più evidenti, questo infatti ha la facoltà di ridurre o intensificare la supervisione a seconda di come evolve il profilo di rischio del contribuente. Ad esempio, nel caso in cui dovessero emergere nuovi rischi o una ridotta trasparenza, il livello di controllo potrebbe essere aumentato; contrariamente, una condotta fiscale esemplare potrebbe portare a un'ulteriore alleggerimento del monitoraggio. Bisogna fare un'ultima considerazione su tale fase, vale a dire che è caratterizzata dalla flessibilità, i contribuenti, infatti, possono essere monitorati più o meno intensamente a seconda delle circostanze³⁶⁸.

Anche il CAP, così come l'ACA australiano prevede che al contribuente sia assegnato un *team* dell'IRS dedicato, composto da esperti fiscali che lavorano direttamente con il contribuente per l'attuazione del regime. Nonostante il CAP si differenzi molto, come detto anche in apertura di paragrafo, da un modello tradizionale di *cooperative compliance* garantisce comunque un approccio personalizzato e consente di costruire un rapporto di fiducia reciproca, migliorando al contempo l'efficienza del processo e i costi, sia per il contribuente, che per l'Amministrazione finanziaria, quella che ne beneficia è quindi la *tax compliance*.

Veniamo quindi in conclusione ad affrontare i difetti della disciplina statunitense.

Abbiamo detto che il CAP è suscettibile di ridurre i costi per l'Amministrazione finanziaria, il che è vero, ma solo quando questa si prodiga per soddisfare le esigenze di un grande contribuente, quelli di più piccole dimensioni, anche non necessitando di un monitoraggio così stringente, non sono in grado di far pendere l'ago della bilancia costi-

³⁶⁸Majdańska, A. (2021). *An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries*. IBFD Publications USA, Incorporated.

benefici a favore dei benefici; ciò comporta un'esclusività del regime e non una sua apertura a una platea più ampia, anche se sembra che l'IRS negli ultimi anni si stia muovendo in tal senso cercando di creare ulteriori modelli basati sulla gestione del rischio fiscale non su un monitoraggio costante.

Inoltre, in caso di mancato rispetto degli obblighi previsti dal programma è sì prevista l'esclusione dal regime e la riapplicazione degli strumenti di controllo tradizionale, ma non sono previsti altri meccanismi di disincentivo come potrebbero essere delle sanzioni specifiche. Ciò potrebbe scoraggiare i contribuenti dall'adottare un atteggiamento pienamente collaborativo³⁶⁹.

Ciononostante, però, il CAP si è manifestato negli anni come uno strumento molto efficace e che adempie perfettamente al proprio scopo, il che è stato dimostrato nella pratica anche dal cospicuo utilizzo che se ne è fatto. Dal punto di vista del panorama internazionale, pur non rientrando pienamente nelle linee tracciate dall'OCSE, mostra come gli strumenti che possono portare benefici in termini di *tax compliance* possono essere di molteplici tipo e non solo quindi la cooperative compliance; dimostrando come l'oggetto principale della *tax compliance* non sia l'istituto a mezzo del quale viene perseguita ma l'impostazione stessa di tutto un sistema fiscale e l'approccio con cui si interfacciano fra loro i contribuenti e le Amministrazioni finanziarie.

3. LA COOPERATIVE COMPLIANCE NEGLI ALTRI PAESI

La *cooperative compliance* è stata implementata in diversi Paesi, ognuno con approcci distintivi che riflettono il contesto normativo, economico e amministrativo locale. Tra le nazioni che hanno sviluppato modelli peculiari, oltre quelle affrontate maggiormente nel

³⁶⁹van der Enden, E. & Bronzewska, K. (2014). *International/Australia/Italy/Netherlands/United States - The Concept of Cooperative Compliance*. *Bulletin for International Taxation*, Vol. 68, n. 10.
Majdańska, A. (2021). *An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries*. IBFD Publications USA, Incorporated.

dettaglio nel paragrafo precedente, si annoverano Irlanda, Francia, Russia, Singapore, Norvegia e Sudafrica. Questi sistemi si differenziano non solo per le modalità di adesione e funzionamento, ma anche per l'integrazione di strumenti innovativi come le nuove tecnologie digitali e la revisione delle pratiche aziendali.

In Irlanda, il programma di *cooperative compliance* è gestito dal *Revenue Commissioners* ed è rivolto principalmente alle grandi imprese. Un elemento distintivo è l'integrazione di *audit* preventivi, che verificano l'adeguatezza dei sistemi di controllo interno e di gestione del rischio prima che un'impresa possa accedere al regime. Questo processo garantisce che solo i contribuenti con strutture di *governance* affidabili possano beneficiare del programma. Inoltre, ogni contribuente ammesso al regime riceve un punto di contatto unico all'interno dell'amministrazione finanziaria, il cui compito è coordinare tutte le interazioni e supervisionare la corretta applicazione del regime e della normativa fiscale. Tale struttura riduce la frammentazione nella gestione delle questioni fiscali in quanto i funzionari amministrativi di riferimento garantiscono l'interazione costante fra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente³⁷⁰.

Il sistema francese, denominato *Relation de Confiance*, introduce un approccio particolarmente strutturato alla *cooperative compliance*. La Francia richiede ai partecipanti la sottoscrizione di un contratto formale che definisce in modo dettagliato i diritti e i doveri di entrambe le parti. Questo contratto è unico nel suo genere e garantisce una formalizzazione dell'accordo che non si riscontra in altri modelli europei, soprattutto negli ordinamenti di *civil law*. Un'altra particolarità è l'obbligo per le imprese di effettuare un'autovalutazione annuale, che deve essere presentata all'Amministrazione finanziaria come condizione per continuare a beneficiare del programma. Ciò pratica consente al fisco di mantenere un monitoraggio continuo senza dover ricorrere a verifiche tradizionali³⁷¹.

Il recente programma russo di *Tax Monitoring* si distingue per l'uso obbligatorio di piattaforme digitali avanzate che permettono all'Amministrazione finanziaria di accedere

³⁷⁰ Majdańska, A. (2021). *An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries*. IBFD Publications USA, Incorporated.

³⁷¹ Bronżewski, K. (2016). *Cooperative Compliance: A new approach to managing taxpayer relations*. IBFD Publications USA, Incorporated.

in tempo reale ai dati contabili e finanziari dei contribuenti partecipanti. Questa disclosure basata su meccanismi digitali è una caratteristica esclusiva del modello russo e rappresenta un salto innovativo nella gestione delle questioni fiscali e nel rapporto Fisco – contribuente. Le imprese che aderiscono al programma devono garantire l'accesso illimitato e continuo ai loro sistemi informativi, il che elimina virtualmente la necessità di verifiche manuali. Infine, il programma russo prevede un *feedback* regolare tra le imprese e l'Amministrazione finanziaria, assicurando che eventuali discrepanze siano risolte in tempo reale³⁷².

In Corea del Sud la *cooperative compliance* è nota come *Horizontal Compliance Program* (HCP), il programma è stato avviato in via sperimentale nel 2009 e formalizzato nel 2011 dal National Tax Service (NTS). Il programma si ispira ai principi della *cooperative compliance* promossi dall'OCSE e mira a sostituire il tradizionale approccio di *audit ex-post* con una gestione del rischio fiscale in tempo reale.

Una delle caratteristiche distintive dell'HCP è l'organizzazione di incontri trimestrali tra i funzionari del NTS e i rappresentanti fiscali delle imprese partecipanti, nel corso di questi incontri, le imprese hanno la possibilità di esporre le loro problematiche fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni, consentendo all'Amministrazione finanziaria di fornire risposte tempestive e di evitare contestazioni future.

L'HCP è aperto sia alle imprese domestiche che a quelle straniere, a condizione che soddisfino determinati criteri. Possono accedere al programma le aziende con un fatturato compreso tra 100 e 500 miliardi di KRW e con un sistema di controlli interni di e di gestione del rischio fiscale adeguati. Per entrare nel programma, le imprese devono presentare una richiesta e superare un processo di verifica condotto dall'NTS, che include un'analisi del loro *tax control framework* e una valutazione del loro livello di rischio fiscale. Il programma si fonda su un accordo formale tra il contribuente e l'NTS, che stabilisce le modalità di interazione e gli impegni reciproci. Durante gli incontri trimestrali, i funzionari del NTS lavorano a stretto contatto con i dipartimenti fiscali delle imprese per esaminare le operazioni più rilevanti da un punto di vista fiscale e risolvere eventuali dubbi interpretativi. Una caratteristica peculiare dell'HCP è che le risposte

³⁷²Lemetyuynen, I. & Sergeeva, V (2018). *Russia: Tax monitoring becomes popular in Russia. International tax review*. URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a68waxrsfvwayusoyjnk/russia-tax-monitoring-becomes-popular-in-russia>

fornite dal *team* dedicato dell'NTS hanno valore vincolante, il che significa che, se un'impresa rispetta le indicazioni ricevute, non potrà essere successivamente sanzionata per problematiche afferenti alla stessa questione. Un altro aspetto distintivo dell'HCP è la revisione *post-filing*. Se, a seguito della presentazione della dichiarazione dei redditi, il *team* fiscale del NTS verifica che il contribuente ha rispettato gli accordi presi nell'ambito del programma, l'impresa sarà esentata da *audit* periodici per l'anno successivo³⁷³.

A Singapore il programma di *cooperative compliance* sviluppato dall'*Inland Revenue Authority of Singapore* (IRAS) prende il nome di *Enhanced Taxpayer Relationship Programme*. Il modello si basa su un coinvolgimento regolare tra le parti per prevenire problematiche fiscali prima della presentazione della dichiarazione, fornendo così maggiore certezza fiscale alle imprese e ottimizzando l'uso delle risorse dell'IRAS.

Uno degli elementi distintivi dell'*ETR Programme* è la selezione dei partecipanti, che avviene principalmente su invito dell'IRAS; tuttavia, le imprese che non sono state invitate possono comunque fare richiesta per partecipare al programma, e l'IRAS valuta le candidature caso per caso. I criteri di selezione si basano su fattori quali la dimensione dell'azienda, la sua struttura operativa, la complessità delle sue operazioni e il quadro fiscale storico dell'impresa.

Una volta ammessa al programma, l'azienda instaura un dialogo continuo con l'IRAS, grazie ad incontri regolari che coinvolgono il *management* aziendale e i funzionari fiscali. Ciò permette di discutere anticipatamente eventi significativi che potrebbero avere implicazioni fiscali, come ristrutturazioni aziendali, operazioni straordinarie o di *transfer pricing*. L'obiettivo è fornire indicazioni chiare sulle corrette modalità di applicazione delle norme fiscali, riducendo così il rischio di contestazioni post-dichiarazione.

Nel modello singaporiano risulta centrale l'avere un adeguato sistema di *tax governance* e adeguate strategie di *tax risk management*, l'IRAS, infatti, si aspetta che le aziende abbiano un sistema di *tax control framework* ben strutturato, capace di garantire l'accuratezza delle dichiarazioni fiscali e la corretta applicazione delle normative. La qualità e l'affidabilità dei sistemi di controllo interni viene periodicamente valutata

³⁷³Araki, S. (2017). *Regional - Co-operative Tax Compliance: An Asia-Pacific Perspective*. *Asia-Pacific Tax Bulletin*. Vol. 23, n.2.

dall'IRAS per assicurarsi che l'impresa continui a soddisfare gli standard richiesti.

Inoltre, pur non essendo previste regole in merito a modalità di certificazioni esterne, l'IRAS incoraggia le aziende a condurre autovalutazioni periodiche del loro livello di *tax compliance*, il che è funzionale a evitare che eventuali cambiamenti nella situazione di fatto non siano segnalati e quindi portino a sanzioni.

Si specifica inoltre che l'*ETR Programme* non prevede poi nessuna stipulazione di un accordo simile all'ACA, ma è interamente disciplinata da una normativa di riferimento³⁷⁴.

In conclusione, possiamo affermare che ogni sistema di *cooperative compliance* esaminato si distingue per caratteristiche uniche che riflettono le esigenze normative e amministrative di ciascun Paese, che trovano le loro radici anche in processi storici differenti per ciascuna realtà. Nonostante le differenze però tutti i modelli condividono delle caratteristiche comuni e un obiettivo unico, vale a dire migliorare il rapporto Fisco-contribuente in un'ottica orientata alla *compliance*, cercando di garantire quanto più possibile il diritto dei contribuenti al giusto tributo.

4. I NUOVI OBIETTIVI

Per quanto gli istituti nazionali di *cooperative compliance* si siano dimostrati, e continuino a dimostrarsi efficaci, si percepisce un limite di natura pratica.

Questi, infatti, sono capaci di produrre effetti significativi solo con riferimento al territorio nazionale, il che sicuramente non è poco, non riescono tuttavia a garantire una certezza a livello internazionale, in tale contesto è infatti necessario sfruttare ulteriori strumenti, come il CbCr.

Conseguentemente si è avvertita l'esigenza di dover creare un qualcosa che andasse oltre

³⁷⁴*Ibidem.*

la *cooperative compliance* tradizionale, è proprio per rispondere a queste esigenze che nascono il progetto ICAP dell'OCSE e il progetto ETACA dell'Unione Europea.

Il primo è un'iniziativa su base volontaria che consente una valutazione coordinata del rischio fiscale per i grandi gruppi multinazionali, coinvolgendo le Amministrazioni finanziarie di più paesi e avvalendosi del *Country-by-Country Report*. L'obiettivo del programma è facilitare il dialogo tra le multinazionali e le autorità fiscali, garantendo maggiore trasparenza e offrendo un quadro di riferimento preventivo sulla conformità fiscale, riducendo incertezza e potenziali controversie in materia di tassazione.

Il secondo è un'iniziativa sperimentale di *cooperative compliance* sviluppata nell'ambito dell'Unione Europea, con linee guida pubblicate dalla Commissione Europea nell'ottobre 2021. Il progetto si concentra in particolare sull'analisi e sulla gestione dei rischi fiscali connessi al *transfer pricing*, mirando a favorire un dialogo strutturato tra le imprese e le Amministrazioni finanziarie.

4.1 L'ICAP

L'*International Compliance Assurance Programme* (ICAP) è un programma che mira a facilitare una valutazione coordinata del rischio fiscale per i gruppi multinazionali attraverso una collaborazione strutturata fra le Amministrazioni finanziarie di diversi paesi. L'obiettivo è quello di coordinare le modalità di individuazione e gestione del rischio fiscale, con particolare riferimento a quelle operazioni o attività tipicamente suscettibile di generare rischi fiscali, come ad esempio: *transfer pricing*, *hybrid mismatch*, problemi di doppia imposizione (con particolare riferimento ai casi di tassazione alla fonte). Il programma è stato avviato nel 2018 e coinvolge attualmente le amministrazioni finanziarie di 23 paesi, fra cui l'Italia. L'ICAP consente alle imprese di ottenere maggiore certezza fiscale rispetto ad alcune operazioni e transazioni internazionali senza tuttavia fornire la stessa garanzia giuridica di strumenti più formali, come gli APA.

Uno degli aspetti centrali del programma è l'uso del *Country-by-Country Report* e di altre

informazioni rilevanti per agevolare un confronto multilaterale tra le imprese e le autorità fiscali. Ciò favorisce un uso più efficiente delle risorse, consentendo ai gruppi multinazionali di interagire contemporaneamente con diverse Amministrazioni finanziarie, invece di dover rispondere a richieste individuali da parte di ciascun paese. Inoltre, la collaborazione tra le amministrazioni finanziarie consente di uniformare l'interpretazione dei dati, tramite un incrocio degli stessi, e migliorare la coerenza nel trattamento delle operazioni transfrontaliere.

L'OCSE chiarisce anche i diversi ruoli delle diverse Amministrazioni finanziarie coinvolte, a seconda del caso concreto, infatti, queste rivestiranno ruoli differenti. Nella gestione nel singolo caso le Amministrazioni finanziarie coinvolte saranno infatti divise in tre categorie: l'Amministrazione finanziaria principale (*Lead Tax Administration*, c.d. LTA), le Amministrazioni finanziarie partecipanti (*Covered Tax Administrations*, c.d. CTA) e le Amministrazione Finanziarie alternative (*Surrogate Lead Tax Administration*, c.d. SLTA). La LTA è il punto di riferimento della multinazionale coinvolta e per le altre Amministrazioni finanziarie, si identifica con quella del paese di residenza della *Ultimate Parent Entity* (UPE), vale a dire la società madre del gruppo responsabile della compilazione del rapporto CbCr. La LTA si occupa di guidare le attività di valutazione del rischio fiscale, gestisce il dialogo principale con l'impresa e raccoglie tutte le informazioni necessarie, comprese le documentazioni fiscali, coordina il confronto tra le altre Amministrazioni finanziarie coinvolte e, per finire, trasmette le conclusioni finali agli altri paesi partecipanti, assicurandosi che la valutazione sia coerente e uniforme.

Le CTA comprendono tutte le Amministrazioni finanziarie che partecipano alla valutazione del rischio, oltre la LTA. Le CTA si occupano di analizzare le operazioni e transazioni della multinazionale all'interno delle rispettive giurisdizioni, collaborano con la *Lead Tax Administration* per uniformare i criteri di valutazione del rischio fiscale, esprimono il loro parere su specifiche transazioni per determinare se rappresentano un rischio fiscale elevato o meno, comunicano l'esito finale alla multinazionale, indicando se il rischio fiscale identificato nella loro giurisdizione è basso, alto o non qualificato.

La SLTA è una parte solo eventuale, questa infatti subentra in luogo della LTA qualora la

UPE sia residente in uno Stato non aderente all'ICAP., conseguente questa, quando subentra, svolge le medesime funzioni della LTA³⁷⁵.

L'ICAP segue un processo strutturato suddiviso in tre fasi principali: selezione, valutazione del rischio e conclusione³⁷⁶. Durante la fase di selezione, il gruppo multinazionale presenta la documentazione necessaria e le Amministrazioni finanziarie determinano se il caso ha le caratteristiche per rientrare nel programma, ciò significa che inevitabilmente il criterio risulta estremamente discrezionale. Nello specifico i contribuenti interessati dovranno fornire la documentazione relativa al *masterfile* e *local file*, CbCr, bilanci, *value chain analyses*, documentazione riguardante le stabili organizzazioni e qualsiasi altro documento necessario in relazione al caso di specie³⁷⁷. La fase di valutazione del rischio prevede il confronto tra le autorità fiscali e l'impresa per esaminare i rischi fiscali connessi alle operazioni esaminate. In ultimo, nella fase conclusiva, le Amministrazioni inviano delle lettere, c.d. lettere di esito, che certificano l'esito del controllo e classificano i rischi identificati, questi possono essere di basso livello, di alto livello o non qualificati se necessitano di ulteriori approfondimenti. È necessario, affinché sia garantito un approccio uniforme che tutte le amministrazioni adottino i medesimi criteri di valutazione.

Il programma ICAP identifica, poi, cinque principali categorie di transizioni che necessitano di controlli mirati, vale a dire: quelle relativi ai beni materiali e ai beni immateriali, i servizi infragruppo, i finanziamenti e l'utilizzo di stabili organizzazioni. Queste categorie non sono egualmente suscettibili di generare situazioni di rischio, secondo gli studi condotti in fase di sperimentazione del programma, che ha coinvolto un numero di Amministrazioni finanziarie compreso fra 5 e 9 per un periodo di tempo di circa 61 settimane di media, il 95% delle valutazioni sulle stabili organizzazioni ha ricevuto un giudizio di basso rischio, seguito dai beni materiali (90%), dai servizi

³⁷⁵OECD (2021), *International Compliance Assurance Programme: Handbook for tax administrations and MNE groups*, OECD Publishing, Parigi

³⁷⁶Latini, S. (2024). *Ocse, cooperative compliance ICAP. Ecco i dati del programma multilaterale*. FiscoOggi. URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/articolo/ocse-cooperative-compliance-icap-ecco-dati-del-programma-multilaterale>

OECD (2021), *International Compliance Assurance Programme: Handbook for tax administrations and MNE groups*, OECD Publishing, Parigi

³⁷⁷Bellini, M. & Bianchi, R. (2021). *Rischi fiscali internazionali, dal programma Icap un'alternativa agli accordi preventivi*. Norme&Tributi Plus. URL: <https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/rischi-fiscali-internazionali-programma-icap-un-alternativa-accordi-preventivi-AEHk8qJ>

infragruppo (88%), dai finanziamenti (76%) e dai beni immateriali (75%). Inoltre, il 41% delle imprese coinvolte ha dichiarato di considerare l'ICAP “molto utile”³⁷⁸.

Uno dei principali vantaggi dell'ICAP è la possibilità di ridurre il numero di controversie fiscali internazionali, limitando il ricorso alla *Mutual Agreement Procedure* (MAP), migliorando la cooperazione tra le diverse Amministrazioni finanziarie. Inoltre, le imprese partecipanti possono ottenere una maggiore chiarezza sulla loro posizione fiscale in più giurisdizioni, semplificando la gestione dei rischi fiscali su scala globale.

Sebbene l'ICAP non offra una certezza giuridica vincolante, l'assenza di un riscontro negativo da parte delle autorità fiscali coinvolte rappresenta comunque un elemento di sicurezza per le imprese, poiché riduce la probabilità di verifiche future per le transazioni esaminate. Per far sì che gli effetti siano ancora maggiori, alcuni paesi hanno introdotto misure per garantire che l'esito positivo di un'analisi ICAP sia riconosciuto e rispettato nel loro ordinamento fiscale.

L'OCSE chiarisce, inoltre, che l'ICAP è aperto a tutti i gruppi multinazionali che soddisfano determinati criteri, indipendentemente dalla partecipazione del loro paese di residenza al programma, in tal caso infatti si applicano le regole in tema di SLTA³⁷⁹.

Bisogna inoltre specificare che, secondo l'OCSE, gli strumenti tradizionali, come gli APA e le MAP stesse, non devono essere esclusi aprioristicamente ma integrati nel modello ICAP. Infatti, un utilizzo congiunto di questi strumenti può fornire un livello di certezza fiscale ancora più elevato per le multinazionali, in quanto permetterebbe una gestione integrata del rischio fiscale su tutte le transazioni del gruppo. Questo approccio combinato, oltre a migliorare l'efficienza delle risorse amministrative, garantirebbe alle aziende una maggiore flessibilità nella scelta del meccanismo più adeguato ad affrontare le proprie esigenze di *compliance*. Di conseguenza, l'ICAP, gli APA e le MAP non devono essere considerati strumenti alternativi, ma complementari, in quanto utilizzabili insieme

³⁷⁸Latini, S. (2024). *Ocse, cooperative compliance ICAP. Ecco i dati del programma multilaterale*. FiscoOggi. URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/articolo/ocse-cooperative-compliance-icap-ecco-dati-del-programma-multilaterale>

OECD (2021), *International Compliance Assurance Programme: Handbook for tax administrations and MNE groups*, OECD Publishing, Parigi

³⁷⁹OECD (2021), *International Compliance Assurance Programme: Handbook for tax administrations and MNE groups*, OECD Publishing, Parigi.

per ottimizzare la gestione del rischio fiscale e aumentare la certezza normativa per le multinazionali³⁸⁰.

Perché l'ICAP sia efficace l'OCSE raccomanda che i vari stati aderenti al progetto implementi la propria normativa nazionale onde prevedere una disciplina adeguata, una delle prime nazioni a seguire le indicazioni dell'OCSE in materia è stata la Germania³⁸¹.

4.2 Il progetto ETACA

Il progetto pilota ETACA (*European Trust and Cooperation Approach*) è un'iniziativa della Commissione Europea, che si inserisce nel quadro della cooperazione tra imprese multinazionali e Amministrazioni finanziarie. Questo programma di *cooperative compliance* europea ha visto la pubblicazione delle relative linee guida nell'ottobre 2021 e si concentra esclusivamente sulla gestione dei rischi fiscali legati al *transfer pricing*. L'origine di ETACA risale al luglio 2020, quando la Commissione Europea annunciò la sua introduzione nell'*Action Plan* intitolato "*Fair and simple taxation supporting the recovery strategy*". Il programma si affianca agli strumenti di cooperazione già esistenti a livello OCSE, tra cui l'ICAP, e ai regimi nazionali di *cooperative compliance*. Tra gli Stati membri che hanno manifestato formalmente il loro impegno a partecipare all'ETACA figura anche l'Italia. L'ambito di applicazione di ETACA è limitato alle problematiche legate alle dinamiche di *transfer pricing* per le grandi imprese multinazionali, ma parallelamente la Commissione Europea ha annunciato l'avvio di un ulteriore progetto pilota specificamente rivolto alle PMI. L'obiettivo di questa seconda iniziativa, ancora in fase di sviluppo, sarà quello di consentire alle Amministrazioni

³⁸⁰Latini, S. (2024). *Ocse, cooperative compliance ICAP. Ecco i dati del programma multilaterale*. FiscoOggi. URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/articolo/ocse-cooperative-compliance-icap-ecco-dati-del-programma-multilaterale>

³⁸¹Per un approfondimento si veda: Andree, C. & Heider, C. (2024) Germany - New Legal Basis for International Risk Assessment Procedures in Germany: ICAP, ETACA. *International Transfer Pricing Journal*. Vol. 31, n. 4.

finanziarie di risolvere preventivamente e in modo congiunto le questioni fiscali transfrontaliere che interessano le PMI operanti all'interno dell'Unione Europea³⁸².

Analogamente al modello ICAP già esistente, ETACA non offre una certezza giuridica ai contribuenti paragonabile a quella ottenibile mediante gli APA unilaterali, bilaterali o multilaterali; il programma è, infatti, concepito per fornire alle multinazionali un'analisi multilaterale delle proprie transazioni infragruppo, consentendo di ottenere una valutazione del rischio comune da parte delle Amministrazioni finanziarie coinvolte. Nel caso in cui queste ultime ritengano che le operazioni analizzate presentino un rischio fiscale basso, si impegnano, pur senza vincolarsi formalmente, a non destinare ulteriori risorse per esaminarle nuovamente, dando così una base di sicurezza al contribuente e risparmiando i costi legati all'attività ispettiva.

Uno dei vantaggi principali di ETACA risiede nella possibilità, per i gruppi multinazionali, di presentare simultaneamente a più Amministrazioni finanziarie le caratteristiche essenziali del proprio modello di *tax governance*, delle politiche *tax risk management* e della strategia di *transfer pricing* adottata. In tal modo, le imprese possono ottenere un elevato grado di certezza su come le varie autorità fiscali interpretano il contesto fattuale presentato. Questo permette ai gruppi multinazionali di mappare il proprio rischio fiscale in ciascuna delle giurisdizioni aderenti al progetto³⁸³.

Per quanto riguarda invece le Amministrazioni finanziarie, invece, l'accesso condiviso alla documentazione fornita dalle imprese consente un uso più efficiente delle informazioni, migliorando la comprensione dei modelli di *business* adottati dai gruppi multinazionali e permettendo anche una miglior allocazione delle risorse. Grazie a questo approccio, il personale dell'Amministrazione finanziaria può concentrarsi sulle operazioni più complesse e caratterizzate da un rischio fiscale elevato. L'adozione di un metodo multilaterale di valutazione consente inoltre di considerare differenti prospettive ed evitare incongruenze nel trattamento fiscale delle operazioni infragruppo, limitando il rischio di aggiustamenti fiscali unilaterali o di concessioni ingiustificate da parte di una singola Amministrazione.

L'accesso al progetto ETACA è riservato alle imprese multinazionali con un fatturato

³⁸²Gatti Pavesi Bianchi Ludovici (2022). Regime di “*Cooperative compliance*” e progetto ETACA. Newsletter: *ARM'S LENGTH CHRONICLE*.

European Commition (2021) *European Trust and Cooperation Approach – ETACA Pilot Project for MNEs*.

³⁸³*Ibidem*.

consolidato superiore a 750 milioni di euro, la cui UPE sia situata in un paese dell'Unione Europea. Nella fase pilota, il programma si focalizzerà esclusivamente sulle transazioni infragruppo all'interno dell'UE; tuttavia, operazioni con entità collegate situate al di fuori dell'Unione possono essere incluse, a condizione che vi sia l'approvazione delle Amministrazioni finanziarie partecipanti³⁸⁴.

In considerazione di ciò, non è impensabile ritenere la possibilità di un'integrazione del modello ETACA con l'ICAP.

La partecipazione al programma è volontaria, e in futuro potrebbe essere valutata l'estensione alle multinazionali con UPE al di fuori dell'UE. Sintomatico dell'intento di estendere nel futuro il progetto anche alle PMI è la previsione secondo cui anche i gruppi con un fatturato inferiore a 750 milioni di euro potrebbero essere ammessi alla fase pilota, a patto che forniscano informazioni equivalenti a quelle richieste nel *Country-by-Country Report*.

Ai fini dell'ammissibilità, le imprese devono tenere in considerazione diversi fattori; fra questi, il progetto prevede che le multinazionali dimostrino di avere un'impronta significativa nell'UE, con un volume di operazioni infragruppo rilevante. Il comportamento fiscale pregresso del gruppo rappresenta poi un altro criterio di selezione: le imprese che abbiano subito sanzioni per frode fiscale, inadempienze intenzionali ripetute o siano note per la loro grave negligenza potrebbero essere escluse dal programma. Inoltre, è richiesto un impegno formale da parte del contribuente a mantenere un comportamento trasparente e collaborativo per tutta la durata del progetto. Infine, è necessario che l'impresa abbia un sistema efficace di gestione del rischio fiscale, al riguardo non è improbabile che l'UE pubblichi delle linee guida³⁸⁵.

L'obiettivo di ETACA è fornire una valutazione del rischio per transazioni infragruppo classificate come routinarie, nel campo del *transfer pricing*, quali attività di distribuzione a basso rischio, attività di produzione su commessa e servizi infragruppo a basso valore aggiunto. Tuttavia, le Amministrazioni finanziarie partecipanti possono decidere di ampliare il perimetro dell'analisi, includendo operazioni non routinarie, come il trasferimento di beni immateriali o le ristrutturazioni aziendali.

Entrando nel merito del funzionamento del progetto, diciamo subito che questo si articola

³⁸⁴ *Ibidem*.

³⁸⁵ *Ibidem*.

in tre fasi: ammissione, valutazione del rischio e giudizio finale. Durante la fase di ammissione, il gruppo multinazionale interessato presenta la domanda attraverso la UPE, trasmettendo un pacchetto documentale predefinito all'Amministrazione finanziaria dello Stato membro coordinatore. Quest'ultima organizza una riunione di avvio per: selezionare le altre Amministrazioni finanziarie coinvolte; individuare le operazioni infragruppo da analizzare; stabilire il periodo o i periodi d'imposta da esaminare. L'ammissione al progetto non è automatica, anche se il gruppo soddisfa tutti i requisiti richiesti, è infatti necessaria una valutazione caso per caso. Se la domanda viene respinta, le autorità fiscali dovrebbero fornire una spiegazione sui motivi del rifiuto, ad esempio perché il gruppo è già coinvolto in una procedura APA per le stesse transazioni o perché ha controversie in corso con una o più Amministrazioni finanziarie.

Nella fase di valutazione del rischio, le Amministrazioni partecipanti concordano un approccio comune per esaminare la documentazione relativa al *transfer pricing* e le modalità di verifica della correttezza del metodo applicato. L'obiettivo è stabilire congiuntamente se le operazioni analizzate presentino o meno un basso rischio fiscale. Al termine della procedura, l'UPE riceve una comunicazione scritta ufficiale con una relazione di sintesi finale firmata da tutte le Amministrazioni coinvolte. Qualora dalla comunicazione risultino valutazioni discordanti, il gruppo multinazionale ha diritto a ricevere spiegazioni sulle motivazioni che hanno portato a tali divergenze.

Come detto in apertura di paragrafo, se un'operazione riceve una valutazione di basso rischio fiscale, le multinazionali possono ragionevolmente ritenere che le Amministrazioni coinvolte non effettueranno ulteriori verifiche su tali transazioni per il periodo in esame e per i due anni successivi, salvo modifiche nei fatti e nelle circostanze. In caso contrario, le imprese riceveranno indicazioni per correggere la propria politica di *transfer pricing* in modo da ridurre il rischio fiscale negli anni successivi³⁸⁶.

³⁸⁶*Ibidem*.

Conclusioni

L'analisi condotta nei quattro capitoli del presente elaborato ha messo in evidenza come il rapporto Fisco-contribuente abbia subito un'evoluzione profonda, passando da un modello fondato sulla mera imposizione e sul controllo *ex post* a un sistema che mira sempre più alla prevenzione, alla trasparenza e alla cooperazione. La crescente complessità dei sistemi tributari, le sfide poste dalla globalizzazione e la necessità di garantire un equilibrio tra efficienza amministrativa, giustizia fiscale e certezza del diritto hanno reso indispensabile un ripensamento delle strategie operative delle autorità fiscali, allontanandosi dal tradizionale controllo in dichiarazione e avvicinandosi alla creazione di sistemi funzionali a mettere i contribuenti nella condizione di autocontrollarsi, lasciando così il compito a queste di valutare l'adeguatezza dell'autocontrollo. Tale processo ha portato all'emergere di strumenti innovativi, su cui si erge la *cooperative compliance*, volti a creare un sistema fiscale più stabile e capace di generare certezza per i contribuenti, in particolare le imprese; e le Amministrazioni finanziarie.

Nel corso dell'analisi è emerso come il rispetto degli obblighi fiscali non sia determinato unicamente da considerazioni economiche razionali e dalla sussistenza di stringenti meccanismi sanzionatori, ma sia influenzato anche da fattori comportamentali e sociali. Di ciò è testimone la *tax morale*, il cui sviluppo svolge un ruolo cruciale nel determinare il grado di adempimento spontaneo dei contribuenti. Affinché possa essere rinnovato quel contratto sociale alla base di tutti i sistemi di tassazione è necessario che l'Amministrazione finanziaria adotti strumenti e atteggiamenti che rafforzino la fiducia dei contribuenti nello Stato, in modo tale che la contribuzione alle spese pubbliche, ottenuta tramite l'adempimento ai propri obblighi tributari, non sia vista come atto autoritativo ma come una scelta volontaria del singolo coscientemente orientata al benessere collettivo. A conferma di ciò, l'analisi ha evidenziato i limiti di un approccio basato esclusivamente sulla deterrenza e ha posto le basi per comprendere il valore dei modelli basati sulla collaborazione e sulla trasparenza. Fra questi spicca indubbiamente il nuovo regime di adempimento collaborativo, questo rappresenta il tentativo più

concreto, nel panorama italiano, di superare l'approccio tradizionale al controllo fiscale e che potrebbe concretamente portare, soprattutto se implementato a dovere e corredato da istituti rivolti a una platea ancor più ampia di contribuenti a cambiare concretamente il paradigma del rapporto Fisco-contribuente. Allo stato attuale però sono evidenti alcune criticità, tra cui il costo di *compliance* per le imprese, i criteri restrittivi di accesso e la necessità di bilanciare il potere discrezionale dell'Agenzia delle Entrate con adeguate garanzie per i contribuenti. Risulta per tanto fondamentale non rimanere isolati, e guardare alle esperienze internazionali analoghe.

Mettere in luce come diversi ordinamenti abbiano sviluppato modelli specifici per adattare il paradigma collaborativo alle proprie esigenze fiscali e amministrative risulta fondamentale per capire come creare sistemi adeguati a perseguire la strada per la creazione di una solida *tax compliance*. Da un'analisi dei sistemi esteri risulta una varietà di approcci dotati sia di punti di forza che di debolezza, infatti, se da un lato la *cooperative compliance* ha dimostrato di poter migliorare la *tax compliance*, dall'altro permangono sfide legate alla discrezionalità amministrativa, ai costi di implementazione e all'accessibilità del regime per le imprese di medie dimensioni e per tutta una vasta gamma di contribuenti.

Conseguentemente, è necessario raccogliere i frutti non solo dell'esperienza nostrana, ma anche di quelle straniere, solo così è possibile orientarsi significativamente verso un Fisco più sostenibile.

A conferma di ciò, risultano estremamente significative le iniziative ICAP ed ETACA: queste, infatti, hanno evidenziato la concreta volontà di molti Stati di creare strumenti di *compliance* allargata, che ancor più possono centrare l'obiettivo di fornire maggiore certezza fiscale, innegabilmente soprattutto per le grandi realtà multinazionali, e ridurre le asimmetrie tra i diversi sistemi fiscali nazionali. Tali asimmetrie sono, forse, uno dei principali ostacoli a un concreto cambio del paradigma tradizionale del rapporto Fisco-contribuente e non sono estranei ai singoli contesti nazionali, compreso chiaramente quello nostrano.

In conclusione, l'analisi condotta evidenzia come la *cooperative compliance* e la gestione strutturata del rischio fiscale rappresentino il futuro della fiscalità moderna, ma richiedano un approccio equilibrato, proporzionato e sostenibile. Perché questi modelli possano esprimere il loro pieno potenziale, sarà necessario apportare delle migliorie.

Fra queste è sicuramente fondamentale ampliare a sempre un maggior numero di contribuenti l'accessibilità ai regimi, garantendo che anche le imprese di medie e piccole dimensioni possano beneficiare degli strumenti di trasparenza e prevenzione del rischio fiscale senza essere eccessivamente gravate da oneri operativi e amministrativi.

Inoltre, con riferimento a diversi sistemi tributari, fra cui rientra quello italiano, è necessario bilanciare il potere discrezionale delle Amministrazioni finanziarie, introducendo regole più chiare sui criteri di accesso e sulle modalità di interlocuzione con i contribuenti, al fine di evitare disparità di trattamento e garantire una maggiore certezza del diritto.

Con particolare riferimento al sistema italiano poi, gioverebbe migliorare ancor di più l'integrazione tra il TCF delineato per l'adempimento collaborativo e gli altri sistemi di controllo interno. Attualmente sembrerebbe essersi delineata una strada armoniosa in merito, ma, se l'obiettivo deve essere realmente quello di puntare a un coinvolgimento a tutto tondo dei contribuenti, processi così congegnati appaiono eccessivamente gravosi.

In definitiva, il successo della *tax compliance* moderna dipenderà dalla capacità delle istituzioni fiscali di evolvere verso un modello che, pur mantenendo elevati standard di controllo e trasparenza, sia in grado di favorire una gestione del rischio fiscale più equa, efficiente e sostenibile per tutte le parti coinvolte. La *cooperative compliance* non può essere concepita solo come un meccanismo di controllo, ma deve trasformarsi in un pilastro fondamentale di un sistema fiscale moderno, in grado di coniugare le esigenze di stabilità finanziaria con quelle di competitività e giustizia fiscale. Se attuata correttamente, essa rappresenta non solo un'opportunità per migliorare il rapporto Fisco-contribuente, ma anche un mezzo per rafforzare la legittimità e la fiducia nel sistema tributario, rendendolo più trasparente ed efficace in un contesto economico in continua evoluzione.

In ogni caso però, in considerazione del numero di cambiamenti radicali avvenuti negli ultimi anni, sembrerebbe che la strada da percorrere sia ben delineata; non resta altro che seguirla.

BIBLIOGRAFIA

Agenzia delle Entrate. (2022, febbraio 10). *Adempimento spontaneo per i cittadini*.

Tratto da Agenzia delle Entrate:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/compliance-cittadini/compliance-per-i-cittadini>

Agenzia delle Entrate. (2023, Marzo 2). *Patent box – Che cos'è*. Tratto da Agenzia delle Entrate:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/agevolazioni/patent-box/cose-patent-box-imprese>

Agenzia delle Entrate. (2024, 09 11). *Adempimento collaborativo, istruzioni per il ravvedimento operoso*. Tratto da Fisco Oggi:

<https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/adempimento-collaborativo-istruzioni-ravvedimento-operoso>

Agenzia delle Entrate. (2025, 01 10). *Regime di adempimento collaborativo - Che cos'è*. Tratto da Agenzia delle Entrate:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/infogen-reg-adempimento-collaborativo-imprese>

Alemanno, L.; Barracco, F. & Anaclerio, M. (2016). Dirigente Preposto e *financial reporting* anche alla luce del nuovo reato di falso in bilancio. *Amministrazione & Finanza*, n. 5, p. 31.

Alm, J., & Torgler, B. (2011, luglio). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics*, 101, p. 635-651.

Andree, C., & Heider, C. (2024). Germany - New Legal Basis for International Risk Assessment Procedures in Germany: ICAP, ETACA. *International Transfer Pricing Journal*, 31(4).

Araki, S. (2017). Regional - Co-operative Tax Compliance: An Asia-Pacific Perspective. Asia-Pacific. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 23(2).

Barbiani, E. (2024, 03 1). L'adempimento collaborativo a confronto con le best practice in ambito di Tax Control Framework. *Corriere Tributario*(3), p. 232.

Barone, G., & Mocetti, S. (2011, aprile). Tax morale and public spending inefficiency. *International Tax and Public Finance*, 18, p. 724-749.

Bellini, M., & Bianchi, R. (2021, 05 26). *Rischi fiscali internazionali, dal programma Icap un'alternativa agli accordi preventivi*. Tratto da Norme&Tributi Plus:

<https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/rischi-fiscali-internazionali-programma-icap-un-alternativa-accordi-preventivi-AEHk8qJ>

- Bencistà, G., & Nannini Leoni, F. (2024). Estensione alle PMI del Tax Control Framework: nuovo orizzonte nella gestione del rischio fiscale? *Corriere Tributario*(8-9), p. 753.
- Boujelben, S., & Medhioub, N. (2025). Does the combined assurance model affect tax avoidance? The case of South African companies. *Corporate Governance (Bradford)*, 25(2), p. 389-408.
- Braga, R. (2024, 07 08). Adempimento collaborativo: nuove regole in materia di interpello. *Pratica Fiscale e Professionale*(27), p. 27.
- Bronzewska, K. (2016). *Cooperative Compliance: A new approach to managing taxpayer relations*. Incorporated: IBFD Publications USA.
- Carpentieri, C. (2023). Riforma fiscale: la "condivisione interpretativa" per ridurre l'evasione da interpretazione. *IPSOA*.
- Cavallino, F., & Zuin, P. (2005, febbraio 14). Il ruling internazionale: problematiche applicative. *il Fisco*, 7, p. 989.
- Chiappetta, F. (2024). *Diritto del governo societario*. Milano: Wolters Kluwer.
- Chyz, J. A., Gal-Or, R., Naiker, V., & Sharma, D. S. (2021). The Association between Auditor Provided Tax Planning and Tax Compliance Services and Tax Avoidance and Tax Risk. *THE JOURNAL OF THE AMERICAN TAXATION ASSOCIATION: A Publication of American Accounting Association*, 43(2), p. 7-36.
- Cinieri, S. (2024). Adempimento collaborativo: come sanare le violazioni con il ravvedimento operoso. *IPSOA*.
- Consulich, F. (2023). La lunga marcia del diritto penale tributario, dalla periferia al centro del sistema penale. *Cassazione Penale*, 10, pag. 3477 e ss.
- Consulich, F. (2024). La collaborazione pubblico-privato nello specchio della colpa di organizzazione: il caso del Tax Control Framework. *Rivista di Diritto Tributario*(1), p. 5-31.
- Conte, D. (2024). Profili soggettivi e sostanziali della nuova cooperative compliance. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti Vol. I Diritto internazionale e cooperative compliance* (p. 197-219). Pisa: Pacini Giuridica.

- Costarella, E. (2022). Interpello sui nuovi investimenti. In A. Dragonetti, & V. Piacentini (A cura di), *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 2175-2204). Milano: IPSOA, Wolters Kluwer.
- Curran, M. (2023). *HMRC's temporary Customer Compliance Manager Service for mid-sized businesses*. Tratto da Tax adviser magazine:
<https://www.taxadvisermagazine.com/article/hmrccs-temporary-customer-compliance-manager-service-mid-sized-businesses>
- D'Attoma, J. (2020, marzo). More bang for your buck: tax compliance in the United States and Italy. *Journal of Public Policy*, 40, p. 1-24.
- De Mita, E. (2006). *Interesse fiscale e tutela del contribuente*. Milano: Giuffrè.
- Dworkin, R. (2000). *Sovereign Virtue: The Theory and Practice of Equality*. Cambridge : Harvard University Press.
- Ely, J. W. (1998). *The Guardian of Every Other Right*. New York-Oxford: Oxford University Press.
- Entrate, A. d. (s.d.). *Controlli - Che cos'è*. Tratto da Agenzia delle Entrate:
[https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/controlli/scheda/infocontrolli-cittadini#:~:text=L'attivita%20di%20controllo%20del,del%20contribuente\(tax%20compliance\)](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/controlli/scheda/infocontrolli-cittadini#:~:text=L'attivita%20di%20controllo%20del,del%20contribuente(tax%20compliance).).
- Epstein, R. (1985). *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*. Cambridge : Harvard University Press.
- Esposito, G. M. (2021). *Il sistema amministrativo tributario italiano*. Milano : Wolters Kluwer e Cedam .
- European Commition . (2021). *European Trust and Cooperation Approach – ETACA Pilot Project for MNEs*.
- Fantozzi, A. (2012). *Diritto Tributario*. Torino : UTET Giuridica .
- Federico, P., & Giulia Isabella, V. (2023). I nuovi orizzonti della cooperative compliance in Italia e all'estero. In A. Tommasini (A cura di), *Riforma Fiscale* (p. 162-167). Milano: Giuffrè.
- Fehr, E., & Gächter, S. (1998). Reciprocity and economics: The economic implications of Homo Reciprocans. *European Economic Review*, 42 (3-5), p. 845-859.
- Filippin, A., Fiorio, C. V., & Viviano, E. (2013, ottobre). The effect of tax enforcement on tax morale. *European Journal of Political Economy*, 32, p. 320-331.
- Fisco e Tasse. (2024, 12 18). *Adempimento collaborativo: i requisiti soggettivi e oggettivi per l'accesso*. Tratto da Fisco e Tasse:

<https://www.fiscoetasse.com/normativa-prassi/13436-adempimento-collaborativo-i-requisiti-soggettivi-e-oggettivi-per-laccesso.html>

Foner, E. (2009). *Storia della libertà americana*. Roma: Donzelli.

Foucault, M. (2015). *Nascita della biopolitica. Corso al college de France (1978-1979)*. Milano: Feltrinelli.

Gaiani, L. (2024, 11 18). Certificatori ad ampio raggio per il tax control framework. *Norme & Tributi Plus*.

Gallo, F. (2011). *Le Ragioni del fisco*. Bologna: Il Mulino.

Gatti Pavesi Bianchi Ludovici. (2022). Regime di “Cooperative compliance” e progetto ETACA. *Newsletter: ARM'S LENGTH CHRONICLE*.

Germani, A. (2024, 11 18). Tax control framework: una rete di competenze per i certificatori. *Norme & Tributi Plus*.

Grassetto, A. (2022). Regime della co-operative compliance e monitoraggio del rischio fiscale. In A. Dragonetti, & V. Piacentini (A cura di), *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 1995-2028). Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.

Hartz, L. (1960). *La tradizione liberale in America*. Milano: Feltrinelli.

Hayek, F. A. (1944). *The Road to Serfdom*. Chicago : University of Chicago Press.

HMRC. (2023). *Research and analysis tCCM Evaluation Qualitative Research Report*. Tratto da GOV.UK: <https://www.gov.uk/government/publications/tccm-evaluation-qualitative-research/tccm-evaluation-qualitative-research-report>

HMRC. (2024). *HMRC's compliance approach for large businesses*. Tratto da GOV.UK: <https://www.gov.uk/guidance/hm-revenue-and-customs-large-business>

Hofmann, E., Hoelzl, E., & Kirchler, E. (2008). Preconditions of voluntary tax compliance: Knowledge and evaluation of taxation, norms, fairness, and motivation to cooperate. *Zeitschrift für Psychologie/Journal of Psychology*, 216 (4), p. 209-217.

Hume, D. (2001). *Trattato sulla natura umana*. Milano : Bompiani.

Ielo, P. (2020, 1). Responsabilità degli enti e reati tributari. *Rvista* 231(16).

Imperato, L. (2016). L'adempimento collaborativo. In A. Giarda, A. Perini, & G. Varraso (A cura di), *La Nuova Giustizia Penale Tributaria. I Reati – Il Processo* (p. 167-174). Milano: Wolter Kluwer; Cedam.

Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behavior*. Cambridge: Cambridge University Press.

- Koay, G. Y., & Sapei, N. S. (2025). The role of corporate governance on corporate tax avoidance: A developing country perspective. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 15(1), p. 84-105.
- Latini, S. (2024, 03 05). *Ocse, cooperative compliance ICAP. Ecco i dati del programma multilaterale*. Tratto da FiscoOggi:
<https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/articolo/ocse-cooperative-compliance-icap-ecco-dati-del-programma-multilaterale>
- Lemetyuynen, I., & Sergeeva, V. (s.d.). *Russia: Tax monitoring becomes popular in Russia*. Tratto da International Tax Review:
<https://www.internationaltaxreview.com/article/2a68waxrsfvwayusoyjnk/russia-tax-monitoring-becomes-popular-in-russia>
- Locke, J. (1980). *Second Treatise of Government*. Indianapolis : Hackett Publishing Company.
- Longo, A., & Martino, A. (2023). Il nuovo regime di adempimento collaborativo per le persone fisiche ad alto reddito. In A. Tommassini (A cura di), *Riforma Fiscale* (p. 93-97). Milano: Giuffrè.
- Lozza, E., Compagno, D., & Ferri, G. (2014, maggio). LA COMUNICAZIONE SOCIALE CONTRO. *Giornale italiano di psicologia*(2), p. 321-345.
- Luiso, F. P. (2023). *Diritto Processuale Civile. Volume II, Il processo di cognizione*. Milano: Giuffrè.
- Majdańska, A. (2021). *An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries*. Incorporated: IBFC Publications USA.
- Marcheselli, A. (2022). *Accertamenti tributari. Poteri del fisco. Strategie del difensore*. Milano : Giuffrè.
- Marchetto, R. (2015). Tendenze moderne nel rapporto tra Contribuente e Fisco. *Dialoghi di diritto tributario tra attualità e prospettive*. Torino.
- Marino, G. (2023, 10 30). Adempimento collaborativo e dintorni: una sfida culturale che richiede coraggio e fiducia. *il Fisco*(41), p. 3861.
- Marino, G. (2024). Giustizia riparativa e diritto tributario collaborativo. *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6, p. 1964.
- Marino, G. (2024). La nuova cooperative compliance: profili generali. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. I Diritto internazionale e cooperative compliance, p. 185-196). Pisa: Pacini Giuridica.
- Marongiu, G. (2008). *Lo statuto dei diritti del contribuente*. Torino: Giappichelli.

- Mascitti, M. (2018). Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale... : Why Ruling no more? *Rivista di diritto tributario internazionale*, 3, p. 225-259.
- Mauro, E., & Zagrebelsky, G. (2011). *La felicità della democrazia. Un dialogo*. Roma-Bari: Editori Laterza.
- McIlwain, C. (1965). *La Rivoluzione americana. Una interpretazione costituzionale*. Bologna: Il Mulino.
- McKerchar, M. (2008). Philosophical Paradigms, Inquiry Strategies and Knowledge Claims: Applying the Principles of Research Design and Conduct to Taxation. *Tax Law: Tax Law & Policy eJournal*.
- Melis, G. (2022). *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli.
- Miele, L. (2025, 01 11). Sistemi di controllo sull'informativa finanziaria contabile da integrare nel TCF. *EUTEKNE!NFO*. Tratto da https://www.eutekne.info/Sezioni/Art_1038962_sistemi_di_controllo_sull_informativa_finanziaria_contabile_da.aspx
- Migliorini, F. (2024, Marzo 20). *Lettere di compliance per redditi e investimenti esteri*. Tratto da Fiscomania.com: <https://fiscomania.com/lettere-di-compliance-sui-redditi-esteri/>
- Moschetti, F. (2012). Il “principio democratico” sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente. *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dl contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, 3-24. (A. Bodrito, A. Contrino, & A. Marcheselli, A cura di) Torino: Giappichelli.
- Nuzzolo, A., & Valente, P. (2014). Tax governance e collaborazione rafforzata. *il Fisco*(19), 1853.
- Oats, L., & Tuck, P. (2019). Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution? *Accounting and Business Reserch*, 49(5).
- OECD. (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Parigi : OECD Publishing.
- OECD. (2012). *Compliance Management of Large Business Task Group: Experiences and Practices of Eight OECD Countries*,. Parigi: OECD Publishing.
- OECD. (2013). *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Parigi: OECD Publishing.
- OECD. (2021). *International Compliance Assurance Programme: Handbook for tax administrations and MNE groups*. Parigi: OECD Publishing.
- OECD. (2022). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Parigi: OECD Publishing.

- Paliero, C. E. (2023) Colpa Penale e Colpa di Organizzazione: Analogie, Epifanie e Dissolvenze. *Cassazione Penale*, 10, pag. 3346 e ss.
- Patelli, L., & Porpora, F. (2004). Il ruling internazionale e gli Advanced Pricing Agreements (APA). *il Fisco*, 23, p. 3005.
- Pellecchia, M. (2013, luglio 1). *Progetto Pilota "Regime di adempimento collaborativo"*. Tratto da CMS Italia Newsletter Tax: <https://cms.law/it/ita/publication/progetto-pilota-regime-di-adempimento-collaborativo>
- Pemberton, J. L., & Majdanska, A. (2016). International/OECD - Can Cooperative Compliance Help Developing Countries Address the Challenges of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative? *Bulletin for International Taxation*, 70(10).
- Peta, M. (2025, 01 13). *Adempimento collaborativo: linee guida AdE TCM*. Tratto da FISCO e TASSE: Peta, M. (2025). Adempimento collaborativo: linee guida AdE TCM. FISCO E TASSE. URL: https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/16501-adempimento-collaborativo-linee-guida-ade-tcm.html?_gl=1*vm79l6*_up*MQ..*_ga*MjEzOTMyMzc5NS4xNzM3MDMyMzAw*_ga_EE64P4Z01K
- Piergallini, C (2023). L'uso Obliquo della Colpa di Organizzazione: Ripensamenti e Regressioni. *Cassazione Penale*, 10, p. 3356 e ss.
- Pocock, J. G. (1980). *Il momento machiavelliano. Il pensiero politico fiorentino e la tradizione repubblicana anglosassone*, vol. II (La «repubblica» nel pensiero anglosassone). Bologna: Il Mulino .
- Quartino, L., & Bertone, S. (2025, gennaio 20). La certificazione del Tax Control Framework: dubbi interpretativi e possibili soluzioni. *il Fisco*(3), p. 218.
- Ragucci, G. (2023). *Gli istituti della collaborazione fiscale : dai comandi e controlli alla coregulation*. Torino: Giappichelli .
- Rawls, J. (1971). *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press .
- Redazione Fisco e Tasse. (2025, 01 13). *Tax control Framework: linee guida ADE*. Tratto da FISCO e TASSE: https://www.fiscoetasse.com/new-rassegna-stampa/1589-tax-control-framework-linee-guida-ade.html?_gl=1*vm79l6*_up*MQ..*_ga*MjEzOTMyMzc5NS4xNzM3MDMyMzAw*_ga_EE64P4Z01K*MTczNzAzMjI5OS4xLjEuMTczNzAzMjgwMC4wLjAuMA..
- Redazione Memento. (2024, 11 05). Tax control framework: requisiti per i certificatori. *QuotianoPiù*.

- Riccardi, R. (2014). "Perché non siamo tutti evasori?" Il passaggio dalla "lotta all'evasione" al "miglioramento", nei sistemi fiscali, della "tax compliance" grazie al contributo della tax morale. Il caso Italia . *Tesi di Dottorato*. Bergamo : Università degli studi di Bergamo .
- Rozas, J. A., Nastri, M. P., & Sonetti, E. (2015). Buona governance tributaria: nuove regole in Spagna e in Italia. *Rivista di diritto tributario internazionale*(1), p. 307-324.
- Rudyanto , A. (2025). Does tax disclosure in Global Reporting Initiative (GRI)-based sustainability reporting mitigate aggressive tax avoidance? Evidence from a developing country. *Journal of Global Responsibility*, 16(1), p. 37-51.
- Saitto, F. (2013, 2). No taxation without representation: il dibattito sul potere di tassare alle origini dell'esperienza costituzionale statunitense e la sua eredità . *Diritto pubblico, Rivista fondata da Andrea Orsi Battaglini*, p. 641-678.
- Salanitro, G. (2016). Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno. *Rivista di Diritto Tributario*, 26, p. 623-647.
- Salvini, L. (2000). La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre). *Rivista di Diritto Tributario*, 1, p. 13-42.
- Salvini, L. (2022). *Diritto Tributario delle attività economiche*. Torino: Giappichelli .
- Santamaria, B., & Santamaria, M. (2024). *I nuovi accertamenti fiscali. Ispezioni. Atti Impositivi. Contraddittorio. Adempimento collaborativo. Concordato preventivo. Fiscalità internazionale*. Milano : Cedam; Wolters Kluwer. .
- Schmölders, G. (1959, dicembre 1). FISCAL PSYCHOLOGY: A NEW BRANCH OF PUBLIC FINANCE. *National Tax Journal*, 12, p. 340 - 345.
- Scocca, S. (2015). Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente. *Diritto e pratica tributaria*, 3, p. 3-ss.
- Slemrod , J., & Bakija, J. (2004). *Taxing Ourselves, fifth edition: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes*. Cambridge: The MIT Press.
- Song, Y.-d., & Yarbrough, T. E. (1978, settembre 1). Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey. *Public Administration Review*, 38, p. 442.
- Stone, L. (2001). *Le cause della Rivoluzione Inglese 1529-1642*. Torino: Einaudi .
- Tassani, A. C.-T. (2023). *Manuale di diritto tributario* . tornio : Giappichelli .
- Tesauro, F. (2020). *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*. Torino: UTET Giuridica.

- Tomassini, A., Pacelli, F., & Valenzi, G. I. (2024, 10 1). Adempimento collaborativo alla ricerca di un nuovo equilibrio tra vantaggi e oneri per le aziende. *Corriere Tributario*(10), p. 799.
- Torgler , B., & Alm, J. (2006, aprile). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27, p. 224-246.
- Triggiani, S. (2008, giugno 1). L'EVOLUZIONE GIURIDICA DELLA DISCIPLINA DELL'INTERPELLO E I VINCOLI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA. *Diritto e Pratica Tributaria*, 3, p. 10625.
- Tropea, A. (2017). I profili giuridici dell'adempimento collaborativo. *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, p. 789-819.
- Valente , P., Rizzardi, R., Consiglio , P., & Mattia, S. (2017). *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer .
- Valente, P. (2011). *Manuale di Governance Fiscale* . Milano : IPSOA; Wolters Kluwer.
- Valente, P. (2011). *Manuale di Governance Fiscale*. Milano : IPSOA; Wolters Kluwer.
- Valente, P., Giampiero , I., Mattia, S., & Toscano, F. (2017). *Tax Governance e Tax Risk Management*. Milano: IPSOA; Wolters Kluwer.
- van der Enden, E., & Bronzewska, K. (2014).
International/Australia/Italy/Netherlands/United States - The Concept of Cooperative Compliance. *Bulletin for International Taxation*, 68(10).
- van der Hel–van Dijk, L., & Poolen, T. (2013). Netherlands/International - Horizontal Monitoring in the Netherlands: At the Crossroads. *Bulletin for International Taxation*, 67(12).
- Wenzel, M. (2007, 1). The Multiplicity of Taxpayer Identities and Their Implications for Tax Ethics. *Law & Policy*, 29, p. 31-50.
- Zizzo, G. (2024). La revisione della disciplina degli interpelli. In A. Giovannini (A cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti* (Vol. II I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale, p. 139-147). Pisa: Pacini Giuridica.