



## Corso di laurea in Giurisprudenza

Cattedra di Diritto tributario dell'impresa

**TAX COMPLIANCE:** adempimento collaborativo come strumento per il miglioramento della fiducia fiscale e contrasto all'evasione

---

Chiar.mo Prof. Giuseppe Molinaro

RELATORE

---

Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

CORRELATORE

---

Carolina Altieri Matr. 168763

---

CANDIDATO

Anno Accademico 2024/2025

## SOMMARIO

INTRODUZIONE .....	4
CAPITOLO 1: IL RAPPORTO TRA AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E CONTRIBUENTE NEL TEMPO .....	6
1. L'EVOLUZIONE DEL RAPPORTO GIURIDICO TRIBUTARIO .....	6
2. L'AVVENTO DELL'OCSE ED IN PARTICOLARE DEI RAPPORTE DEL 2008 E DEL 2013 <sup>9</sup>	
3. L'INTRODUZIONE DELL'ISTITUTO IN ITALIA.....	12
3.1. Principi ispiratori del nuovo rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente	
15	
3.1.1. Il buon andamento e l'imparzialità della pubblica amministrazione.....	16
3.1.2. Il principio di collaborazione, buona fede e legittimo affidamento .....	17
3.1.3. Princípio di certezza e stabilità dei rapporti giuridici.....	24
3.2. Questione aperta: Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.....	28
3.2.1. Concordato preventivo biennale .....	34
4. CONCLUSIONI.....	41
CAPITOLO 2: L'ISTITUTO DELL'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO IN ITALIA .....	41
1. LA DISCIPLINA DEL 2015 E L'ESIGENZA DI RIFORMARE L'ISTITUTO .....	42
2. REQUISITI SOGGETTIVI .....	42
3. REQUISITI OGGETTIVI.....	47
3.1. Tax Control Framework .....	47
3.2. L'Introduzione della Certificazione .....	52
3.3. Regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale .....	57
4. MECCANISMI OPERATIVI e ASPETTI PROCEDIMENTALI.....	60
4.1. Procedura di adesione.....	60
4.2. Doveri e codice di condotta .....	63
I. Doveri dell'Agenzia delle Entrate.....	65
II. Doveri del contribuente .....	67
III. Considerazioni conclusive.....	68
4.3. Esclusione dal regime.....	68
4.4. Uffici competenti .....	72
5. EFFETTI PREMIALI.....	79
5.1. Interpello abbreviato e comunicazione dei rischi fiscali .....	79
5.2. Interpello nuovi investimenti .....	87
5.3. Ravvedimento operoso nell'ambito della Cooperative Compliance .....	93
5.4. Riduzione dei termini di decadenza per attività di accertamento e Esonero dall'obbligo di presentare garanzie .....	97
5.5. Ruolo della sanzione e tentativi di razionalizzazione del sistema .....	100
5.5.1. Riduzione delle sanzioni amministrative tributarie.....	107

5.5.2. Penalty Protection: causa di esclusione del reato di dichiarazione infedele ex. art. 6 co. 4 dlgs 108/2024.....	110
5.5.3. PENALTY PROTECTION IN MATERIA DI IBRIDI FISCALI (c.d. hybrid mismatch).....	115
6. CONCLUSIONI.....	117
CAPITOLO 3: I RISVOLTI PROSPETTICI DELL'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO 118	
1. LIMITI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO E ADEMPIMENTO COLLABORATIVO QUALE STRUMENTO DI POSSIBILE RIDUZIONE DEL CONTENZIOSO .....	118
2. IL SITEMA PENALE TRIBUTARIO .....	124
2.1. evasione fiscale, elusione e abuso del diritto .....	124
2.2. le origini del sistema penale tributario fino al d.lgs. n. 74/2000 .....	131
2.2.1. i ripensamenti e i recenti sviluppi del sistema .....	135
3. RISVOLTI PRATICI DELL'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO IN UN'OTTICA DI CONTRASTO E PREVENZIONE.....	140
3.1. gestione del rischio fiscale e integrazione del tcf con il modello 231 .....	141
3.2. rischio fiscale interpretativo e il ruolo della certezza per i contribuenti.....	150
3.2.1. sguardo internazionale ed europeo: mutual agreement procedure .....	155
4. CRITICITA' DELL'ISTITUTO .....	158
4.1. contraddizioni dovute alla distinzione tra rischi significativi e non significativi .....	158
4.2. operatività limitata della penalty protection clause.....	160
5. CONCLUSIONI.....	162
CONCLUSIONE .....	163

## INTRODUZIONE

La fiscalità rappresenta una materia di fondamentale importanza per lo Stato nonché per la quotidianità dei consociati. Del resto, è proprio attraverso l'esercizio della potestà impositiva, affidata all'Amministrazione finanziaria, che lo Stato acquisisce le risorse economiche indispensabili per l'assolvimento delle proprie funzioni istituzionali e per l'erogazione dei servizi pubblici. Il tributo, in tale prospettiva, si configura non solo come mezzo di finanziamento della spesa pubblica, ma anche come strumento di politica economica e sociale, attraverso il quale è possibile perseguire finalità redistributive di ricchezza e promuovere obiettivi di equità e coesione sociale.

Data l'importanza del gettito erariale, al centro della tradizionale configurazione del rapporto giuridico-tributario è collocato il momento dichiarativo. Il contribuente ha, dunque, l'onere di autodeterminare la propria posizione fiscale mediante l'adempimento spontaneo dei propri obblighi dichiarativi. In tale dinamica relazionale, l'intervento dell'Amministrazione finanziaria si colloca soltanto *ex post* e ha natura sostanzialmente repressiva e sanzionatoria, essendo volto alla verifica della correttezza dell'adempimento e alla repressione delle eventuali violazioni.

Questo assetto, fondato su una logica tendenzialmente conflittuale e aggravato dall'endemica incertezza normativa che da sempre caratterizza il diritto tributario, quale materia soggetta a repentina cambiamenti normativi dovuti al mutare dei programmi ed obiettivi politici dei quali il prelievo tributari costituisce efficace strumento di attuazione, ha però mostrato limiti evidenti in termini di efficienza del sistema e di adesione spontanea del contribuente agli obblighi fiscali. In tale contesto, si assiste a un progressivo mutamento di paradigma nei rapporti tra Fisco e contribuente, ispirato a principi di trasparenza, dialogo e collaborazione leale, che mira a superare l'impostazione verticale e autoritativa in favore di una logica orizzontale e cooperativa.

La presente trattazione si propone, dunque, di analizzare le ragioni e le implicazioni di tale mutamento ideologico, soffermandosi in particolare sui principi ispiratori che ne sono alla base e sui presupposti logici e prodromi normativi che hanno condotto al D.lgs. 128/2015, recante "*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*", in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della Legge 11 marzo 2014, n. 23 (c.d. Legge Delega Fiscale) e che ha formalmente introdotto nell'ordinamento tributario italiano l'istituto dell'adempimento collaborativo.

Quest'ultimo costituisce il fulcro dell'elaborato e sarà oggetto di un'analisi approfondita sotto il profilo teorico e applicativo. Dopo averne ricostruito l'origine, la disciplina e la recente evoluzione normativa, alla luce della Legge Delega di Riforma Fiscale del 2023, l'adempimento collaborativo sarà esaminato alla luce dei suoi possibili effetti pratici, sia in termini di deflazionamento del contenzioso tributario, sia quale strumento innovativo nel contrasto all'evasione fiscale.

Anche con riferimento a quest'ultimo aspetto, emerge con chiarezza un cambiamento di rotta da parte del legislatore, orientato a sostituire l'approccio meramente repressivo con una strategia di tipo preventivo, fondata sulla certezza fiscale e sull'accrescimento della fiducia del contribuente nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Tale fiducia si configura, infatti, come presupposto imprescindibile per la costruzione di un sistema tributario moderno, efficace e condiviso.

Per ultimo, saranno analizzate le criticità dell'istituto, che, nonostante gli ormai numerosi interventi, permangono e meritano attenzionamento da parte del legislatore.

## CAPITOLO 1: IL RAPPORTO TRA AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E CONTRIBUENTE NEL TEMPO

### 1. L'EVOLUZIONE DEL RAPPORTO GIURIDICO TRIBUTARIO

Come noto, la Legge Delega di riforma fiscale del 2023<sup>1</sup> ha apportato significative modifiche in vari ambiti. Tra le molteplici novelle spicca, in particolare, la volontà del legislatore di ripensare, estendendolo, il regime di adempimento collaborativo.

Da tali premesse nasce l'intento di voler ripercorrere, nel presente elaborato, le varie tappe dell'istituto, analizzandone gli aspetti critici e gli eventuali punti di forza. Consapevole delle molteplici sfumature che sottendono l'istituto, si è deciso di procedere gradualmente nella sua trattazione, esaminandone dapprima la *ratio* e il percorso che ha portato alla sua nascita.

L'istituto dell'adempimento collaborativo si basa sull'idea di un nuovo rapporto tra Fisco e contribuente; rapporto basato sulla fiducia e sulla reciproca collaborazione, il quale affonda le sue radici nella lotta alla pianificazione fiscale aggressiva<sup>2</sup> sia a livello nazionale che a livello internazionale.

Sul punto, com'è ben noto, il rapporto giuridico tributario è inquadrabile come un rapporto bilaterale intercorrente tra un soggetto attivo, creditore dell'obbligazione tributaria, che si identifica con lo Stato o con il diverso ente pubblico territoriale, e un soggetto passivo, debitore dell'obbligazione tributaria, che si identifica con il contribuente, ossia il titolare dell'indice di capacità contributiva oggetto del tributo. A tal proposito, infatti, il tributo è definito come un'obbligazione avente ad oggetto una

---

<sup>1</sup> L. 111 del 2023.

<sup>2</sup> Agenzia delle Entrate – Provvedimento 26/05/2017 stabilisce che per pianificazione fiscale aggressiva si intende una o più costruzioni, di carattere nazionale o transnazionale, che producano conseguenze fiscali che il contribuente è ragionevolmente in grado di comprendere e che contengano i seguenti elementi: i) siano suscettibili di generare effetti fiscali in contrasto con lo scopo delle disposizioni invocate, anche derivanti da asimmetrie esistenti fra i sistemi impositivi delle eventuali giurisdizioni coinvolte; ii) determinino fenomeni di doppia deduzione, deduzione/non inclusione e doppia non imposizione;

prestazione pecuniaria nascente dalla legge e coattiva al verificarsi di un presupposto di fatto<sup>3</sup>.

Tradizionalmente, il rapporto giuridico tributario sopra descritto si basa su un’impostazione che potrebbe definirsi “attendista”, in virtù della quale sul contribuente ricade un obbligo dichiarativo ai fini dell’autodeterminazione della sua posizione fiscale e l’Amministrazione finanziaria interviene soltanto *ex post* per vigilare sul corretto assolvimento degli obblighi tributari ed eventualmente sanzionare una violazione già realizzata<sup>4</sup>.

In tempi recenti, tuttavia, sembrerebbe prospettarsi una parziale evoluzione dei tradizionali schemi di attuazione del tributo, caratterizzata da un significativo cambiamento del rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria; cambiamento che, da un rapporto di diffidenza e punitivo volto, pertanto, alla repressione, si orienta sempre di più a modello improntato alla cooperazione rafforzata e alla ricerca del consenso.

Non sorprende come la scelta di voler optare per un diverso rapporto nasca in un contesto caratterizzato da un’elevata incertezza dei contribuenti nei rapporti con l’Amministrazione finanziaria. Tale incertezza, come meglio si vedrà in seguito, è riconducibile a varie cause, tra le quali spiccano: l’ambiguità della normativa, frequenti mutamenti legislativi, orientamenti contrastanti della giurisprudenza tributaria nonché l’odierno contesto socio-economico caratterizzato dalla mobilità dei lavoratori, dei capitali e delle merci.

Proprio in virtù di tale incertezza – che espone i contribuenti a rischi patrimoniali e finanziari, nonché all’ingente peso delle sanzioni amministrative (a detta di alcuni poco proporzionali rispetto alla violazione commessa) e a possibili riflessi negativi sulla reputazione – soprattutto i grandi contribuenti hanno sentito la necessità di aderire a forme di collaborazione con l’Agenzia delle Entrate al fine di una più attenta gestione del rischio fiscale<sup>5</sup>.

Invero, come si dirà *infra*, tali forme di collaborazione, non determinano benefici solo a favore del contribuente, in quanto permettono di anticipare ed evitare la

---

<sup>3</sup> G. Melis “*Manuale di diritto tributario*”, Torino, 2022.

<sup>4</sup> A. Carinci e T. Tassani “*Manuale di diritto tributario*”, Torino, 2019.

<sup>5</sup> vedi C. Romano e L. Chiodaroli “*Regime di adempimento collaborativo, la risposta all’incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente*” in Corriere Tributario, n.20, 18 maggio 2015, p.1540.

commissione di illeciti fiscali, ma promuovo, indirettamente, anche un ritorno economico per l’Erario favorendo il principio di economicità dell’azione amministrativa<sup>6</sup>. Infatti, se è vero che detto processo di radicale cambiamento del rapporto Fisco-contribuente, c.d. “cambiaverso”<sup>7</sup>, mira a favorire la *compliance* dei contribuenti, ossia l’adempimento spontaneo ai propri obblighi fiscali, non può negarsi come lo stesso agevoli anche la parte Erariale: una maggiore collaborazione del contribuente consente all’Amministrazione di impiegare minori risorse per il controllo della sua posizione fiscale.

Nell’elenco dei possibili vantaggi che l’istituto potrebbe generare, infine, deve annoverarsi la possibilità che il sistema fiscale venga percepito dal contribuente, in termini morali, come “più giusto”; d’altronde, un sistema in grado di tutelare il contribuente, tenendo conto delle sue esigenze, è ben possibile che incrementi la *tax morale* del contribuente, ovvero il senso di dovere civico e di responsabilità fiscale del cittadino, scoraggiandolo dall’adottare comportamenti evasivi o elusivi<sup>8</sup>. Ciò potrebbe anche portare ad un recupero stabile del *tax gap*, inteso come la differenza tra l’ammontare delle imposte che l’amministrazione fiscale dovrebbe raccogliere e quello che effettivamente raccoglie<sup>9</sup>.

Affinché sia possibile creare un clima di fiducia reciproca tra amministrazione e cittadini che orienti le scelte del contribuente nel senso della correttezza fiscale è necessario che il prelievo fiscale non risulti eccessivo o insostenibile ma sia parametrato alla reale capacità contributiva del soggetto, ma soprattutto che non celi dietro al rapporto giuridico un’alea di incertezza in grado di generare diffidenza verso l’operato dell’Autorità Pubblica; diffidenza potenzialmente nociva per l’attuazione della redistribuzione della ricchezza.

In quest’ottica, allora, un modello quale l’adempimento collaborativo potrebbe, potenzialmente, costituire un miglioramento della situazione.

---

<sup>6</sup> Principio previsto dall’art. 2 della legge 241/1990 e che esprime il dovere per la pubblica amministrazione di far uso diligente delle proprie risorse economiche.

<sup>7</sup> Vedi C. Melillo “*Compliance Fiscale*”, 2024, IPSOA.

<sup>8</sup> Vedi C. Mellilo opera già cit.

<sup>9</sup> Il *tax gap* è considerato indice dell’adesione spontanea. Il gap è suddiviso in tre tipologie: quella dei contribuenti che non presentano una dichiarazione dovuta o non lo fanno in tempo; quella dei contribuenti che sottostimano il loro reddito o sovrastimano esenzioni, deduzioni e crediti nelle dichiarazioni presentate in tempo; quella, infine, dei contribuenti che compilano la dichiarazione, ma non pagano tutta la somma dovuta entro il termine.

Del resto, la fiscalità costituisce una funzione primaria dell’Autorità Pubblica, la quale esercita il potere impositivo attraverso il prelievo coattivo di risorse economiche dalla collettività e, pertanto, ha un ingente impatto sulla redistribuzione di ricchezza all’interno della società.

## **2. L’AVVENTO DELL’OCSE ED IN PARTICOLARE DEI RAPPORTI DEL 2008 E DEL 2013**

All’origine dell’esperienza italiana in materia di *Cooperative Compliance* si collocano due importanti rapporti dell’Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE)<sup>10</sup>: il primo “*Study into the role of Tax Intermediaries*” e il secondo “*Co-operative Compliance. A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”.

La necessità di emanare un rapporto da parte dell’OCSE nasce dalla comune volontà di contrastare il fenomeno della pianificazione fiscale aggressiva. Quest’ultimo, come noto, si sostanzia nella tendenza delle imprese a delocalizzare la propria attività all’estero, in Paesi caratterizzati da un’imposizione fiscale più bassa, sfruttando le lacune e disallineamenti tra i diversi ordinamenti tributari. L’assenza di una valida motivazione economica extra-fiscale costituisce l’elemento caratterizzante di suddetta pianificazione; la quale tende esclusivamente a ottenere un indebito vantaggio d’imposta.

Nel primo rapporto del 2008 “*Study into the role of Tax Intermediaries*” l’OCSE, proprio per contrastare il sospetto fenomeno, ha teorizzato la c.d. “*enhanced relationship*” tra le Autorità fiscali degli Stati membri e le imprese di grandi dimensioni, nonché i loro consulenti. Un rapporto che, come si dirà, si distanzia dalla diffusa c.d. “*basic relationship*”<sup>11</sup>, basandosi, invece, sulla fiducia reciproca e sulla collaborazione.

Lo “*Study into the role of Tax Intermediaries*” del 2008, prendendo le mosse da esperienze di *cooperative compliance* già attive in alcuni Stati (come il regime di

---

<sup>10</sup> un’organizzazione internazionale di studi economici per i paesi membri, paesi sviluppati aventi in comune un sistema di governo di tipo democratico ed un’economia di mercato, la quale svolge prevalentemente un ruolo di assemblea consultiva che consente un’occasione di confronto delle esperienze politiche, per la risoluzione dei problemi comuni, l’identificazione di pratiche commerciali ed il coordinamento delle politiche locali ed internazionali dei paesi membri.

<sup>11</sup> La “*basic relationship*” prevedeva un adempimento agli obblighi fiscali da parte del contribuente, sulla base di quanto previsto dal legislatore, ed un intervento solo successivo da parte dell’Amministrazione, nel caso in cui emergano criticità.

“Horizontal Monitoring” in Olanda o il “Compliance Assurance Process” in America<sup>12</sup>) ha individuato i principi sulla cui base costruire una nuova tipologia di rapporto, incentrata sulla: (i) comprensione del *business* (c.d. *commercial awareness*)<sup>13</sup>; (ii) imparzialità (c.d. “*impartiality*”)<sup>14</sup>; (iii) proporzionalità (c.d. “*proportionality*”)<sup>15</sup>; (iv) apertura e trasparenza(c.d. “*openess and transparency*”)<sup>16</sup>; (v) reattività (c.d. “*responsiveness*”)<sup>17</sup><sup>18</sup>.

Secondo l’OCSE, il rapporto descritto genera vantaggi per tutte le parti coinvolte.

Da un lato, la collaborazione e la trasparenza reciproche consentono alle Autorità fiscali di effettuare valutazioni del rischio più accurate e di allocare in modo più efficace le risorse per contrastare comportamenti evasivi. Dall’altro, i contribuenti beneficiano di una maggiore certezza, poiché possono conoscere in anticipo le implicazioni fiscali di specifiche operazioni e ottenere un ritorno economico a lungo termine grazie alla riduzione dei costi di *compliance*. Inoltre, questa collaborazione riduce

---

<sup>12</sup> Il regime olandese prevede la sottoscrizione di un accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente, denominato “*Individual Compliance Agreement*”, con cui quest’ultimo si impegna ad apportare al proprio sistema di gestione del rischio fiscale quelle migliorie necessarie per potersi qualificare come “*In Control*” e dunque essere ritenuto affidabile.

Il regime americano prevede che l’”*Internal Revenue Service*” ed i grandi contribuenti cooperino congiuntamente al fine di prevenire problematiche di carattere fiscale e di semplificare le attività di verifica. L’adesione a tale programma presuppone un sistema di controllo del rischio fiscale in grado di rilevare le “*main tax issues*”, la cui *disclosure* preventiva consente la redazione di un “*Memorandum of Understanding*” tra IRS e contribuente, con cui le parti addivengono alla risoluzione delle divergenze interpretative già prima dell’invio delle dichiarazioni fiscali.

<sup>13</sup> secondo questo principio le Autorità fiscali devono avere una conoscenza approfondita del settore in cui opera l’impresa, delle caratteristiche aziendali e devono comprendere lo spirito commerciale sottostante le transazioni e le attività poste in essere dal contribuente, solo in questo modo si può evitare l’incertezza del diritto e l’instaurazione di contenziosi fiscali eccessivamente onerosi per entrambe le parti.

<sup>14</sup> le Autorità fiscali devono affrontare le questioni che vengono loro sottoposte con coerenza e obiettività di giudizio.

<sup>15</sup> il principio vuole garantire un equilibrio tra efficienza amministrativa e rispetto per i contribuenti, pertanto l’Amministrazione fiscale con riferimento alle scelte in merito all’allocazione di risorse, a quali contribuenti e quali questioni fiscali meritano priorità di intervento deve tener conto delle caratteristiche del contribuente, del suo rapporto con l’autorità stessa e delle ricadute in termini di gettito.

<sup>16</sup> in virtù di questo principio, da un lato il contribuente deve ottemperare tempestivamente alle richieste di chiarimento dell’Amministrazione finanziaria sia con riferimento alle operazioni passate sia in ottica di preventiva consultazione rispetto a transazioni future, dall’altro l’azione dell’Amministrazione fiscale deve essere definita con processi improntati alla massima trasparenza tramite consultazioni, ruling anticipati e condivisione delle strategie generali di gestione del rischio.

<sup>17</sup> l’Amministrazione fiscale deve offrire risposte tempestive alle richieste dei contribuenti e deve essere pronta a discutere con lo stesso circa gli eventuali effetti fiscali connessi a una determinata operazione, anche prima che questa venga posta in essere.

<sup>18</sup> vedi Rapporto OCSE 2008, M.Leo “*Cooperative compliance: una strada lunga e impervia*” il fisco, n.38, 10 ottobre 2016, p. 3616”; G. Marino “*Corporate tax governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione d’impresa*”, Milano, 2022, p.8 ss

significativamente le probabilità di essere soggetti a futuri accertamenti fiscali, migliorando così il clima di fiducia e stabilità tra contribuenti e amministrazioni fiscali.

Il rapporto esplora anche le opportunità di una maggiore collaborazione tra le autorità fiscali e gli intermediari fiscali, i quali potrebbero così acquisire una comprensione più approfondita dei processi decisionali e delle preoccupazioni delle autorità fiscali e favorire la *tax compliance* dei propri clienti.

In un secondo momento, e sulle basi tracciate dallo studio del 2008, l'OCSE, nel rapporto del 2013 “*Co-operative Compliance. A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”, ha superato il concetto di “*enhanced relationship*”. Quest’ultimo, infatti, prestava il fianco alla critica di presunta violazione del principio costituzionale di uguaglianza dei contribuenti di fronte alla legge, in quanto riservava un trattamento privilegiato soltanto ad alcuni di essi.

Il principio di uguaglianza, codificato nelle Carte costituzionali dei vari Paesi, impone che tutti i cittadini, trovandosi in situazioni analoghe, debbano essere trattati in modo uniforme, e che eventuali disparità di trattamento possano trovare giustificazione esclusivamente in ragione di differenze oggettive e sostanziali nelle circostanze considerate. Trasponendo tale principio nell’alveo dell’ordinamento tributario, ne emerge con chiarezza un corollario fondamentale: il fatto che un contribuente sia soggetto ad accertamenti fiscali non implica che ogni contribuente debba esserlo, bensì che la selezione debba scaturire da un processo decisionale razionale, trasparente e oggettivo.

Per far fronte alla necessità di superare tali critiche, il rapporto del 2013 dell’OCSE ha teorizzato l’adozione di schemi di *Cooperative Compliance*<sup>19</sup>.

Inoltre, il medesimo rapporto ha, da un lato, confermato la necessità di una stretta collaborazione tra l’Amministrazione finanziaria e il contribuente, dall’altro ha introdotto un elemento cardine per il perseguimento di tale finalità: il cosiddetto *Tax Control Framework*, ovverosia un sistema strutturato di controllo e gestione del rischio fiscale, integrato nell’ambito del più ampio sistema dei controlli aziendali.

A questo punto, sorge spontanea la domanda circa le motivazioni sottese alla scelta di instaurare un rapporto di *Cooperative Compliance* con alcuni contribuenti piuttosto che con altri e, soprattutto, se tale metodo possa superare le critiche mosse in

---

<sup>19</sup> Per il concetto di *Cooperative Compliance* vedi M. Leo opera già cit.

precedenza. Per comprendere le ragioni di tale scelta, occorre preliminarmente soffermarsi sull'obiettivo di fondo della *Cooperative Compliance*.

Tale regime è finalizzato a promuovere l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte dei contribuenti (*Tax Compliance*), garantendo così alle autorità fiscali un gettito affidabile e prevedibile. In questo contesto, i contribuenti che optano per l'adesione a regimi di *Cooperative Compliance* possono beneficiare di vantaggi concreti; tuttavia, l'accesso a tali regimi è subordinato al rispetto di requisiti specifici, che costituiscono manifestazione stessa della volontà del contribuente di instaurare un rapporto improntato alla trasparenza e collaborazione reciproca con l'Amministrazione finanziaria.

Tra tali requisiti, spicca l'adozione di un *Tax Control Framework*, il quale, in combinazione con l'impegno collaborativo del contribuente, fornisce una giustificazione oggettiva e razionale alle eventuali differenziazioni di trattamento tra i soggetti coinvolti.

Per il contribuente l'adozione del suddetto sistema risponde a esigenze interne di controllo dei rischi connessi all'adempimento degli obblighi fiscali, per l'Amministrazione finanziaria rappresenta un presidio dell'effettiva correttezza dei comportamenti del contribuente<sup>20</sup>.

Risulta evidente come l'adempimento collaborativo sia un istituto di derivazione straniera, e l'Italia, diversamente dalle altre nazioni dove non è stato necessario cambiare la legislazione ma si è provveduto soltanto ad auspicare un cambio di mentalità, ha introdotto una legge *ad hoc* al fine di disciplinare la materia. Detta legge sarà oggetto di specifica trattazione nel paragrafo successivo.

### **3. L'INTRODUZIONE DELL'ISTITUTO IN ITALIA**

Il summenzionato quadro internazionale ha avuto delle ripercussioni importanti in Italia, dove i principi OCSE in materia di *Cooperative Compliance* sono stati recepiti dalla Legge delega fiscale del 2014<sup>21</sup>. Tuttavia, prima di procedere alla trattazione specifica di detta Legge, occorre brevemente ricordare il Progetto Pilota lanciato dall'Amministrazione Finanziaria nel 2013<sup>22</sup>; quest'ultimo aveva, appunto, lo scopo di

---

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

<sup>21</sup> Legge 11 marzo 2014, n.23.

<sup>22</sup> Progetto Pilota "Regime di adempimento collaborativo per i grandi contribuenti" pubblicato sul sito [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) in data 25 giugno 2013.

precorrere i tempi di attuazione della delega fiscale del 2014 e raccogliere “*medio tempore*” informazioni sul funzionamento dei Grandi contribuenti, al fine di poter proporre soluzioni efficaci ed efficienti al legislatore delegato in materia di adempimento collaborativo.

In virtù della finalità conoscitive del Progetto, lo stesso era rivolto, appunto, ai contribuenti rientranti nella qualifica di “*Grandi contribuenti*”, ossia imprese con un volume di affari o ricavi oltre i 100 milioni di fatturato che avessero adottato modelli di organizzazione e di gestione di cui all’art. 6 del D.lgs. 231/2001 o un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale. Tramite il Progetto Pilota si volevano individuare gli elementi utili alla successiva definizione delle caratteristiche che devono ispirare il nuovo rapporto tra Fisco e imprese.

Le candidature al progetto sono risultate superiori alle aspettative e hanno costituito sintomo del chiaro interesse alla possibilità di adesione a progetti di adempimento collaborativo.

Come anticipato, dopo il progetto Pilota è stata emanata la Legge di Delega fiscale. Quest’ultima, nell’ottica di migliorare i rapporti tra contribuenti e Amministrazione finanziaria e conferire stabilità e certezza al sistema<sup>23</sup>, prospettava una serie di interventi, quali: (i) una riforma del catasto degli immobili al fine di rimuovere le iniquità del sistema delle rendite catastali<sup>24</sup>; (ii) l’ampliamento dell’istituto del tutoraggio dell’Amministrazione finanziaria nei confronti dei contribuenti, in particolare quelli di minori dimensioni e operanti come persone fisiche, per l’assolvimento degli adempimenti della predisposizione delle dichiarazioni e del calcolo delle imposte; (iii) l’art. 5 della Legge, sulla scorta di una raccomandazione della Commissione europea<sup>25</sup> impegnava il legislatore nazionale ad attuare la revisione delle disposizioni antielusive interne con l’obiettivo di disciplinare il principio generale che vieta l’abuso del diritto, fornendo una prima codificazione dello stesso. Il risultato di detto intervento fu l’art. 10-*bis* dello

---

<sup>23</sup> C.Melillo opera già cit.

<sup>24</sup> L’intento era di adeguare le rendite catastali ai valori di mercato. Detta revisione doveva avvenire a invarianza di gettito, tenendo conto delle condizioni socio-economiche e dell’ampiezza e della composizione del nucleo familiare, tale indicazione mirava a salvaguardare la situazione economica di imprese e famiglie e ad evitare di arrecare danni al mercato immobiliare. La delega in tema di catasto non è stata esercitata dal Governo del 2014 e neppure dal Governo del 2023, pertanto bisognerà attendere per una efficace riforma in materia che possa porre fine/rimedio al rischio fiscale derivante da dati catastali non aggiornati che ostacolano la corretta tassazione degli immobili.

<sup>25</sup> N. 2012/772/EU del 6 dicembre 2012.

Statuto dei contribuenti secondo cui “costituisce abuso del diritto l’uso distorto di strumenti giuridici allo scopo prevalente di ottenere un risparmio d’imposta, anche se tale condotta non è in contrasto con alcuna specifica disposizione”, l’onere di dimostrare il carattere elusivo dell’operazione spetta al Fisco, mentre sul contribuente grava l’onere di evidenziare le valide ragioni extrafiscali che giustificano il ricorso agli strumenti giuridici utilizzati.

Tra tutti questi provvedimenti, per quanto qui rileva, assume un’importanza dirimente l’art. 6 della Legge Delega. Infatti, con tale disposizione veniva demandato al Governo il compito di introdurre norme che prevedessero: i) forme di comunicazione e cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l’amministrazione finanziaria; ii) sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni; iii) incentivi per chi adotta tali sistemi, quali minori adempimenti e riduzioni delle sanzioni, in quanto il legislatore delegante ha riconosciuto che la ricerca di più efficaci strategie di azione da parte dell’Amministrazione Finanziaria passa attraverso l’introduzione di incentivi per i contribuenti più corretti e di disincentivi per quelli che perseverano in comportamenti di pianificazione fiscale aggressiva; iv) l’organizzazione di strutture adeguate all’amministrazione finanziaria, dedicate all’espletamento di attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell’ambito delle amministrazioni pubbliche.

Al menzionato art. 6 è stata data piena attuazione tramite l’emanazione del D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128<sup>26</sup>, contenete disposizioni sulla certezza nei rapporti tra Fisco e contribuente<sup>27</sup>. L’art. 3 di detto decreto ha introdotto ufficialmente in Italia il regime di adempimento collaborativo. L’istituto in questione mira alla gestione del rischio fiscale<sup>28</sup>, inteso come “*rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in*

---

<sup>26</sup> Pubblicato in Gazzetta Ufficiale 18 agosto 2015, n.190.

<sup>27</sup> G. Albano “Regime dell’adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale” in Corriere tributario, n. 35, 21 settembre 2015, p. 2653.

<sup>28</sup> La nozione di rischio fiscale è di derivazione anglosassone. E’ utile, pertanto, riportare alcune definizioni di *task risk* rintracciate in J. Freedom, G. Loomer, J.Vella “Corporate task risk and tax avoidance: New approaches, in British Tax Review, 2009, 76: tax risk is “*a risk a customer will not pay the right amount of tax or duty at the right time*”... “*tax compliance risk may be identified tax issue, where HMRC and the customer may not agree about a particular tax analysis ses out in a return or declaration. Or it may be a less specific uncertainty about whether tax returns and declarations are correct which may lead to an issue being identified*”.

*contrastò con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario*”, sulla base di un dialogo e confronto preventivo con il Fisco volto alla prevenzione e risoluzione delle controversie in materia fiscale<sup>29</sup>.

Prima di approfondire il contenuto della novella legislativa, di cui si parlerà nel capitolo successivo, occorre dare conto di quelli che sono i principi ispiratori che hanno condotto il legislatore a introdurre tale istituto nel nostro ordinamento.

### **3.1. PRINCIPI ISPIRATORI DEL NUOVO RAPPORTO TRA AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E CONTRIBUENTE:**

La disciplina dell’adempimento collaborativo, così come qualsiasi novella legislativa in campo tributario, è tenuta a rispettare i principi di fondo che governano la materia. Peraltro, ai fini di un’efficace evoluzione del rapporto Fisco-contribuente, improntata alla reciproca collaborazione e fiducia, è ancor più importante assicurare il rispetto dei relativi obblighi e diritti delle parti, nonché di principi di rango costituzionale.

Questi obblighi e diritti si ricavano, ovviamente, dai principi confluiti nello Statuto dei diritti del contribuente<sup>30</sup>, il quale, notoriamente, si presta come uno strumento di riconoscione di diritti riconducibili alle fonti costituzionali ovvero ai principi generali dell’ordinamento<sup>31</sup>. D’altronde, le disposizioni del menzionato statuto vanno interpretate e inquadrare nell’enunciazione di cui all’art. 1 della medesima L. 212/ 2000, secondo il quale esse costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario tendenti ad attuare gli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.<sup>32</sup>.

A tal proposito, occorre evidenziare che la Legge Delega del 2023 prospetta un rafforzamento di detti principi proprio al fine di instaurare un rinnovato clima di cooperazione.

---

<sup>29</sup> A. Giacomo “Regime dell’adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale” in Corriere tributario; M. Lenotti “” Co-operative compliance nella delega fiscale e nel progetto pilota dell’Agenzia delle Entrate” in Corriere tributario e C.Mellilo opera già cit.

<sup>30</sup> L. 27 luglio 200, n.212.

<sup>31</sup> T. Tassani e A. Carinci “Lo statuto dei diritti del contribuente: principi, tutele e strumenti di difesa”, Torino, 2023, pag. 6 e ss.

<sup>32</sup> vedi Cass., sez. trib., n. 4760/2001.

Proprio in virtù di tali considerazioni, si ritiene necessario, ai fini della redazione del presente elaborato, soffermare l'attenzione sui principi che, in un'ottica di adempimento collaborativo, sembrano assumere una rilevanza dirimente.

### 3.1.1. IL BUON ANDAMENTO E L'IMPARZIALITÀ DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

Su un piano generale, la disciplina dell'adempimento collaborativo non può che riecheggiare il principio di buon andamento e imparzialità della pubblica amministrazione. Sul punto, l'art. 97 della Costituzione recita “*i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione*”.

Il riferimento a detto principio non deve generare stupore in quanto l'Amministrazione finanziaria è prima di tutto una pubblica amministrazione, e proprio in virtù di tale sua veste, nel perseguire le sue finalità nell'interesse collettivo, è tenuta all'osservanza di specifici obblighi.

Ora, è evidente come detto principio non possa che rappresentare il cardine di un rapporto tra Amministrazione finanziaria e cittadino improntato alla collaborazione e ricerca preventiva del consenso.

Ciò premesso, è il caso di soffermarsi sulla corrente interpretazione del contenuto dell'art. 97 Cost.

L'imparzialità costituisce una norma di comportamento dell'amministrazione che, collegandosi al principio di legalità e a quello di uguaglianza, prevede che l'azione dell'Amministrazione finanziaria sia improntata ai criteri di equità, buona fede e di parità di trattamento. Sulla scorta di tale principio, l'Amministrazione è tenuta a riservare il medesimo trattamento ai soggetti che si trovano in analoghe situazioni. Inoltre, dovendo perseguire l'interesse pubblico generale, l'Amministrazione deve contemperare, nello svolgimento della propria attività, gli interessi pubblici con quelli privati<sup>33</sup>.

Proprio per tali ragioni, al fine di ispirare la fiducia dei cittadini, l'azione deve essere improntata i principi di collaborazione e solidarietà nonché efficace, semplice e

---

<sup>33</sup> G. Marongiu “*Lo statuto dei diritti del contribuente*”, Torino, 2009

coerente, l'Amministrazione finanziaria deve intervenire solo su situazioni diligentemente accertate.

### 3.1.2. IL PRINCIPIO DI COLLABORAZIONE, BUONA FEDE E LEGITTIMO AFFIDAMENTO

Ulteriore principio rilevante per la disciplina dell'adempimento collaborativo risulta essere quello di collaborazione, buona fede e legittimo affidamento. Ciò in quanto, come si dirà oltre, l'adempimento collaborativo impone una continua interrelazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

Procedendo con ordine, l'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente statuisce che *"i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede"*.

La norma fa riferimento, in realtà, ad un unico principio, in quanto il termine buona fede ricomprende quello di collaborazione ed è volto ad esprimere una maggiore democrazia dei rapporti Fisco-contribuente<sup>34</sup>

Si tratta di un principio che è il risultato di un'esplicazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione pubblica, sopra descritti, e che è possibile considerare immanente all'ordinamento tributario.

Quest'ultimo, peraltro, assume un ruolo centrale nella diversa declinazione delle relazioni tra Amministrazione e contribuente<sup>35</sup>.

Il suddetto principio esprime un obbligo di correttezza, in forza del quale l'Amministrazione deve comportarsi con lealtà e chiarezza, evitando contraddizioni e guidando e facilitando i privati nell'adempimento dei loro doveri<sup>36</sup>, mentre il contribuente deve evitare comportamenti, nei quali possa ravvisarsi abuso del diritto e/o la finalità di eludere una giusta pretesa tributaria.

Ora, è di immediata evidenza che tale principio assuma un'importanza dirimente nell'istituto in commento; istituto che, come anticipato, si fonda proprio sulla duplice

---

<sup>34</sup> M.Logozzo *"I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela piena o parziale"* in Diritto e Pratica Tributaria., n. 6, 1 novembre 2018, p.2325.

<sup>35</sup> Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Prot. n. 101573, 26 maggio 2017.

<sup>36</sup> Cass. Sez. trib., 2 maggio 2005, n.9407.

finalità appena descritta. Tale ragione, allora, suggerisce un'attenta disamina del principio.

La buona fede a cui si fa riferimento può avere una valenza integrativa nonché correttiva. Sotto il primo profilo, l'esercizio dei poteri dell'Amministrazione finanziaria deve attenersi a *standard* di correttezza, ossia deve declinarsi in comportamenti onesti che ci si attende da un buon amministratore<sup>37</sup>. Sotto il secondo profilo, la buona fede sterilizza gli effetti di una condotta contraria ai doveri di obiettiva correttezza, impedendo che la stessa pervenga al risultato utile.

Il principio tutela la posizione soggettiva del contribuente che abbia violato la legge tributaria, confidando legittimamente nelle erronee determinazioni assunte dall'Amministrazione finanziaria.

La Corte di Cassazione nella sentenza 12453 del 2021 ha affermato che la violazione della buona fede richiede una reazione coerente, adeguata e proporzionata per riportare la situazione a quello che sarebbe stato lo svolgimento del rapporto secondo canoni di correttezza. Di rilevante importanza è il seguente passaggio che ci fornisce ulteriori indicazioni in merito alle conseguenze pratiche della violazione: “*Emerge in termini limpidi, dunque, che il principio di collaborazione e buona fede permea la disciplina tributaria, senza che la sua tutela (...) sia ancorata a schemi precostituiti ed al modello formale della validità/invalidità dell'atto, anzi richiedendo una declinatoria in concreto in relazione alla diversità delle fattispecie e delle situazioni*”. Quanto citato chiarisce che la buona fede, come regola dell'attività, può condurre ad effetti invalidanti che, tuttavia, non si producono in modo indiscriminato. Bisogna verificare su quali interessi e quali aspetti dell'azione amministrativa incida l'inosservanza del dovere di correttezza, potendosi nei vari casi pervenire a riconoscere mere irregolarità, rimessioni in termini, inutilizzabilità di prova, ecc.

Sulla base del descritto principio è possibile interpretare e ricostruire gli istituti tributari al fine di contemperare interessi che entrino in conflitto tra di loro, perseguiendo la leale collaborazione tra le parti del rapporto.

Corollario del principio di buona fede è il principio di tutela del legittimo affidamento, in virtù del quale l'Amministrazione finanziaria ha un obbligo di portare a conoscenza dei contribuenti, tempestivamente, e con mezzi idonei, tutte le circolari e le

---

<sup>37</sup> A.Carinci e T.Tassani opera già cit.

risoluzioni emanate nonché di comportarsi in coerenza con le indicazioni date, esplicitate e diffuse nelle circolari stesse. Con tale affermazione, non si intende impedire all’Amministrazione finanziaria di cambiare orientamento, ove ciò sia ritenuto opportuno (così detto “*revirement*”), ma che tale mutamento possa produrre effetti solo per il futuro, non potendo pregiudicare gli impegni assunti e gli affidamenti generati. Pertanto, quando l’Amministrazione finanziaria muta opinione è tenuta a rispettare gli affidamenti generati da quella precedente, con la conseguenza che nulla di più e di diverso, né a titolo di sanzione né a titolo di interessi moratori, può essere preteso dal contribuente che si sia conformato al primo orientamento interpretativo<sup>38</sup>.

La tutela, sopra descritta, risulta giustificata in virtù del “*legittimo*” affidamento del contribuente generato da una posizione “*qualificata*” dell’Amministrazione. I comportamenti qualificati dell’Amministrazione finanziaria che possono generare detto affidamento si dividono in: (i) opinioni interpretative contenute in atti amministrativi; (ii) situazioni di fatto consistenti in ritardi, omissioni ed errori<sup>39</sup>.

Tra gli atti amministrativi idonei a generare l’affidamento dei contribuenti ricomprendiamo gli atti interpretativi di carattere generale, quali le circolari, contenenti indicazioni e direttive in merito all’interpretazione delle disposizioni che disciplinano l’attuazione del rapporto tributario<sup>40</sup>. Si tratta di atti non vincolanti giuridicamente, ma che assumono grande rilevanza operativa per i contribuenti poiché esprimono l’opinione interpretativa dell’Amministrazione finanziaria stessa.

Oltre alle circolari, l’attività interpretativa dell’Amministrazione si esplica anche attraverso la c.d. consulenza giuridica, volta all’individuazione del corretto trattamento fiscale di determinate fattispecie riferite a problematiche di carattere generale. L’attività interpretativa viene fornita attraverso: (i) circolari amministrative; (ii) gli “*atti intermedi*” di consulenza giuridica riferiti ad una o più categorie di contribuenti; (iii) atti di

---

<sup>38</sup> Così F. Benvenuti “*Per un diritto amministrativo paritario*” in Studi in memoria di Enrico Guicciardi, Padova, Cedam, 1975, pp.818 sg. “...rigorose ragioni di giustizia formale e sostanziale esigono che si estenda al fisco il principio di buona fede che impedisce a chiunque, e quindi anche alla pubblica amministrazione, di venire *contra factum proprium*”.

<sup>39</sup> Art. 10 Statuto dei diritti del contribuente.

<sup>40</sup> Sulla natura e l’efficacia degli atti interpretativi dell’Amministrazione finanziaria, cfr. G. Falsitta “*Rilevanza delle circolari interpretative e tutela del contribuente*” in *Rass. trib.*, 1998, 1 ss.; A. Di Pietro “*I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l’applicazione della legge tributaria*” in A. Amatucci (diretto da) “*Trattato di diritto tributario*” Padova, 1994, I, 619 ss.;

interpretazione riferiti a singoli contribuenti a seguito di proprie istanze formali (risposte agli interPELLI).

Sulla portata dei primi due commi dell'art. 10 vi sono delle posizioni contrastanti in dottrina, la quale si è interrogata sulla possibilità di estendere la portata della tutela del legittimo affidamento oltre la lettera della norma al fine di escludere non soltanto sanzioni e intessi ma anche il tributo stesso<sup>41</sup>, dette posizioni dottrinali sono state avvalorate da una giurisprudenza altrettanto contraddittoria.

La posizione che ammette la suddetta estensione all'inesigibilità del tributo, e pertanto una cd. tutela "piena", si fonda sulla lettura congiunta dei primi due commi dell'art. 10, per cui il secondo comma sarebbe una specificazione del principio di buona fede di cui al primo comma, il quale avrebbe carattere prevalente e pertanto impedirebbe il recupero del tributo, che sarebbe dovuto alla luce del mutamento di orientamento dell'Amministrazione finanziaria.

A sostengo di detta posizione è necessario menzionare la sentenza della Cassazione n. 17576/2002, nella quale la Corte ha individuato le condizioni in presenza delle quali è possibile considerare l'affidamento "*pienamente*" tutelabile: (i) un'attività dell'Amministrazione finanziaria idonea a determinare una situazione di sua apparente legittimità e coerenza in senso favorevole al contribuente; (ii) la conformazione di quest'ultimo alla situazione giuridica apparente nel contesto di una condotta dello stesso connotata da una piena correttezza; (iii) l'eventuale presenza di circostanza specifiche del caso concreto che dimostrino la sussistenza dei menzionati presupposti, per esempio il decorso del tempo che consolidi la situazione giuridica soggettiva favorevole al contribuente. La presenza di dette circostanza specifiche e concrete, infatti, potrebbe determinare "un grado particolarmente intenso di affidamento rispetto alla generalità dei casi".

Più recente è la pronuncia della Cass. 12453/2021 nella quale emerge una differenza tra affidamento nelle informazioni amministrative, che sembra comportare l'esclusione solo delle sanzioni e degli interessi, e affidamento su atti atipici di fissazione del rapporto controverso, che parrebbero vietare *revirement* inibendo anche il recupero del tributo, in quanto "*i casi di tutela espressamente enunciati dal 2° del citato articolo riguardano situazioni meramente esemplificative, legate ad ipotesi maggiormente*

---

<sup>41</sup> M. Logozzo opera già cit.

*frequenti, ma non limitano la portata generale, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti”.*

L'opposta posizione, sulla base del modificato comma 2, sostiene invece che la tutela sia soltanto parziale, limitata all'esclusione delle sanzioni e degli interessi, in quanto una diversa ricostruzione sarebbe in contrasto con la lettera dell'articolo che esprime una precisa scelta legislativa in favore dei principi di legalità e indisponibilità dell'obbligazione tributaria<sup>42</sup>. Inoltre, ciò determinerebbe una violazione dei principi di legalità, di capacità contributiva nonché di uguaglianza, in quanto, a seconda che versino o meno in sua situazione di legittimo affidamento, i contribuenti si sottrarrebbero all'obbligo di contribuzione secondo la propria capacità contributiva e si attribuirebbe ad una circolare forza di legge in violazione dell'art. 23 Cost.

Detta posizione conservativa trova fondamento nell'ordinanza della Cass. 17588/2021 che espressamente afferma che “*le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti e obblighi, sicché, ove il contribuente si sia conformato a un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, non è esonerato dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, essendo esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'art. 10, comma 2, della L. 212 del 2000*”. Pertanto, il contribuente, seppur tutelato, è comunque tenuto all'adempimento dei propri obblighi fiscali.

Per ultimo, è possibile menzionare anche un terzo percorso interpretativo, il quale, accanto alla tutela di cui all'art. 10, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente, riconosce al contribuente un rimedio di carattere risarcitorio. La tutela sarebbe inquadrabile nell'ambito della responsabilità civile da danno ingiusto ai sensi dell'art. 2043 c.c., in cui l'illecito consiste nella diffusione di informazioni errate, da parte dell'Amministrazione finanziaria, nei confronti del contribuente. In questo caso, il contribuente, incorso in errore facendo affidamento su atti o comportamenti dell'amministrazione, sarebbe comunque tenuto a pagare il tributo, tuttavia, avrebbe diritto al risarcimento del danno in concreto subito; un danno che, nel caso di adempimento collaborativo, potrebbe risultare addirittura superiore al tributo richiesto

---

<sup>42</sup> Vedi G. Falsitta “*Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*” in S. La Rosa “*Profilo autoritativi e consensuali del diritto tributario*” Milano, 2008, 58.

poiché la posizione dell’Amministrazione ha influenzato le scelte imprenditoriali del contribuente<sup>43</sup>. Si tratta, in ogni caso, di una ricostruzione difficilmente attuabile, in ragione della difficoltà nella dimostrazione dell’integrazione dei presupposti fondanti la responsabilità civile.

Alla luce del quadro dottrinale e giurisprudenziale delineato, risulta evidente l’applicabilità del principio di tutela del legittimo affidamento ai contribuenti che si trovano in regime di adempimento collaborativo. A tal proposito, peraltro, è stata la stessa Amministrazione finanziaria a riconoscerne l’applicabilità. Il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia del 26 maggio 2017, prot. n. 101573, recante disposizioni attuative dell’istituto in questione, ha, infatti, stabilito, all’art. 2, comma 2, che “*Le posizioni espresse dall’Agenzia delle entrate all’esito delle interlocuzioni costanti e preventive vincolano l’Amministrazione finanziaria e restano valide finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese [...]*”.

Peraltro, ci si potrebbe interrogare sulla possibilità di accordare una tutela “*piena*” ai contribuenti che aderiscono al suddetto regime, proprio in ragione dell’interlocuzione costante e preventiva che intrattengono con l’Amministrazione, arrivando anche a modificare la propria organizzazione interna su indicazione dell’Agenzia delle Entrate, e che li colloca in una situazione obiettiva di affidamento tutelabile<sup>44</sup>.

Infine, bisogna segnalare come in tempi recenti il principio di buona fede, e pertanto anche il principio di tutela del legittimo affidamento, stia trovando una crescente valorizzazione in vari ambiti del rapporto tra Fisco e contribuente.

L’art. 4, lett. b) della Legge Delega ha affidato al Governo il compito di “*valorizzare il principio del legittimo affidamento e il principio di certezza del diritto*”, di quest’ultimo se ne tratterà nel prossimo paragrafo.

In ottemperanza di detta delega, il D.lgs. 219/2023 ha apportato delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente, è stato così integrato il comma 2 dell’art. 10 dello Statuto che adesso espressamente stabilisce che nei casi di *revirement in peius* dell’Amministrazione finanziaria, in materia di tributi unionali, si esclude la debenza stessa del tributo.

---

<sup>43</sup> Vedi opera G. Salanitro già cit.

<sup>44</sup> vedi G. Salanitro “*Profili giuridici dell’adempimento collaborativo, tra la tutela dell’affidamento e il risarcimento del danno*” in Rivista di Diritto Tributario, 2016, 645 ss.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea è stata fonte di ispirazione della riforma in commento, in quanto la stessa considera il principio del legittimo affidamento parte dell’ordinamento giuridico comunitario<sup>45</sup>. Il *leading case* in materia è stata la sentenza “*Elmeka*” del 14 settembre 2006, nella quale si è affermata la tutela piena del legittimo affidamento, e quindi l’inesigibilità del tributo, a condizione che l’atto che ha generato l’affidamento stesso provenga dall’Autorità competente. Tuttavia, bisogna segnalare che anche la suddetta Corte non ha adottato un atteggiamento lineare in materia, infatti, la dottrina “*Elmeka*” è stata ridimensionata dalla più recente sentenza *Ab SEB bankas* dell’11 aprile del 2018, nella quale la tutela piena del legittimo affidamento è stata esclusa se lo stesso sia generato da una prassi dell’Amministrazione finanziaria rivelatasi *ex post* illegittima. Sembra, pertanto, possibile un *revirement*, quantomeno per le fattispecie di atti affidanti non indirizzati specificatamente al contribuente.

Risulta evidente come, la prospettata valorizzazione dell’affidamento, nell’ordinamento italiano, si sia di fatto ridotta a ben poca cosa e se l’intento era di uniformarsi alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, il tentativo risulta mal riuscito.

Peraltro, la differente tutela del legittimo affidamento accordata ai tributi unionali rispetto ai tributi domestici potrebbe essere motivo di censura per violazione dell’art. 3 della Costituzione, in quanto il legittimo affidamento va tutelato come valore in sé a prescindere dalla natura del tributo. Di fatto, il legislatore rinuncia a un tributo che è al contempo una “*risorsa propria*” dell’Unione Europea, mentre non rinuncia a un “*tributo proprio*”. Detta norma sembrerebbe, pertanto, meritevole di dichiarazione di incostituzionalità<sup>46</sup> e, forse, sarebbe stato più opportuno giungere ad una soluzione unitaria<sup>47</sup>. Del resto, una tutela piena dell’affidamento andrebbe accordata ogniqualvolta il contribuente abbia assunto una determinazione ormai incompatibile con la successiva asserzione di imponibilità e detto errore sia riconducibile ad uno specifico elemento, generatore della responsabilità dell’Amministrazione finanziaria.

---

<sup>45</sup> sentenze della Corte di giustizia CE, 26 aprile 2005, causa C-376/02, par. 32 “*Stitching*” e 15 febbraio 1996, causa C-63/93 “*Duff*”).

<sup>46</sup> vedi A. Vignarelli “*L’art. 10, comma 2, nello Statuto del contribuente riformato: tutela o discriminazione?*” in Rivista di Diritto Tributario, 06 giugno 2024.

<sup>47</sup> vedi E. Della Valle “*La valorizzazione dell’affidamento del contribuente*” in Rivista di Diritto Tributario, 16 aprile 2024.

### 3.1.3. PRINCIPIO DI CERTEZZA E STABILITÀ DEI RAPPORTI GIURIDICI

Il principio di tutela del legittimo affidamento costituisce una particolare prospettiva del principio di certezza e stabilità dei rapporti giuridici e, dunque, del principio di certezza del diritto, in quanto non può esservi certezza, senza tutela dell'affidamento.

Si tratta di un principio, a parere della CEDU, immanente e che funge da elemento costitutivo dello Stato di diritto<sup>48</sup>, auspicando la prevedibilità delle conseguenze giuridiche dei comportamenti tenuti dai cittadini.

Il diritto tributario è uno dei settori del nostro ordinamento maggiormente caratterizzato da incertezza sia a causa del frequente e repentino ricambio normativo, sia a causa della fisiologica instabilità del diritto tributario. A ciò si aggiunga che il diritto tributario, inteso quale strumento di politica economica, non può che dipendere dalle variabili e contingenti situazioni finanziarie dello Stato; attraverso lo stesso è, infatti, possibile perseguire finalità extrafiscali, dirigendo i consumi, incentivando o disincentivando taluni investimenti e tipi di attività<sup>49</sup>.

A dimostrazione della consapevolezza del legislatore della propria scarsa attitudine ad elaborare norme in materia tributaria che siano chiare, stabili ed idonee ad essere applicate con significati ed effetti univoci, possiamo fare riferimento al comma 3 dell'art. 10 dello Statuto dei diritti dei contribuenti, precedentemente menzionato, il quale stabilisce che “*Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta [...]”*”.

La disposizione prevede che, in presenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria, le sanzioni normalmente riconducibili alla contestata violazione non potranno essere irrogate. Dette condizioni vanno desunte da sintomi dell'incertezza normativa, quali: (i) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normativa; (ii) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa; (iii) la difficoltà di determinazione della formula dichiarata individuata; (iv)

---

<sup>48</sup> Sentenza del 20 ottobre 2011, ricorso n.13279/05.

<sup>49</sup> V. G. Falsitta opera già cit.

la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; (v) la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti; (vi) la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrapposti; (vii) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; (viii) il contrasto tra opinioni dottrinali; (ix) l'adozione di norme di interpretazione autentica<sup>50</sup>.

Tale forte incertezza della materia tributaria risulta, in realtà, paradossale in quanto il tributo costituisce la più importante risorsa finanziaria della collettività. Proprio in questi termini, allora, appare evidente la necessità di bilanciare l'esigenza dell'ente impositore di poter contare sull'effettività del prelievo fiscale, con l'interesse dei contribuenti a poter conoscere la tempistica e la misura del sacrificio loro richiesto.

Come noto, la certezza dei rapporti preteriti costituisce “*un indubbio cardine della civile convivenza e della tranquillità dei cittadini*”<sup>51</sup>, e per la sua attuazione è necessario che il diritto garantisca agli individui l'applicazione di regole conoscibili prima dell'azione.

Alla luce ci ciò, appare evidente come l'istituto della retroattività possa generare una crisi del principio della certezza del diritto.

Invero, l'irretroattività delle norme costituisce un principio generale del nostro ordinamento<sup>52</sup> a cui il legislatore deve ragionevolmente attenersi. Con riguardo all'ordinamento tributario, detto principio lo rinveniamo nell'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale statuisce che “*le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo*”.

Nella materia tributaria la fiducia dei contribuenti viene, peraltro, tradita non solo nel caso di retroattività sfavorevole “*in peius*”, ma anche nel caso di retroattività favorevole, ossia che riconosce benefici in capo ai suoi destinatari, generando quest'ultima problemi di giustizia nel riparto del prelievo<sup>53</sup>. Tuttavia, bisogna segnalare che, senza dubbio, la retroattività che cagiona maggior disagio è quella sfavorevole. Di questa forma di retroattività possiamo parlare sia in termini impropri che propri; la tipologia impropria ha luogo quando il legislatore introduce un tributo in relazione a presupposti d'imposta che si sono verificati prima dell'entrata in vigore della legge

---

<sup>50</sup> G. Marongiu opera già cit.

<sup>51</sup> Corte Cost. 155/1990.

<sup>52</sup> Art. 11 preleggi “*La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo*”.

<sup>53</sup> E. Della Valle “*Affidamento e certezza del diritto tributario*”, Milano, 2001.

istitutiva, mentre la tipologia propria si verifica quando la nuova legge tributaria modifica gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria, valutandoli giuridicamente in modo diverso rispetto alla previgente legge.

Nella materia tributaria vi sono, inoltre, casi di retroattività sfavorevole da interpretazione autentica legislativa, dove la legge tributaria diventa lo strumento per interpretare il previgente enunciato legislativo nel senso meno favorevole al contribuente. Secondo la Corte costituzionale<sup>54</sup> una legge interpretativa è quella che “*fermo restando il testo della norma interpretata, ne chiarisca il significato normativo e privilegi una delle tante interpretazioni possibili, di guisa che il contenuto precettivo sia espresso dalla coesistenza di due norme, quella precedente e quella successiva, che ne esplicita il significato, e che rimangono entrambe in vigore. Le due norme si sovrappongono e l'una, la successiva, non elimina l'altra, la precedente. Il legislatore, con un'operazione ermeneutica introduce nello ordinamento un quid novi che rende obbligatorio per tutti il significato da lui dato alla norma precedente che resta in vigore*” . Una legge che chiarisce il significato normativo dell'enunciato interpretato escludendo alcune sue possibili interpretazioni, non modificandone il testo interpretato.

L'art. 1, comma 2, dello Statuto individua un'eccezione al divieto di retroattività delle norme tributarie, in quanto stabilisce che la norma interpretativa è ammessa solo in casi eccezionali, purché adottata con legge ordinaria “*qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica*”; tali sono le situazioni in cui l'intervento interpretativo è giustificato da condizioni di incertezza normativa che pregiudicano il corretto svolgimento del rapporto tributario<sup>55</sup> .

In virtù di tali considerazioni e in quanto l'ordinamento tributario risulta essere, per le ragioni menzionate, incerto, possiamo evidenziare come, negli ultimi vent'anni, il legislatore ha cercato di introdurre strumenti volti ad eliminare ad eliminare le incertezze dei rapporti tra Fisco e contribuente. D'altronde, è necessario tutelare la fiducia dei contribuenti e il loro affidamento nella certezza del diritto, poiché solo in questo modo li stessi possono agevolmente pianificare i loro comportamenti.

La Legge Delega, come più volte anticipato, prospetta un rafforzamento di detto principio al fine di valorizzare lo *status* soggettivo, ossia la fiducia che il contribuente

---

<sup>54</sup> Sentenza n. 445/1992.

<sup>55</sup> F. Dami “*Brevi riflessioni sulla portata dello Statuto del contribuente a margine di un caso emblematico di interpretazione autentica*” in Rassegna Tributaria, 2001, 867 ss.

ripone sia nel comportamento del legislatore che dell'ente impositore, entrambi tenuti a non contraddirsi.

Il suddetto rafforzamento gioca un ruolo fondamentale nel passaggio da un modello attendista, fondato essenzialmente su controlli *ex post*, ad uno ispirato ai principi di cooperazione reciproca.

In questo frangente, si colloca proprio l'adempimento collaborativo: un istituto che dovrebbe permettere un elevato livello di certezza, in quanto si prevede un'inversione delle fasi che caratterizzano il tradizionale rapporto d'imposta.

Il controllo fiscale, definito quale “*comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni*”<sup>56</sup>, può essere effettuato di comune accordo tra Fisco e contribuente, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, così sia l'*an* che il *quantum* dell'obbligazione vengono definite *ex ante*.

Per i grandi contribuenti la consapevolezza dei risvolti giuridici delle proprie azioni è fondamentale, in quanto ciò costituisce parte integrante della libertà di iniziativa economica di cui all'art. 41 Cost.

Il suddetto articolo stabilisce che “*l'iniziativa economica privata è libera*”, e mira, pertanto, a garantire il diritto individuale di libertà economica, in virtù del quale ciascun cittadino ha diritto di scegliere l'attività da svolgere, le concrete modalità di organizzazione e gestione della stessa.

Se non venisse garantita la certezza del diritto, nonché la tutela dell'affidamento, il contribuente si troverebbe ad operare in un clima di assoluta incertezza che lo esporrebbe a dei potenziali, non indifferenti, danni patrimoniali finanziari, consistenti nel rischio di dover pagare, in futuro, di più di quanto preventivato. Nei casi più estremi ciò potrebbe addirittura portare ad una perdita della continuità aziendale. Si pensi all'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria abbia riconosciuto al contribuente la sussistenza di un diritto a godere di un'esenzione fiscale e, facendo affidamento su detto riconoscimento, scelga di porre in essere una determinata strategia aziendale. Nel caso di successivo riconoscimento, da parte dell'Amministrazione, della sussistenza della pretesa tributaria vi sarebbe un'ingiusta alterazione in relazione all'imprevedibilità del gravame

---

<sup>56</sup> Vedi G. Melis “*Possibili interventi migliorativi sui principi di certezza del diritto e di tutela dell'affidamento*” in il fisco, n. 16, 24 aprile 2023.

fiscale, in quanto l'art. 41 Cost. esige, ai fini di assicurare una effettiva libertà di iniziativa economica, la quantificazione prospettica dei costi e la stabilità delle informazioni occorrenti per procedere a tale quantificazione<sup>57</sup>.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, sembrerebbe potersi affermare che l'istituto dell'adempimento collaborativo sia in grado di rafforzare notevolmente anche il principio di certezza e stabilità dei rapporti giuridici; principio che, come accennato, al giorno d'oggi non gode di ottima salute. Ciò in quanto, è ben possibile immaginare che un rapporto basato sulla collaborazione e sul costante dialogo tra Amministrazione finanziaria e contribuente superi le molteplici criticità che oggi si riscontrano e alle quali si è fatto riferimento in precedenza.

### **3.2. QUESTIONE APERTA: IL PRINCIPIO DI INDISPONIBILITÀ DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA.**

Fino ad ora sono stati analizzati perlopiù i principi che sembrerebbero uscire rafforzati dall'introduzione dell'istituto dell'adempimento collaborativo nell'ordinamento italiano. In questa sede, invece, si concentrerà l'attenzione sui principi che, quantomeno su un piano astratto, potrebbero uscirne indeboliti.

A tal proposito, infatti, se è vero che la tutela del legittimo affidamento e la certezza dei rapporti giuridici sono principi ben conciliabili con uno strumento basato sulla collaborazione tra Fisco e contribuente, alcuni dubbi, invece, possono nascere analizzando il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

In altre parole, ci si interroga se gli strumenti di certezza *ex ante*, quali l'interpello, interpello nuovi investimenti, gli accordi preventivi unilaterali, nonché lo stesso adempimento collaborativo, possano comportare una violazione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Prima di entrare *in medias res*, occorre analizzare dettagliatamente il principio sotto un punto di vista funzionale.

---

<sup>57</sup> G. Stancati "There is a light that never goes out. Tutela dell'affidamento tra carenze e auspicabili evoluzioni." in il fisco, n.3, 20 gennaio 2025 e A. Vignarelli "L'art. 10, comma 2, nello statuto del contribuente riformato: tutela o discriminazione? In Rivista di Diritto Tributario, 6 giugno 2024.

A tal proposito, si evidenzia che il suddetto principio è strettamente connesso alla funzione stessa del tributo; funzione intesa quale strumento di ripartizione della ricchezza nonché di contribuzione alle spese pubbliche, che trova il proprio usbergo nell'art. 53 della Costituzione.

Ora, se una spesa è affrontata nell'interesse comune di una moltitudine di soggetti, la stessa deve essere distribuita tra tutti i beneficiari, in proporzione all'interesse di ciascuno. Se uno di detti soggetti si sottrae alla ripartizione, si appropria di un beneficio senza pagarne il costo che sarà addossato a chi, invece, rispetta il riparto, il quale subirà, così, una lesione dei propri interessi.

Ebbene, il medesimo effetto di iniquo riparto si avrebbe se si attribuissero poteri dispositivi e/o discrezionali all'Amministrazione finanziaria in materia, la quale potrebbe, unilateralmente, alterare i criteri di riparto legislativamente stabiliti con efficacia *erga omnes*.

È proprio alla luce di queste considerazioni, in tema di riparto del dovere di concorrere alle spese, che il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria prende forma. Detta indisponibilità trova, allora, la propria giustificazione nella espressa volontà di evitare la lesione degli interessi altrui che il concreto esercizio del potere dispositivo causerebbe, violando il principio fondamentale di uguaglianza<sup>58</sup>. L'imposta, infatti, deve essere ugualitariamente e imparzialmente ripartita a carico di tutti i consociati secondo i criteri fissati dalla legge e, a tal fine, i contribuenti che manifestano la medesima capacità contributiva sono tenuti al pagamento della medesima imposta.

Bisogna ricordare che il dovere tributario costituisce al tempo stesso un dovere inderogabile di solidarietà politica, economica e sociale<sup>59</sup>, in quanto senza imposta non può esistere lo Stato, nonché diritto inviolabile dell'uomo al rispetto della disciplina costituzionale del fenomeno fiscale consistente nell'insieme dei principi di giusta imposizione individuati negli artt. 2,3, 53 Cost.<sup>60</sup>.

---

<sup>58</sup> Art. 3 Cost. “*Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali.*”

<sup>59</sup> Art. 2 della Costituzione “*La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiedere l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*”.

<sup>60</sup> vedi opera già citata La Rosa ; cfr. nello stesso senso F.Gallo “*Le ragioni del fisco*”, Bologna, Il Mulino, 2007, p.12.

Chiarito, dunque, il fondamento del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, è ora il caso di esaminarne il contenuto.

L'indisponibilità è un concetto dotato di autonomia categoriale, intrinseca alla natura stessa del diritto tributario e che si configura come l'assenza, in capo ai titolari della funzione di imposizione, di poteri dispositivi normalmente presenti all'interno di ogni diritto soggettivo, ossia la facoltà di rinuncia, rimessione, transazione, compromissione, ecc.

Procedendo con ordine, sul punto, è necessario chiarire la portata di tale principio.

Invero, l'esistenza e la portata di detto principio è sempre stata oggetto di ampi dibattiti dottrinali, in virtù dei quali è stato possibile individuare tre diverse tesi: (i) la prima tesi contesta che sia un principio immanente al sistema fiscale italiano<sup>61</sup>; (ii) la seconda ammette l'indisponibilità senza, tuttavia, riconoscerne l'inderogabilità<sup>62</sup>, ritenendo che detto principio sia tutelato dall'art. 23 della Costituzione; (iii) la terza sostiene che l'indisponibilità abbia copertura costituzionale, per cui nessuna legge ordinaria può derogarvi<sup>63</sup>. In ogni caso, a prescindere da ogni sforzo, non è stato possibile modificare l'assetto potestativo dell'Amministrazione finanziaria, il quale rimane incardinato sul principio di indisponibilità.

In realtà, se è vero che il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria si riferisce, senza dubbio, alla potestà impositiva ed all'obbligazione tributaria, non altrettanto certa è la sua applicazione nella fase di riscossione del credito tributario. Sul tema bisogna affrontare diverse considerazioni.

Procedendo con ordine, la potestà impositiva trova fondamento nella legge, e in particolare nell'art. 23 della Costituzione, il quale stabilisce che “*nessuna prestazione patrimoniale o personale può essere imposta se non in base alla legge*”, enunciando così il principio di riserva di legge relativa. Detta riserva di legge ha sicuramente una funzione di garanzia della libertà patrimoniale, oltre che personale, da interventi autoritativi dell'amministrazione; tuttavia, è necessario coglierne anche un altro importante

---

<sup>61</sup> Lupi, “*Insolvenza, fallimento e credito tributario*”, in Dialoghi di Diritto Tributario, 2006, pag. 456.

<sup>62</sup> La Rosa, “*Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi*”, in Rivista di Diritto Tributario, 2008, I, pag. 313 ed altri.

<sup>63</sup> G. Falsitta, “*Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*” Milano, 2008, pag. 45. Occorre, comunque, ricordare la sentenza 225/2014 della Corte costituzionale che ha ritenuto non necessaria una copertura costituzionale del principio di indisponibilità.

significato che consiste nell'escludere o limitare la discrezionalità<sup>64</sup> dell'azione dell'amministrazione finanziaria.

La *ratio* di detto principio risiede nella volontà che sia il legislatore a disciplinare gli elementi essenziali del tributo, lasciando margini di intervento limitati agli organi e ai soggetti diversi dal legislatore che potranno soltanto completare la disciplina legislativa, tramite norme di dettaglio, ovvero procedere all'applicazione della stessa. A tal proposito, dunque, gli atti amministrativi, espressione dell'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, non possono che avere un contenuto vincolato.

Le medesime considerazioni non possono essere effettuate con riguardo all'attività di riscossione, dove, invece, la discrezionalità amministrativa si espande al punto da far sorgere l'interrogativo sul se esista un'indisponibilità dei crediti erariali. In altre parole, ci si interroga sui vincoli dell'Amministrazione in tema di possibilità di rinunciare alla riscossione dei crediti vantati nei confronti del Contribuente.

La riscossione consiste nell'acquisizione coattiva di quanto, già accertato dall'Amministrazione, e quindi dovuto. Essa tende al soddisfacimento dell'interesse fiscale, garantendo il conseguimento del fine perseguito. Detta attività è solo indirettamente condizionata dalla riserva di legge, risultando vincolata limitatamente all'esistenza e all'entità del debitore.

Nell'attività di riscossione, inoltre, vengono in rilievo, oltre all'interesse pubblico all'acquisizione di quanto dovuto, anche altri interessi di dignità costituzionale in virtù della realizzanda compressione della sfera patrimoniale del contribuente; pertanto, è possibile che, in questa fase, si raggiungano accordi amministrativi. In tema, si pensi all'inizio del secolo scorso in cui è stata prevista una prima, limitatissima, possibilità di accordo tra Fisco e contribuenti c.d. transazione fiscale<sup>65</sup>; ciò ha aperto la strada al lungo percorso intrapreso dal legislatore volto a cercare un nuovo equilibrio tra autorità e

---

<sup>64</sup> Scelta tra più soluzioni possibili di quella più opportuna e conveniente in ordine all'interesse pubblico perseguito vedi A.Guidara “*Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria*” in Diritto e Pratica Tributaria., n. 1, 1 gennaio 2020, p.5.

<sup>65</sup> Il primo provvedimento legislativo con cui venne attribuito all'Amministrazione finanziaria il potere di rinunciare alla riscossione di una parte dei crediti erariali risale al 2002 (art. 3, comma 3, del D.l. 8 luglio 2002, n. 138 - c.d. transazione dei ruoli); veniva normativamente attribuito all'Agenzia delle entrate il potere di rinunciare parzialmente alla riscossione di tributi “certi” nell'*an* e nel *quantum*.

consenso e a riformare il tradizionale rapporto Fisco-contribuente improntandolo alla reciproca fiducia e collaborazione<sup>66</sup>.

Chiarita così la portata generale del principio in parola, è giunto ora il momento di calare le considerazioni generali di cui sopra nei casi in cui vengano stipulati degli accordi tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente.

Invero, sono ormai molti gli strumenti volti a garantire al contribuente una certezza *ex ante*, tramite una definizione quasi concordata dell'obbligazione. Proprio questa introduzione ha condotto gli interpreti ad interrogarsi sulla loro legittimità nonché sulla loro (potenziale) idoneità a violare il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Ciò in quanto l'Amministrazione finanziaria è passata dallo svolgere il ruolo di soggetto attivo che controlla *ex post* le dichiarazioni fiscali e che esegue le rettifiche e gli accertamenti d'ufficio, con un potere impositivo pieno, a quello che, in primo luogo, svolge un'attività di recepimento delle informazioni fiscali, al fine di individuare il livello di rischio fiscale del contribuente per favorire forme di transazione fiscale fino ad arrivare ad accordi di definizione giudiziale e stragiudiziale, addivenendo a definizioni concordate prima o dopo la nascita dell'obbligazione tributaria.

Vi sono accordi, nei quali, l'ente impositore accetta le proposte di definizione che vanno a saldo e stralcio dei contribuenti e accordi dove, invece, è il contribuente che semplicemente deve aderire alle condizioni di definizione previste dalla normativa specifica, per esempio nel caso di condoni fiscali, in cui è la legge ad individuare le condizioni per la definizione delle posizioni fiscali aperte<sup>67</sup>.

Detti accordi con l'Amministrazione finanziaria non coinvolgono l'*an e il quantum debeatur*, e pertanto non sembrerebbe propriamente corretto parlare di accordi transattivi, in quanto quest'ultimi non hanno efficacia negoziale ma soltanto dichiarativa. Essi, infatti, sono il frutto della corretta identificazione dei valori di trasferimento, delle norme operanti, dei relativi effetti e si prestano alla composizione dei diversi interessi che emergono in seno alla riscossione.

Rispetto a questi accordi, dobbiamo in realtà notare come non si possa parlare di una rinuncia al credito, in quanto le scelte sottese al potere di definizione concordataria

---

<sup>66</sup> M. Damiani “*Il new deal degli accordi Fisco-imprese: i limiti della definizione concordata del rapporto tributario*” in Corriere tributario, n. 7, 1 luglio 2024, p.637.

<sup>67</sup> M. Damiani opera già cit.

vengono adottate in una fase del rapporto in cui il credito è incerto sia nell'esistenza sia nell'"*an*" che nel "*quantum*"<sup>68</sup>.

Venendo ora al caso dell'adempimento collaborativo, sembrerebbe più opportuno parlare di accordo di collaborazione preventivo rispetto alla fase del controllo: vi è, dunque, un'anticipazione dell'istruttoria rispetto ai controlli fiscali mediante interlocuzioni preventive con la concessione di taluni benefici<sup>69</sup>.

L'accordo in esame non ha carattere transattivo ma implica dei doveri comportamentali del soggetto passivo qualificato, che lo sottoscrive per conseguire, prima ancora dei benefici, un quadro di certezza preventiva del diritto applicabile alle questioni tributarie di significativa rilevanza aziendale. Detto accordo è suscettibile di indirizzare l'attività di accertamento.

A tal proposito, allora, sembrerebbe potersi concludere nel senso che questi istituti potrebbero, piuttosto, collocarsi nell'ambito dell'attività di indirizzo dell'Amministrazione finanziaria; ciò in quanto esprimono la posizione dell'Amministrazione in ordine a vicende che sono portate alla sua attenzione e rispetto alla quali la stessa è vincolata. Se ciò è vero, allora verrebbe, piuttosto, in rilievo il divieto di *revirement*<sup>70</sup> per l'Amministrazione finanziaria, previsto nell'interpello nuovi investimenti, negli accordi preventivi e nella *Cooperative Compliance*, e il quesito in merito alla possibilità che sia quest'ultimo a violare il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Invero, tale questione va risolta in senso negativo; ciò in quanto l'Amministrazione finanziaria rinuncia a un tributo illegittimamente preteso in violazione del principio di tutela del legittimo affidamento<sup>71</sup>, il quale "*ha diretto fondamento costituzionale e carattere generale ed immanente anche nell'ordinamento tributario*"<sup>72</sup>.

In virtù dell'assetto delineato, dunque, soprattutto per l'adempimento collaborativo, sembrerebbe doversi escludere la paventata violazione del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Peraltro, come si dirà a breve,

---

<sup>68</sup> G. Falsitta opera già cit.

<sup>69</sup> Vedi Melis "La *cooperative compliance: una visione di sistema*" in Diritto e Pratica Tributaria, n. 2/2023

<sup>70</sup> Il divieto, sopra trattato, che comporta l'impossibilità per l'Amministrazione finanziaria di mutare orientamento in presenza delle medesime condizioni di fatto e di diritto e, quindi, per estensione, di prevedere l'esigibilità di un tributo precedentemente negata.

<sup>71</sup> G. Melis opera già cit. pag. 24.

<sup>72</sup> Cass. Civ. n. 171010/2012.

l’adempimento collaborativo non determina un accordo sul *quantum debeatur*, bensì è orientato esclusivamente a ridurre quell’alea di incertezza che oggi caratterizza il rapporto tributario.

### 3.2.1. CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

Il tema dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria, analizzato prima nell’ottica dell’adempimento collaborativo, può assumere rilevanza (probabilmente maggiore) anche in relazione ad un altro istituto che è stato introdotto della Legge Delega, ossia il concordato preventivo biennale.

Per poter scongiurare ogni dubbio sulla possibile lesione del principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria da parte dell’adempimento collaborativo, appare utile soffermarsi sul concordato preventivo, in quanto quest’ultimo appare, almeno a prima vista, potenzialmente più lesivo del principio in parola.

Si tratta di un istituto già noto nell’esperienza italiana, in quanto il legislatore, in diverse occasioni, ha introdotto discipline che comportavano la definizione dell’ammontare dei tributi dovuti per un determinato lasso temporale ovvero un alleggerimento del carico tributario nel caso in cui il reddito dichiarato fosse di ammontare superiore a quello concordato.

Una prima ipotesi di concordato preventivo era contenuta nell’art. 3 della Legge Delega per la riforma fiscale del 2003<sup>73</sup>. Tale delega aveva previsto il concordato triennale preventivo “per l’imposizione sul reddito di impresa e di lavoro autonomo anche in funzione del potenziamento degli studi di settore”. Il risultato di detta Legge Delega fu l’introduzione, con finalità di sperimentazione, del concordato preventivo biennale che, a differenza di quello triennale, ipotizzato dalla Legge Delega, non prendeva in considerazione le specificità della posizione tributaria dei contribuenti ed era destinato a tutti i contribuenti secondo criteri uniformi.

In virtù di detto istituto, il contribuente si impegnava a dichiarare un ammontare di ricavi e compensi almeno pari a quelli del periodo d’imposta di riferimento, incrementati di una determinata percentuale. Sull’eventuale eccedenza di reddito rispetto a quello concordato era prevista l’applicazione di aliquote IRPEF<sup>74</sup> ridotte. Il concordato

---

<sup>73</sup> L. n. 80 del 7 aprile 2003.

<sup>74</sup> Imposta sul reddito delle persone fisiche.

preventivo di tipo biennale fu l'unico che trovò attuazione, venendo applicato per i periodi d'imposta 2003 e 2004. Dopo tale esperienza venne introdotta la pianificazione fiscale concordata che prevedeva la definizione per un triennio della base imponibile mediante accettazione di una proposta formulata dall'Amministrazione finanziaria.

Detto istituto venne poi abrogato l'anno successivo e sostituito dalla c.d. programmazione fiscale, la quale, tuttavia, non trovò mai attuazione.

I due istituti presentavano delle forti analogie in quanto entrambi si basavano sull'elaborazione operata dall'anagrafe tributaria, tenendo conto delle risultanze dei parametri e degli studi di settore<sup>75</sup>.

Il concordato preventivo biennale, oggetto della nostra trattazione, è stato introdotto dal D.lgs. 13/2024, il cui art. 6 dispone che “*al fine di razionalizzare gli obblighi dichiarativi e di favorire l'adempimento spontaneo, i contribuenti di minori dimensioni, titolati di reddito d'impresa e di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni che svolgono attività nel territorio dello Stato, possono accedere a un concordato preventivo biennale*”.

Si tratta di un regime messo a disposizione dei contribuenti che applicano gli Indici sintetici di affidabilità (ISA)<sup>76</sup> ovvero adottano un regime forfettario<sup>77</sup>, attraverso il quale è consentito stipulare un accordo con l'Amministrazione finanziaria definendo, per un biennio (o un'annualità nel caso di contribuenti forfettari), la base imponibile delle imposte dirette e dell'IRAP<sup>78</sup>.

In questo modo le tasse non saranno pagate in base ad effettivi guadagni, bensì sulla base di quanto preventivato dall'Agenzia delle Entrate, favorendo l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali.

L’“*appeal*” di questo strumento risiede nell’opzione preventiva che viene concessa al contribuente, mediante cui viene contemplata l’esigenza del Fisco di certezza e conoscenza anticipata degli incassi con quella di stabilità della tassazione fiscale di aziende e professionisti.

---

<sup>75</sup> A. Trevisani “Concordato preventivo biennale come strumento di semplificazione del rapporto tributario” in il fisco, n. 15, 17 aprile 2023, p.1419.

<sup>76</sup> Articolo 9 bis del D.l. 50/2017 “Gli ISA sono particolari strumenti che forniscono al contribuente una valutazione complessiva sulla propria affidabilità fiscale, graduata su una scala di valori da 1 a 10, che è il risultato dell'applicazione di singoli indicatori”.

<sup>77</sup> Art. 1, commi da 54 a 89, della l. 190/2014.

<sup>78</sup> Imposta regionale sulle attività produttive.

Da un punto di vista meramente procedimentale, si segnala che per poter aderire al regime, è necessario che, in riferimento al periodo d'imposta a cui si riferisce la proposta di concordato, i contribuenti non abbiano debiti tributari ovvero, entro il termine previsto per l'accettazione della proposta, abbiano estinto quelli che tra essi sono d'importo complessivamente pari o superiore a 5000 euro per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate<sup>79</sup>. Inoltre, l'accesso al regime è inibito nel caso di mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato e nel caso di condanna per uno dei reati previsti dal D.lgs. 74/2000, art. 2621 c.c., artt. 648-bis, 648 ter e 648-ter*l* commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato.

Ai fini della formulazione della proposta, l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei contribuenti o dei loro intermediari appositi programmi informatici per l'acquisizione dei dati a tal fine necessari<sup>80</sup>, fermo restando la possibilità di acquisire dati delle banche dati nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria e di altri soggetti pubblici.

Detti dati vengono poi elaborati sulla base di una metodologia che valorizza le informazioni già nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria; la predetta metodologia tiene conto degli andamenti economici e dei mercati, delle redditività individuali e settoriali desumibili dagli indici sintetici di affidabilità fiscale e delle risultanze della loro applicazione.

Una volta elaborata, l'Agenzia delle Entrate comunica la proposta di concordato attraverso programmi informatici, a cui il contribuente può aderire entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi<sup>81</sup>; per il primo anno di applicazione è possibile aderire entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi<sup>82</sup>.

---

<sup>79</sup> Per tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate si intendono i debiti derivanti dalla notifica di atti impositivi conseguenti ad attività di controllo degli Uffici; atti impositivi conseguenti ad attività di liquidazione degli Uffici; cartelle di pagamento concernenti pretese tributarie, oggetto di comunicazioni di irregolarità emesse a seguito di controllo automatizzato o formale della dichiarazione.

<sup>80</sup> L'Agenzia delle Entrate approva il modello con cui i contribuenti comunicano i dati rilevanti, questo modello è disponibile su sito web [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) e deve essere trasmesso per via telematica.

<sup>81</sup> Art. 17, comma 1, del dpr. 435/2001.

<sup>82</sup> C. Melillo opera già cit.

La proposta di concordato preventivo biennale riguarda il c.d. “*reddito caratteristico*” del soggetto aderente<sup>83</sup>, vi sono alcune componenti di reddito che non sono considerate nella determinazione dello stesso o del valore della produzione netta del 2023, che costituisce la base per la costruzione della proposta. Inoltre, il reddito concordabile generato dal sistema come proposta di accordo ed eventualmente accettato non tiene conto delle stesse componenti economiche se realizzate nel biennio concordato. In particolare, per i soggetti ISA, l’art. 15 del D.lgs. 12/2024 individua le componenti economiche escluse dalla determinazione del reddito per i soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo, mentre l’art. 16 del medesimo decreto riguarda i soggetti esercenti l’attività d’impresa.

Il reddito concordato potrà essere ridotto dalle perdite fiscali conseguite nei periodi d’imposta precedenti, secondo quanto previsto dall’art. 84 TUIR. Inoltre, a seguito del Decreto correttivo<sup>84</sup>, è possibile riportare a nuovo le perdite fiscali conseguite nei periodi d’imposta oggetto di concordato.

In ogni caso il reddito, autonomo o d’impresa, assoggettato ad imposizione non può essere inferiore a 2000 euro.

L’accettazione della proposta comporterà per il contribuente l’obbligo di dichiarare gli importi concordati nella dichiarazione dei redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive relativa ai periodi d’imposta oggetto del concordato, gli eventuali maggiori o minori redditi effettivi percepiti dal contribuente nel periodo di validità del concordato non rilevano ai fini fiscali.

Al fine di rendere più conveniente il Concordato preventivo biennale il Decreto Correttivo ha introdotto un regime opzionale<sup>85</sup> per il quale è possibile assoggettare il maggior reddito concordato ad un’imposta sostitutiva. La base imponibile a cui applicare l’imposta sostitutiva è pari alla differenza, se positiva, tra il reddito concordato e il corrispondente reddito del periodo precedente cui si riferisce la proposta, l’imposta sostitutiva sarà versata con il saldo delle imposte sul reddito dovute per il periodo d’imposta in cui si è prodotta l’eccedenza. L’aliquota applicabile varia in base al punteggio di affidabilità ottenuto in relazione al periodo d’imposta precedente a quello di

---

<sup>83</sup> L. Perugini e G.P. Ranocchi “*Riforma fiscale 11: Il Concordato preventivo biennale*” in il Sole 24 Ore, 2024.

<sup>84</sup> D.lgs. 108/2024.

<sup>85</sup> Art. 20 bis per i soggetti ISA e art. 31 bis per i forfettari.

ingresso nel concordato<sup>86</sup>. L'opzione della tassazione sostitutiva risulta motivata se si considera che il contribuente, nel caso di soggetto IRPEF, potrebbe aver interesse a continuare a far concorrere il maggior reddito che scaturisce dall'adesione alla proposta al suo reddito complessivo in quanto presenta oneri deducibili o detraibili che possono ridurre, se non azzerare, la maggior pretesa fiscale<sup>87</sup>.

Venendo ora agli effetti di tale accordo, si segnala che l'adesione all'istituto comporta notevoli benefici in capo ai contribuenti. Innanzitutto, è prevista l'esclusione dagli accertamenti di cui all'art. 39 del dpr 600/1973; per i contribuenti ISA che aderiscono alla proposta sono, inoltre, riconosciuti i benefici previsti dall'art. 9-bis, comma 11, del D.l. 50/20117. Restano, d'altronde, fermi in capo al contribuente gli ordinari obblighi contabili e dichiarativi, nonché quelli previsti in virtù del regime forfettario o dell'applicazione degli ISA.

Ora, riepilogato brevemente il funzionamento del concordato preventivo, dobbiamo notare come attorno a questo istituto vi sono sempre stati, fin dalle prime esperienze, notevoli di dubbi di legittimità sia rispetto al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria sia rispetto all'art. 53 della Costituzione, e dunque il principio di capacità contributiva.

Il motivo di questi dubbi è riconducibile alle caratteristiche proprie dell'istituto, il quale prevede una determinazione *ex ante* del reddito imponibile nella forma di una proposta rivolta ai contribuenti che decidono di aderire allo stesso. Entrando nel merito della questione, costituisce, ormai, affermazione condivisa che il principio di capacità contributiva impone il rispetto di una connessione tra l'imposizione tributaria e la forza economica che il legislatore può, ragionevolmente, attribuire ad una persona o ad un centro di imputazione di risorse economiche, nonché una proporzione tra l'entità del tributo e l'entità della capacità contributiva da ciascun manifestata.

Un'interpretazione rigorosa di questo principio mal si adatta alla realtà, e dunque, è certamente possibile che la ricerca del reddito effettivo da assoggettare a tassazione

---

<sup>86</sup> In particolare:

- Per i contribuenti con punteggio ISA 8,9 o 10, l'aliquota è pari al 10%;
- Per i contribuenti con punteggio ISA 6 o 7, l'aliquota è pari al 12%;
- Per i contribuenti con punteggio ISA 5 o inferiore, l'aliquota è pari al 15%

Per i contribuenti in regime forfettario, l'aliquota applicabile al maggior reddito concordato è pari al 10%, ridotta al 3% in caso di start-up.

<sup>87</sup> A. Trevisani "Il concordato preventivo biennale: con il Decreto correttivo scresce l'appeal del nuovo istituto" in il fisco, n. 34, 9 settembre 2024, p. 3125.

ceda di fronte ad esigenze amministrative ed economiche di semplificazione dei procedimenti di accertamento e di verifica; tuttavia, vi è un limite che non può essere oltrepassato, ossia quello della consapevole rinuncia ad avvicinare il reddito effettivo. In altre parole, non è ammissibile un istituto che sia espressamente designato allo scopo di connettere l'imposizione all'attuazione di un fine estraneo all'individuazione della capacità contributiva reale e nel quale, pertanto, si dà per scontata la divergenza con il reddito effettivo.

Proprio alla luce di tale ultima considerazione, possono sorgere dubbi in merito al concordato preventivo biennale, il quale, nell'intento di offrire al contribuente l'opportunità di porsi in condizioni di maggior certezza e tranquillità per quanto riguarda la propria posizione tributaria e di favorire l'emersione di nuova materia imponibile, sembra volto alla determinazione automatica del debito tributario in somma inferiore a quanto dovuto, in sgarbo al principio della capacità contributiva.

Tale possibile incompatibilità potrebbe essere superata guardando al carattere “*pro futuro*” dell'istituto, alla sua transitorietà<sup>88</sup> nonché al primo comma dell'art. 5 del Decreto Ministeriale 14 giugno 2024, il quale impone all'Agenzia delle Entrate di tener conto di possibili eventi straordinari comunicati dal contribuente al fine di determinare in modo puntuale la proposta di concordato. Tuttavia, tali argomentazioni non sembrano sufficienti a dirimere ogni dubbio in materia, in quanto un'illegittimità costituzionale transitoria è pur sempre un'illegittimità e le circostanze straordinarie e/o eccezionali che possono incidere sulle capacità reddituali del soggetto passivo e che determinano un allontanamento dal reddito normale oggetto di concordato sono così varie e numerose da rendere inutile qualsiasi tentativo di tipizzazione<sup>89</sup>.

In tema di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, riprendendo le molteplici considerazioni svolte nel paragrafo precedente, si è dell'idea che le conclusioni a cui si è giunti in tema di adempimento collaborativo non sembrano estendibili al concordato preventivo. In questa sede, all'Amministrazione finanziaria non viene richiesta alcuna attività di indirizzo, ma la stessa formula una proposta che, se accettata dal contribuente, fissa il reddito imponibile per un periodo di due anni. Tutt'al più possiamo considerare,

---

<sup>88</sup> F.B.Ferrara “*Il concordato preventivo biennale e la Costituzione*” in il fisco,n. 24 parte 1, 14 giugno 2004, p. 3619.

<sup>89</sup> P.L. Cardella “*Il concordato preventivo biennale: elaborazione della proposta, la sua accettazione ed il marginale impiego di nuove tecnologie*” in Rivista di Diritto Tributario, 20 luglio 2024.

quale dato consolidato nella letteratura scientifica e nella giurisprudenza tributaria, che la tipizzazione normativa costituisce l'unica condizione idonea a superare l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Del resto, la proposta dell'Agenzia delle Entrate esprime la condivisione quale caratteristica di un modello procedimentale tributario innovativo, che costituisce il risultato di una evoluzione della modalità di azione amministrativa del confronto tra contribuente e amministrazione, il quale, essendo ormai improntato alla collaborazione, sfocia, in questo caso, in un accordo adesivo e proprio alla legge che tipizza la “*species*” di un accordo si potrebbe riconoscere l'idoneità a fondare la disponibilità dell'obbligazione tributaria<sup>90</sup>.

Del resto, dovremmo anche notare che l'accordo si perfeziona anteriormente alla stessa presentazione della dichiarazione dei redditi e questo non implica una vera e propria trattativa, ma, piuttosto, l'accettazione da parte del contribuente della proposta dell'Amministrazione finanziaria, recante la quantificazione delle basi imponibili e poi dei tributi dovuti<sup>91</sup>.

In conclusione, sembrerebbe corretto ragionare nei seguenti termini. Come si è avuto modo di accennare, il concordato preventivo è stato introdotto contestualmente alle novelle in tema di adempimento collaborativo. Entrambi gli istituti tendono a rafforzare una forma di collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti. Tuttavia, le modalità con cui attuare questo obiettivo sono notevolmente differenti. Nel primo caso vi è un accordo tra l'Erario e il contribuente; accordo che determina *ex ante* l'obbligazione tributaria cui sarà tenuto ad adempiere il cittadino nei due anni successivi; nel secondo caso, invece, tutto questo non si verifica. D'altronde, anche sotto un punto di vista terminologico “concordare” significa qualcosa di diverso dall’ “adempire collaborativamente”.

Alla luce di tutto quanto sopra esposto, sembrerebbe corretto affermare che le perplessità in merito ad una potenziale lesione del principio dell'indisponibilità tributaria non riguardino l'istituto dell'adempimento collaborativo, quanto, piuttosto, quello del concordato preventivo.

---

<sup>90</sup> V. Ficari “*Accordi e formazione condivisa di atti impositivi e di valori imponibili alla luce della riforma tributaria*” in Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, 2024.

<sup>91</sup> M. Damiani opera già cit.

#### **4. CONCLUSIONI**

Avendo ormai analizzato le origini dell'adempimento collaborativo, i suoi principi ispiratori nonché alcune questioni dottrinali riconducibili allo stesso, appare chiara l'importanza dell'istituto in questione al fine di dare piena attuazione al cambio di paradigma nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, trattandosi, forse, dell'istituto che meglio si presta a un tale utilizzo.

A questo punto, appare opportuno procedere con la trattazione specifica di tutti requisiti di accesso, sia oggettivi che soggettivi, e di tutti i risvolti pratici dell'istituto in questione, rappresentando, quest'ultimi, un incentivo all'adesione per il contribuente.

### **CAPITOLO 2: L'ISTITUTO DELL'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO IN ITALIA**

Nel corso del precedente capitolo si è avuto modo di analizzare l'evoluzione del rapporto giuridico tributario e il percorso che ha portato all'introduzione, nell'ordinamento italiano, dell'istituto di *Cooperative Compliance*, noto come adempimento collaborativo.

A questo punto della trattazione saranno analizzati requisiti soggettivi ed oggettivi, le implicazioni pratiche dell'istituto in questione nonché gli sviluppi che lo stesso ha subito a partire dalla sua prima introduzione.

## **1. LA DISCIPLINA DEL 2015 E L'ESIGENZA DI RIFORMARE L'ISTITUTO**

Come ormai noto, l'adempimento collaborativo è un istituto volto ad incentivare e promuovere la trasparenza e la *compliance* nei rapporti tra il Fisco e i contribuenti al fine di determinare il giusto carico impositivo. Il vantaggio riconducibile a tali dinamiche consiste in un sollecito e preventivo esame dei casi dubbi e nella riduzione dei controlli successivi e dell'eventuale contenzioso. Del resto, è proprio la certezza preventiva a fungere da incentivo all'adesione da parte del contribuente, venendo così esaminati *ex ante* tutti i dubbi e definito il corretto debito d'imposta.

La disciplina dell'istituto in questione, fin dalla sua prima introduzione, è contenuta nel D.lgs. 128/2015, Decreto Adempimento Collaborativo, il quale agli artt. 4, 5, 6, e 7 individua: i requisiti soggettivi e oggettivi di accesso, i doveri incombenti in capo alle parti e gli effetti dell'adesione al regime.

I menzionati articoli sono stati recentemente riformati dal D.lgs. 221/2023, c.d. Decreto *Cooperative Compliance*, attuativo dei principi e dei criteri direttivi della Legge Delega di riforma fiscale del 2023, la quale ha prospettato un rafforzamento dell'efficacia dell'istituto. Inoltre, un ulteriore intervento modificativo è stato attuato dal D.lgs 108/2024, c.d. Decreto Correttivo, il quale ha nuovamente messo mano agli articoli del decreto del 2015 al fine di “correggere” alcune criticità.

Tali articoli e modifiche saranno oggetto di analisi dettagliata nei successivi paragrafi e particolare attenzione sarà rivolta alla comprensione della *ratio trainante* dei menzionati interventi modificativi volti al rafforzamento del regime di adempimento collaborativo. Tale rafforzamento è volto a determinare le condizioni di un cambiamento culturale irreversibile finalizzato “*al perseguitamento del comune obiettivo della realizzazione di un sistema fiscale più affidabile e moderno nell'ambito del quale l'azione repressiva dell'Amministrazione finanziaria si trasforma in attività preventiva basata su forme di cooperazione rafforzata per i contribuenti dotati di affidabili sistemi di gestione del rischio fiscale*”<sup>92</sup>.

### **1. REQUISITI SOGGETTIVI**

---

<sup>92</sup> A.Dodero “*Nuove opportunità per l'adempimento collaborativo*” in il fisco, n. 14, 10 aprile 2023, p. 1327 cfr G. Marino opera già cit.

In merito ai requisiti soggettivi di accesso al regime di adempimento collaborativo e, pertanto, ai contribuenti che possono presentare istanza di adesione, l'art. 7, comma 4 del d.lgs. 128/2015, nella sua versione originaria, e il punto 2 del Provvedimento dell'Agenzia delle n. 53237 del 14 aprile 2016<sup>93</sup> prevedevano che, in fase di prima applicazione<sup>94</sup>, il regime fosse riservato ai contribuenti di maggiori dimensioni e segnatamente: i) ai soggetti residente e non residenti, con stabile organizzazione in Italia, che realizzavano un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro; ii) ai soggetti residenti e non residenti, con stabile organizzazione in Italia, che realizzavano un volume di affari o di ricavi non inferiore ad un miliardo di euro e che avessero presentato istanza di adesione al Progetto pilota del 2013; ed iii) alle imprese che intendevano dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di interpello nuovi investimenti<sup>95</sup> ai sensi dell'art. 2 del D.lgs. 147/2015, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

Inoltre, l'art. 7, comma 4, del decreto disponeva che il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con proprio decreto, avrebbe stabilito i criteri in base ai quali individuare gli ulteriori contribuenti ammissibili al regime, con caratteristiche dimensionali diverse da quelle indicate in precedenza, con un volume di affari o di ricavi, comunque, non inferiore a 100 milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese. Sulla base di quanto detto, il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 30 marzo 2020 ha modificato l'ambito di operatività del regime di adempimento collaborativo per cui a partire dal 1° gennaio 2020 sono ammessi al regime anche i contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a 5 miliardi di euro. La soglia del volume di affari o di ricavi è stata poi ulteriormente ridotta a 1 miliardo di euro per gli anni 2022, 2023 e 2024 dal Decreto del 31 gennaio 2022.

Questo era il quadro di riferimento *ante* riforma del 2023. Quest'ultima ha, di fatto, prospettato un ampliamento dell'ambito di applicazione soggettivo dell'istituto tramite un abbassamento dei limiti dimensionali. Infatti, seppur gli interventi dei Decreti

---

<sup>93</sup> Contenente disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo.

<sup>94</sup> Fino al 31 dicembre 2019.

<sup>95</sup> Strumento introdotto in attuazione della Legge Delega 23/2014 al fine di rendere l'Italia un paese maggiormente attrattivo e competitivo per gli operatori economici, residenti o non residenti, che intendono operare in Italia, permettendogli ai soggetti che intendano effettuare investimenti rilevanti in Italia di rivolgersi all'Agenzia delle Entrate allo scopo di conoscere preventivamente il parere in merito al corretto trattamento fiscale del piano di investimenti e delle operazioni straordinarie pianificate per la conseguente esecuzione dello stesso.

Ministeriali del 2020 e del 2022 avevano diminuito i requisiti dimensionali considerati estremamente elevati, quest'ultimi non erano apparsi risolutivi in quanto si trattava di interventi transitori che non rispecchiavano il tessuto economico italiano, perlopiù composto da piccole e medie imprese<sup>96</sup>. Tale incompatibilità è del resto resa evidente dalla relazione dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento finanze, “*Analisi statistiche – Dichiarazioni 2020- Anno d'imposta 2019*” (aggiornato al 22 febbraio 2022), dalla quale si evince che i contribuenti con fatturato maggiore a euro 250 milioni sono solo 1.169 (ossia lo 0,9% delle imprese in Italia).

Come anticipato, il D.lgs. 221/2023, attuativo della riforma fiscale, ha modificato l'art. 7 del decreto del 2015 aggiungendo il comma 1-*bis*, prevedendo una progressiva riduzione delle soglie dimensionali. Il suddetto comma ammette a regime i contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi: i) a decorrere dal 2024, non inferiore a 750 milioni di euro; ii) a decorrere dal 2026, non inferiore a 500 milioni di euro; iii) a decorrere dal 2028, non inferiore a 100 milioni di euro. Detti requisiti dimensionali sono valutati assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i ricavi indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e di due esercizi anteriori e il volume di affari indicato nella dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente e ai 2 anni solari anteriori. In realtà, il limite di cento milioni era già previsto dalla previgente versione dell'art. 7, comma 4, lett. b) che, come visto, demandava ad un Decreto Ministeriale la facoltà di stabilire criteri dimensionali più bassi. La scelta di individuare il limite in via legislativa risponde all'esigenza di garantire che l'allargamento della platea dei contribuenti avvenisse celermente e di assicurare il rispetto della riserva di legge in materia penale dal momento che, come sarà analizzato, tra i nuovi effetti dell'adesione al regime, il nuovo art. 6, comma 4, del Decreto Adempimento Collaborativo<sup>97</sup> ha previsto che non danno luogo a fatti punibili e non costituiscono notizie di reato le condotte di cui all'art. 4 del d.lgs. 74/2000, dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia dell'Entrate.

---

<sup>96</sup> G. Marino e R. Moro “*Proposte normative per valorizzare gli istituti della cooperative compliance, del tax control framework, del ravvedimento operoso e per l'istituzione di un “bollino verde”*” in Diritto e Pratica Tributaria, n.3, 1 maggio 2023, p. 961.

<sup>97</sup> D.lgs. 128/2015.

L’ampliamento dell’ambito di applicazione soggettivo del regime di adempimento collaborativo, auspicato dalla Legge Delega, non è stato attuato solo tramite l’abbassamento dei requisiti dimensionali ma anche tramite il riconoscimento della possibilità di accesso alle società appartenenti a gruppi d’imprese. Infatti, l’obiettivo della Legge Delega era di ampliare le possibilità di accedere al regime per “*trascinamento*”, nella disciplina previgente, infatti, detta possibilità era riconosciuta soltanto in poche fattispecie peculiari. Dette fattispecie riguardavano i casi in cui un’impresa residente o non residente, con stabile organizzazione in Italia, anche non in possesso dei requisiti dimensionali, svolgeva “*funzioni di indirizzo*” sul sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, i casi di “*gemmazione*”, ossia un’ipotesi per la quale non si tiene conto della perdita dei requisiti dimensionali derivante da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo, i casi di adeguamento alla risposta fornita dall’Agenzia delle Entrate tramite interpello nuovi investimenti; ed infine nel caso di opzione per il Gruppo IVA, per la quale tutte le società dotate di *TCF*<sup>98</sup> devono necessariamente aderire al regime. Tuttavia, tale ampliamento è avvenuto in due fasi.

Nella prima fase il D.lgs. 221/2023 ha modificato l’art. 7, comma 1-*quater*, del Decreto Adempimento Collaborativo , il quale così prevedeva che potessero accedere al regime per trascinamento i contribuenti appartenenti al medesimo consolidato fiscale nazionale<sup>99</sup>, a condizione che almeno un soggetto aderente alla tassazione di gruppo fosse in possesso dei requisiti dimensionali indicati al comma 1-*bis* e che il gruppo adottasse un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Di fatto, il decreto del 2023 non aveva utilizzato in pieno i margini di discrezionalità previsti dalla Legge Delega e la scelta di richiedere la condizione del consolidato nazionale risultava riduttiva. Sotto un profilo sistematico, si sarebbe venuta a determinare una situazione di necessaria concatenazione strumentale tra due istituti di natura opzionale, il consolidato e l’adempimento collaborativo, anche laddove il primo non fosse necessario per un gruppo che non prevedeva di registrare perdite fiscali e che non superi i limiti correnti di deducibilità degli interessi passivi. Inoltre, la scelta non sembrava giustificata nemmeno dal punto di vista della competitività del sistema, quantomeno con

---

<sup>98</sup> *Tax Control Framework*.

<sup>99</sup> Si tratta di un particolare regime di determinazione del reddito complessivo IRES per tutte le società partecipanti, rappresentato dalla somma algebrica delle singole basi imponibili che risultano dalle rispettive dichiarazioni dei redditi.

riferimento ai gruppi multinazionali la cui *holding* non fosse residente, potendosi verificare anche ingiustificate disparità di trattamento. Infatti, nel caso in cui la società residente interessata ad entrare nel regime dell'adempimento collaborativo fosse stata controllata direttamente da una *holding* non residente, pur in presenza di un consolidato fiscale nazionale tra altre società del gruppo in Italia, avrebbe potuto rimanere esclusa dall'opzione, a meno che la controllante estera non fosse residente in uno Stato dello Spazio Economico Europeo o in uno Stato con il quale l'Italia abbia un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni. In questa ipotesi è possibile, ai sensi dell'art. 117, comma 2-*bis* del TUIR, per il soggetto non residente "designare" una controllata residente ed esercitare l'opzione per il consolidato nazionale congiuntamente con ciascuna altra società del gruppo nel territorio italiano su cui parimenti eserciti il controllo. Mentre, nel caso in cui alcune altre società del gruppo fossero state controllate direttamente da un Paese terzo, pur in presenza di un eventuale consolidato fiscale nazionale tra le altre consociate nel territorio italiano e di un effettivo scambio di informazioni, sarebbe stata preclusa l'opportunità di esercitare l'opzione per l'adempimento collaborativo. Tale effetto non era voluto dalla Legge Delega che faceva riferimento, in generale, a società appartenenti ad un gruppo di imprese. Dunque, alla luce di quanto esposto, sembrerebbe potersi concludere che la scelta del Decreto del 2023 sia stata, forse, ispirata ad un atteggiamento prudenziiale rispetto al possibile rapido incremento dei soggetti ammessi al regime.

Tali considerazioni hanno, pertanto, portato alla seconda fase, nella quale il Governo ha rivisto le regole concernente i gruppi di imprese. Il Consiglio dei Ministri, il 20 giugno, ha, così, approvato lo schema di Decreto Correttivo, il quale ha sostituito il comma 1-*quater* del Decreto Adempimento Collaborativo, il quale adesso prevede che il regime sia riservato anche ai contribuenti che appartengono ad un gruppo di imprese, inteso quale insieme di società, imprese e enti sottoposti a comune controllo di diritto, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, nn. 1) e 2) del c.c.<sup>100</sup> Pertanto, sulla base di queste modifiche, le società, prive dei requisiti dimensionali, appartenenti ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto abbia i requisiti di ammissione previsti possono

---

<sup>100</sup> "Sono considerate società controllate:

1. *le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;*
2. *le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;*"

accedere al regime, purché il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società del gruppo<sup>101</sup>.

La ratio dei menzionati interventi di ampliamento è rinvenibile nell'eccesiva parsimonia rappresentata dagli originari limiti soggettivi fissati per l'accesso al regime in commento. Del resto, la scelta operata in seno all'originario art. 7 del D.lgs. 128/2015 dipendeva dal timore di non poter gestire, attraverso l'adempimento collaborativo, un numero di contribuenti che fosse troppo elevato rispetto alle risorse messe a disposizione dell'Agenzia delle entrate. Tuttavia, tale decisione risultava distonica sia rispetto al numero esiguo di operatori economici che superano il requisito di un miliardo di euro in volume di affari, in quanto appunto il tessuto economico italiano è rappresentato da piccole e medie imprese, sia in virtù del potenziamento dell'ente impositore previsto dagli obiettivi del PNRR<sup>102</sup>.

## 2. REQUISITI OGGETTIVI

Una volta analizzati i requisiti soggettivi di accesso al regime, appare opportuno procedere all'analisi dei requisiti oggettivi, i quali sono stati fortemente intaccati dagli interventi modificativi avviati con la Riforma fiscale del 2023.

### 2.1. TAX CONTROL FRAMEWORK

È stato più volte menzionato, quale requisito fondamentale dei regimi di *Cooperative Compliance*, il c.d. *Tax Control Framework*, ossia un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del governo aziendale e del controllo interno. Si tratta di un insieme di strumenti, strutture organizzative, norme e regole aziendali volti a consentire, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi fiscali, una conduzione dell'impresa tale da minimizzare il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria, ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento. Detto sistema, alla luce dell'originario art. 4 del Decreto Adempimento

---

<sup>101</sup> G. Ferranti “*Adempimento Collaborativo, accertamento e contenzioso*”, IPOSa, Milano, 2024.

<sup>102</sup> G. Marino “*Adempimento collaborativo e dintorni: una sfida culturale che richiedere coraggio e fiducia*” in il fisco, n.41, 30 ottobre 2023, p. 3861.

Collaborativo, deve essere efficace e, dunque, in grado di “garantire all’impresa un presidio costante sui processi e sui conseguenti rischi fiscali consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione”<sup>103</sup>. Inoltre, deve presentare alcuni requisiti essenziali, dovendo lo stesso assicurare: i) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell’organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali; ii) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali; iii) efficaci procedure per rimediare ed eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive; iv) una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali.

Si tratta di uno strumento organizzativo e operativo utilizzato dalle imprese per attuare la propria strategia fiscale e gestire il rischio fiscale. La costruzione e il costante aggiornamento di tale strumento organizzativo e operativo rappresentano un processo dinamico, articolato in più fasi: a) la definizione della strategia fiscale<sup>104</sup>, la quale individua l’insieme di obiettivi, la propensione al rischio e le modalità di gestione del rischio fiscale; b) identificazione *ex ante* dei rischi fiscali, attuali e potenziali, incluse eventuali frodi, con effetto sulla società, e l’introduzione di presidi finalizzati a intercettarne la presenza e a mitigare gli effetti (c.d. *risk assessment*); c) individuazione di ruoli e responsabilità dei soggetti coinvolti nella gestione della variabile fiscale, definizione dei flussi informativi tra gli stessi e dei processi per il controllo efficace e, ove possibile, preventivo del rischio fiscale; d) costante attività di verifica volta a valutare l’adeguatezza e l’effettiva del sistema; e) un adeguato *reporting*, con relazioni periodiche agli organi di gestione<sup>105</sup>.

Si tratta di un modello che potrebbe essere definito “aperto”, in quanto è necessario che lo stesso si adatti ad ogni tipo d’impresa<sup>106</sup>. Il D.lgs. 221/2023 (Decreto Cooperative) è intervenuto a modifica del menzionato art. 4 al fine di semplificare<sup>107</sup> la procedura di ammissione. In virtù di detto intervento, l’art. 4 oggi prevede, innanzitutto, l’integrazione

---

<sup>103</sup> Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate 14 aprile 2016 n. 54237.

<sup>104</sup> La strategia fiscale dell’impresa deve esser formalizzata in un apposito documento approvato dal Consiglio di Amministrazione che descriva le linee guida e i principi dell’impresa nella gestione delle tematiche fiscali e, in particolare, del rischio a queste associate.

<sup>105</sup> G. Molinaro “*Tax Control Framework per il controllo e la gestione del rischio fiscal in ottica ESG*”, in IPSOA Quotidiano, 8 febbraio 2024.

<sup>106</sup> Report OCSE del 2013 “*it is not possible a one size-fits-all system of control for all enterprises*”.

<sup>107</sup> A. Tomassini, F. Pacelli e G.I. Valenzi “*Adempimento collaborativo alla ricerca di un nuovo equilibrio tra vantaggi e oneri per le aziende*” in Corriere Tributario, n. 10, 1 ottobre 2024, p. 799.

del *TCF* con il sistema di controlli in materia di informativa finanziaria-contabile al fine di assicurare la conformità ai principi contabili adottati dal contribuente e che, pertanto, lo stesso riguardi anche la mappatura dei rischi fiscali derivanti dall'applicazione dei suddetti principi. La descritta integrazione mira ad assicurare la solidità del dato su cui insiste l'obbligazione tributaria e, in relazione alle modalità con cui tale integrazione deve essere garantita, occorre operare una distinzione tra le imprese che hanno adottato un autonomo sistema di controllo in materia di informativa finanziaria e contabile e le imprese, invece, prive di tale sistema. Per le imprese che adottato il Modello 262<sup>108</sup>, l'integrazione si ritiene automaticamente rispettata, i soggetti devono limitarsi ad identificare separatamente, all'interno della mappa, i rischi che discendono dal processo di mappatura operato ai fini del modello 262. Le imprese prive di tale Modello dovranno, invece, identificare i rischi di natura contabile rilevanti e dotarsi di appositi controlli a presidio di tali rischi<sup>109</sup>. In ogni caso, occorre, ricordare che seppur nella norma previgente fosse assente il requisito dell'integrazione, le *best practices* hanno comunque integrato il *TCF* nell'ambito del sistema di controllo interno e di gestione dei rischi aziendali, c.d. SCIGR.

Inoltre, è stato aggiunto un ulteriore requisito essenziale del sistema, per cui è necessario che lo stesso assicuri una mappatura dei rischi relativi ai processi aziendali. Detta mappa deve riportare l'indicazione dei rischi fiscali, potenziali e attuali, che siano associati ai processi e alle attività aziendali fiscalmente rilevanti, conosciuti o conoscibili al momento dell'implementazione del sistema e ritenuti tali da inficiare la corretta operatività fiscale dell'impresa.

È possibile osservare che il Decreto *Cooperative Compliance* ha messo in discussione la flessibilità del modello, precedentemente definito “aperto”, in quanto ha previsto l'emanazione da parte dell'Agenzia delle Entrate di apposite linee guida sia ai fini della predisposizione della mappa dei rischi e dei controlli sia ai fini della predisposizione di un sistema efficace di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e per il suo aggiornamento. Dette Linee Guida sono state emanate con il Provvedimento n. 5320 del 10 gennaio 2025. In merito alla mappatura dei rischi relativi

---

<sup>108</sup> Modello di controllo ex l. 262/2005 che costituisce un autonomo sistema di controllo in materia di informativa finanziaria e contabile. Si tratta di un adempimento obbligatorio per le società quotate.

<sup>109</sup> L. Quarantino, S. Bertone e F. Accetta “Le imprese alla prova del nuovo Tax Control Framework” in il fisco, n. 11, 17 marzo 2025, p. 957.

ai processi aziendali (“*RCM*”), le stesse si riferiscono alle imprese operanti nel settore industriale e hanno fornito le istruzioni per la costruzione di tale mappa anche attraverso la definizione di un *set* minimo di processi e di rischi *standard* che le imprese aderenti al Regime devono presidiare attraverso idonei strumenti di rilevazione, misurazione, gestione e controllo<sup>110</sup>. Per quanto riguarda il *TCF*, le linee guida hanno impattato le regole per la definizione del modello di *Governance* del *TCF* prevedendo che le imprese debbano adottare obbligatoriamente il Modello delle Tre Linee di controllo, il quale precedentemente rappresentava solo una *best practice*. La *governance* del *TCF* comporta la chiara attribuzione di ruoli e responsabilità all’interno dell’impresa al fine di una corretta gestione del rischio fiscale. Tale attribuzione avviene secondo criteri di segregazione dei compiti, sia in senso orizzontale, sia in senso verticale. La segregazione orizzontale implica una corretta ripartizione di ruoli e responsabilità tra gli operatori che intervengono nel medesimo processo dell’impresa, al fine di evitare errori e condotte inappropriate o fraudolente. La segregazione verticale, invece, assicura una piena separazione tra le funzioni operative e le funzioni di controllo al fine di evitare conflitti di interessi ed è proprio nell’ambito di tale separazione di compiti che interviene il Modello delle Tre Linee<sup>111</sup>. Il Modello delle Tre Linee di controllo prevede la seguente articolazione di responsabilità su tutti i livelli aziendali e nel rispetto dei principi di competenza ed esperienza: i) il primo livello di controllo è rappresentato dal *management* delle singole linee operative (c.d. *risk owner*), il quale quotidianamente nelle sue attività, mette in atto controlli di linea finalizzati al corretto svolgimento delle attività operative, incluse quelle con riflessi sugli adempimenti fiscali, tramite delle c.d. *check list*. Quest’ultime costituiscono schede diagnostiche dei presidi dei rischi fiscali, inerenti alle attività svolte dagli operatori, che vengono costantemente aggiornate in presenza di modifiche normative e/ organizzative delle società; ii) il secondo livello di controllo è affidato alla funzione, c.d. *tax risk management*, la quale concorre alla definizione delle metodologie di misurazione del rischio e alla loro individuazione, valutazione e monitoraggio, assicurando inoltre attività di verifica sull’osservanza del rispetto degli obblighi normativi e dei requisiti interni. Nell’ambito della menzionata funzione trovano collocazione le figure, sostanzialmente analoghe, del *Tax Risk Manager* e del *Tax*

---

<sup>110</sup> Linee guida Agenzia delle Entrate provvedimento n. 5320/2025.

<sup>111</sup> L. Quarantino, S. Bertone e F. Accetta opera già cit.

*Compliance Officer*, responsabili operativamente del disegno, dell'implementazione e dell'aggiornamento del modello di *Tax Control Framework*; iii) il terzo livello di controllo è affidato alla funzione di *Internal Audit*, la quale mira a valutare periodicamente la funzionalità del sistema complessivo di gestione e controllo del rischio fiscale, nonché ad individuare andamenti anomali, violazioni delle procedure e della regolamentazione. Pertanto, detta funzione ha l'obiettivo di verificare l'efficacia e l'adeguatezza delle attività svolte dal secondo livello di controllo, l'applicazione dei principi espressi dalla strategia fiscale e l'attuazione delle regole di funzionamento definite nel modello *TCF*.

Di fatto, dette linee guida comportano una standardizzazione del *TCF*, che passa da un modello aperto ad uno certificato. Tale standardizzazione potrebbe condurre a una maggior uniformità dei comportamenti e del rispetto delle norme e una più efficiente ed efficace attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria<sup>112</sup>. Tuttavia, si ritiene che in ogni caso, debbano essere preservati dei margini di flessibilità alle imprese poiché le stesse hanno esigenze diverse che meritano attenzione. Per esempio, con riferimento all'obbligatorietà del Modello delle Tre Linee di controllo, si ritiene che per evitare di introdurre un ulteriore elemento di costo e di impegno aziendale significativo, che potrebbe finire per fungere da deterrente all'accesso in contrasto con lo spirito della riforma fiscale, si dovrebbe adottare un approccio in linea con quello precedente. Pertanto, il suddetto modello dovrebbe rappresentare solo la *best practice* di riferimento e non uno *standard* vincolante per l'impresa, lasciando la stessa libera di valutare l'opportunità di dotarsi di una terza linea di controllo più “snella” rispetto alla tradizionale funzione di *Internal Audit*<sup>113</sup>.

Del resto, anche studi internazionali sul tema<sup>114</sup> hanno affermato che la riduzione del *TCF* a modelli iper-standardizzati e non opportunamente adeguati e personalizzati sulle specifiche condizioni della singola impresa metterebbe a repentaglio l'effettività del livello di controllo del rischio fiscale, pertanto un *TCF* che non tiene conto delle

---

<sup>112</sup> G. Ferranti opera già cit.

<sup>113</sup> L. Quarantino, S. Bertone e F. Accetta opera già cit.

<sup>114</sup>Cfr J. Owens - J. Leigh-Pemberton “*Cooperative Compliance: A Multi-Stakeholder and Sustainable Approach to Taxation*” 2021, pag. 76 ss., sulla definizione di *Assurance Standards* per la valutazione del *TCF*, i cui sviluppi sono al centro dei lavori guidati da WU Vienna e che peraltro hanno stimolato le analisi dei servizi della Commissione europea, per adottare un modello unionale di *TCF* e uno strumentario condiviso per la relativa attestazione.

specificità dell’imprese è da ritenersi inadeguato<sup>115</sup>. L’Agenzia delle Entrate ha tenuto conto della necessità di conciliare la tensione verso la standardizzazione del *TCF* con la piena rispondenza del sistema di controllo alle peculiarità dell’impresa, pertanto, nel documento contenente le Linee Guida si può leggere come la finalità delle stesse sia di “orientare le imprese nella realizzazione di un modello che nel rispettare i suddetti requisiti essenziali, sia il più possibile aderente al proprio contesto organizzativo”. Le Linee Guida rappresentano uno strumento utile al fine di progettare il *TCF*, ma non deve mancare una fase di declinazione operativa che adatti il modello alle peculiarità delle singole realtà aziendali.

In ogni caso, la modifica, senz’altro più rilevante, in tema di *TCF* consiste nella previsione dell’obbligo di certificazione del sistema, detto requisito sarà ampiamente analizzato nel paragrafo successivo.

## 2.2. L’INTRODUZIONE DELLA CERTIFICAZIONE

Come sopra menzionato, il Decreto Cooperative, attuativo della Legge Delega del 2023, ha previsto l’obbligo di certificazione del *Tax Control Framework* in ordine alla sua conformità ai principi contabili. Tale obbligo è stato introdotto al fine di razionalizzare e semplificare il percorso di ammissione al regime, in quanto, nella sua configurazione originale, la fase di ingresso era particolarmente gravosa per la parte pubblica, essendo la stessa chiamata a verificare la solidità dell’architettura del sistema di controllo. L’introduzione della certificazione sembra, invece, aver delineato una corsia preferenziale in fase di ingresso per i soggetti che ne saranno muniti, alleggerendo l’impegno richiesto ad entrambe le parti<sup>116</sup>, fermi restando i poteri di controllo dell’Amministrazione finanziaria. La scelta di introdurre detto obbligo è stata ricondotta, oltre che al sopra descritto ampliamento della platea dei soggetti ammessi al regime, anche al contestuale rafforzamento degli effetti premiali di quest’ultimo, i quali saranno

---

<sup>115</sup> M.Lio “La certificazione del Tax Control Framework nella normativa di attuazione” in Corriere Tributario, n. 3, 1 marzo 2025, p. 279.

<sup>116</sup> M. Lio e E. Macario “Il Tax Control Framework fattore chiave del nuovo paradigma dei rapporti Fisco-contribuente” in Corriere Tributario, n. 5, 1 maggio 2023, p. 445.

successivamente analizzati e a cui si ricollegherebbe la necessità di una maggiore affidabilità del sistema di controllo del rischio fiscale che ne consente la fruizione<sup>117</sup>.

La certificazione è rilasciata da professionisti indipendenti già in possesso di una specifica professionalità e iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili e ha l'obiettivo di constatare l'adeguatezza del *TCF* e la sua conformità ai principi contabili. Sul punto, il Decreto Cooperativo ha modificato l'art. 4 del D.lgs. del 2015, introducendo il nuovo comma 1-ter, il quale ha stabilito che i requisiti atti ad attribuire ai suddetti professionisti la specifica professionalità richiesta dalla norma, i loro compiti e adempimenti saranno stabiliti con apposito Regolamento, su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze. Detto regolamento è stato emanato con il Decreto del MEF 212/2024, c.d. Decreto Certificazione, il quale ha riservato l'attività di certificazione ai soggetti iscritti nell'apposito elenco tenuto dal Consiglio nazionale forense e dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili che siano in possesso di requisiti di onorabilità e professionalità, attestati dall'Ordine professionale di appartenenza, nonché di requisiti di indipendenza rispetto all'impresa che conferisce l'incarico.

Ai fini del rilascio della certificazione i menzionati professionisti dovranno verificare l'effettiva efficacia del modello, quale strumento di presidio del rischio fiscale, e il corretto funzionamento dei flussi informativi interni ed esterni all'organizzazione.

Tale verifica verte sui processi di controllo generali, relativi alla generalità dei rischi (c.d. *Company level assessment*), e sui processi di controllo specifici, volti a mitigare i singoli rischi (c.d. *Activity level assessment*) e avviene in due fasi di attività, la c.d. Fase di perimetro e il c.d. Test di disegno. La fase di perimetro ha la finalità di accertare la correttezza e la completezza dei processi di controllo predisposti dall'impresa a presidio dei rischi, mentre il Test di disegno mira ad apprezzare la capacità di detti processi di mitigare i rischi inerenti relativi e, in presenza di carenze di richiedere integrazioni<sup>118</sup>. Tali controlli specifici possono essere effettuati anche attraverso apposite *checklist*<sup>119</sup>.

---

<sup>117</sup>M. Lio opera già cit. Cfr Linee Guida TCF, par. 2.1, pag. 4 “*La certificazione è funzionale ad una maggiore standardizzazione del TCF e al rafforzamento degli effetti premiali connessi all'adesione al Regime*”.

<sup>118</sup>M.Lio opera già cit.

<sup>119</sup>C.Mellilo e G. Ferranti opere già citate.

Una volta che la certificazione viene rilasciata, il contribuente può presentare l’istanza di ammissione al regime di adempimento collaborativo, tuttavia, è necessario che detta certificazione sia aggiornata con cadenza almeno triennale o ogni qualvolta intervenga una modifica organizzativa. L’aggiornamento della certificazione si traduce in una valutazione di efficacia operativa del sistema di controllo interno, effettuata attraverso i c.d. Test di effettività, quest’ultimi accertano che i processi di controllo abbiano operato in maniera continuativa e siano stati svolti in maniera corretta. Tuttavia, i menzionati Test potrebbero finire per sovrapporsi con il monitoraggio a carattere continuativo svolto dalla funzione di *Tax Risk Management*, precedentemente analizzata quale secondo livelli di presidio. Per tale ragione è necessario che vi sia un opportuno coordinamento tra la funzione di controllo interna e il certificatore indipendente, al fine di evitare inefficienze nella gestione operative del *TCF*.

Il Decreto *Cooperative Compliance* ha esonerato dall’obbligo di certificazione le imprese che all’entrata in vigore della riforma erano già in regime di adempimento collaborativo o avevano presentato l’istanza di ammissione, in quanto il loro *TCF* era già stato validato dall’Agenzie delle Entrate nel processo di ammissione. Tuttavia, il Decreto Correttivo è intervenuto a modifica dell’art. 1, comma 3 del D.lgs. 221/2023 prevedendo che tali imprese sono, comunque, tenute ad ottenere un’attestazione dal professionista, opportunamente abilitato e qualificato, circa l’efficacia operativa del Modello. Le modalità attraverso le quali è possibile conseguire detta attestazione sono delineate nel c.d. Decreto Attestazione<sup>120</sup>, il quale prevede che il professionista debba attestare “*l’avvenuto svolgimento, da parte del contribuente, di procedure di Test finalizzate a verificare che i controlli implementati abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta*”. In questo senso, risulta evidente una differenza di impostazione tra il rilascio dell’attestazione e l’aggiornamento della certificazione, nel primo caso il professionista deve riscontrare le procedure di Test svolte da parte dell’impresa; nel secondo caso è il professionista a svolgere i Test. Detta differenza non parrebbe, tuttavia, giustificata in quanto l’avvenuta validazione del *TCF* da parte dell’Agenzie delle Entrate non giustificherebbe un diverso trattamento nella valutazione di efficacia nel continuo dello stesso<sup>121</sup>.

---

<sup>120</sup> D.M 21 novembre 2024.

<sup>121</sup> M.Lio opera già cit.

Nel paragrafo precedente è stata ampiamente trattata la modifica apportata dal Decreto Correttivo al testo del Decreto Adempimento Collaborativo, in virtù della quale l'accesso al regime per trascinamento è ora esteso ai contribuenti che, seppur privi dei requisiti dimensionali, appartengono a un gruppo di imprese in cui, almeno uno dei soggetti, superi le soglie e che il gruppo adotti un *TCF* di Gruppo, il quale deve essere opportunamente certificato.

Ai fini della certificazione di un *TCF* di Gruppo, il certificatore dovrà accettare che il modello di controllo integrato adottato a livello di gruppo soddisfi tutti i requisiti previsti dalla legge e sia idoneo a garantire una gestione affidabile e consapevole della variabile fiscale del gruppo. A tal fine, il certificatore rilascerà due certificazioni, la prima per la società del gruppo che esercita attività di direzione e coordinamento sul *TCF* e la seconda per le altre società del gruppo che aderiscono al regime.

La prima certificazione dovrà attestare che i principi, le metodologie, le caratteristiche e le logiche di funzionamento, ruoli e responsabilità, inerenti l'istituzione, il mantenimento nel tempo e il funzionamento del *TCF* siano rivolti anche alle altre società del gruppo soggette a direzione e coordinamento. La seconda certificazione riguarda, invece, le altre società del gruppo, nella quale il certificatore dovrà accettare che i) il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi fiscali delle singole società è integrato in quello adottato dalla società che svolge attività di direzione e coordinamento sul *TCF* e che ii) per tali società sia stata redatta un'apposita mappa dei rischi e controlli.

Per le società che presentano successivamente istanza di ingresso per estensione, è prevista una forma temperata di certificazione, infatti, le stesse devono ottenere soltanto la seconda certificazione, potendo tali società contare sul fatto che i processi di controllo generali siano già stati valutati in sede di certificazione della Capogruppo<sup>122</sup>.

Ora, bisogna segnalare che la certificazione di un *TCF* di Gruppo non è priva di dubbi interpretativi e, in particolare, su cosa si intenda per Capogruppo e quindi per “società che esercita attività di direzione e coordinamento sul *TCF*”. Si ritiene che tale disposizione non si riferisca all’attività di direzione e coordinamento tipica dei gruppi societari, di cui all’art. 2497 c.c., in quanto la disposizione tributaria non richiama la suddetta norma civilistica di riferimento. Inoltre, è ben possibile che nell’ambito di un

---

<sup>122</sup> Vedi L.Quarantino e S. Bertone “*La certificazione del Tax Control Framework: dubbi interpretativi e possibili soluzioni*” in il fisco, n. 3, 20 gennaio 2025, p. 218 e M. Lio opera già cit.

gruppo di imprese non vi sia nessun soggetto che svolga l'attività in questione, mentre il Decreto Certificazione lascia intendere che esista sempre una Capogruppo. Una possibile soluzione a tale dubbio potrebbe rinvenirsi in alcuni chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, infatti, come noto, l'accesso al regime di adempimento collaborativo è consentito per trascinamento anche alle società che, pur non rispettando i requisiti dimensionali, svolgono funzioni di indirizzo in relazione al *TCF* adottato dalla società aderente al Regime. L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 38/2016 ha chiarito che per funzioni di indirizzo in relazione al sistema del controllo del rischio fiscale si intende la sussistenza di una relazione organizzativa, in forza della quale un soggetto ha il potere di emanare direttive in ordine alle linee indirizzo del sistema di controllo interno, verificando che esso sia coerente con gli indirizzi strategici e la propensione al rischio dell'impresa. Pertanto, nonostante i due concetti di “*attività di direzione e coordinamento*” e “*funzioni di indirizzo*” non siano coincidenti, tra gli stessi vi sono degli evidenti punti di contatto<sup>123</sup>.

Il Decreto Correttivo è, inoltre, intervenuto in materia di certificazione e, allo scopo di rafforzare l'affidabilità della certificazione del sistema di gestione del rischio adottato dal contribuente, ha modificato l'art. 4, comma 1-*bis*, del Decreto Adempimento Collaborativo, delineando le conseguenze derivanti dal rilascio di una certificazione infedele. La certificazione infedele si configura qualora questa sia resa in assenza dei requisiti di indipendenza, onorabilità e professionalità indicati nel menzionato Decreto Certificazione, nonché in tutti i casi in cui non vi sia corrispondenza tra i dati contenuti nella certificazione e quelli esibiti dal contribuente o quando il certificatore attesti falsamente di avere eseguito i compiti e gli adempimenti previsti dal suddetto Decreto.

L'Agenzia delle Entrate potrà, poi, valutare se l'infedeltà della certificazione pregiudichi o meno la validità del sistema di *TCF* ai fini dell'ammissione o della permanenza nel regime di adempimento collaborativo del soggetto cui la certificazione si riferisce. L'articolo in esame prevede, inoltre, che in caso di certificazione infedele trovino applicazione le disposizioni di cui all'art. 29, co. 1, lett. b) del D.lgs. 241/1997, sancendo l'irrogazione di una sanzione amministrativa da un minimo di euro 516 a un massimo di euro 5.165 nei confronti del professionista che l'abbia rilasciata. Inoltre, in

---

<sup>123</sup> L. Quarantino e S. Bertone opera già cit.

presenza di reiterate violazioni, è altresì disposta la sospensione dalla facoltà di emettere certificazioni per un periodo compreso tra uno e tre anni<sup>124</sup>.

Alla luce del quadro normativo delineato, risulta ragionevole ritenere che la certificazione determini una razionalizzazione e semplificazione della procedura di accesso al Regime nonché una riduzione degli oneri di controllo dell’Agenzia delle Entrate. Del resto, le attività previste dal Decreto Certificazione ai fini del rilascio della stessa corrispondono a quelle finora svolte dall’Agenzia delle Entrate ai fini dell’ammissione al Regime. Al tempo stesso, tale obbligo rappresenta un nuovo onere gestionale ed economico per l’impresa, aggiuntivo rispetto al costo da sostenere ai fini della gestione del *TCF*. Di conseguenza, sarebbe opportuno prevedere una soluzione transitoria, rendendo facoltativo, per un certo periodo di tempo, l’obbligo di certificazione e ciò, anche in virtù delle difficoltà legate all’emanazione delle previsioni e i descritti dubbi interpretativi<sup>125</sup>.

### **2.3. REGIME OPZIONALE DI ADOZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO DEL RISCHIO FISCALE**

Una ulteriore novità introdotta dalla Legge Delega del 2023 è rappresentata dall’introduzione del *Tax Control Framework* volontario. In particolare, l’art. 20, comma 1, lett. a), n. 4), della suddetta Legge prevede che “*la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale di cui all’art. 4, del Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese che non possiedono i requisiti per aderire all’istituto dell’adempimento collaborativo assumono rilevanza per escludere ovvero ridurre l’entità delle sanzioni*”. La disposizione si rivolge ai contribuenti che non soddisfano i requisiti per l’accesso al regime di adempimento collaborativo, interessando in particolare Piccole e medie imprese (PMI) i cui ricavi che non superino le soglie previste dalla normativa di riferimento. In attuazione di tale criterio direttivo, il Decreto *Cooperative Compliance*, ha introdotto nel testo del Decreto Adempimento Collaborativo l’art. 7-bis. Il comma 1 di tale articolo ha previsto la possibilità di esercitare un’opzione non revocabile, di durata biennale, per l’adozione di un sistema di rilevazione,

---

<sup>124</sup> R. Patimo “Regime della cooperative compliance” in *ONE FISCALE*, 2024.

<sup>125</sup> L. Quarantino e S. Bertone opera già cit.

misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale che abbia i requisiti di cui all'art. 4, dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate. L'opzione si intende automaticamente rinnovata per ulteriori due anni, salvo che il contribuente comunichi rinuncia espressa all'Agenzia. In ordine all'adozione del *TCF* volontario è stato rilevato che l'articolo in commento non prevede espressamente l'obbligo certificazione; tuttavia, l'Agenzia delle Entrate, in occasione del VII Forum dei Commercialisti ed esperti contabili del 29 gennaio 2024, ha chiarito che, dato il rinvio dell'art. 7-*bis* all'art. 4 del medesimo Decreto, anche in caso di *TCF* volontario è necessaria la certificazione<sup>126</sup>.

La scelta di dotarsi, in via volontaria, di un idoneo sistema di controllo del rischio fiscale porta con sé due vantaggi pratici disciplinati dal comma 2 dell'art. 7-*bis*. Tali benefici premiali consistono in: i) una riduzione a un terzo delle sanzioni amministrative in materia tributaria per le violazioni relativi a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello di cui all'art. 11 della L. 212/2000, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali; ii) la configurazione di una causa di non punibilità per il reato di cui all'art. 4 del D.lgs 74/2000, per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi fiscali relativi ai soli elementi attivi sottratti ad imposizione, nel caso in cui la relativa fattispecie concreta e personale sia stata comunicata all'Agenzia delle Entrate mediante istanza di interpello di cui all'art. 11 della L. 212/2000. Detta causa di non punibilità non è riconosciuta per violazioni dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ad elementi passivi inesistenti.

Questo era il quadro normativo introdotto dal Decreto *Cooperative Complianace*, tuttavia, si è ritenuto che a fronte dei costi che vengono sostenuti per l'impianto di un *TCF* integrato nel sistema di governo aziendale e di controllo interno, i benefici previsti dall'art. 7-*bis* fossero poco significativi e che, pertanto, non rappresentassero uno stimolo all'adozione del *TCF* volontario<sup>127</sup>. Il Decreto Correttivo è, così, intervenuto a modifica del descritto comma 2 al fine di rafforzare i descritti effetti premiali e, alla luce di detto intervento, attualmente non è più prevista la riduzione ad un terzo delle sanzioni ma, piuttosto, la loro totale inapplicabilità. Inoltre, nel caso di violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale, è prevista l'inapplicabilità *tout-court* del reato di infedele dichiarazione, in quanto le stesse non costituiscono notizia di reato.

---

<sup>126</sup> G. Bencistà e F. Nannini Leoni "Estensione alle PMI del Tax Control Framework: nuovo orizzonte nella gestione del rischi fiscale?" in Corriere Tributario, n. 8-9, 1 agosto 2024, p. 753.

<sup>127</sup> G. Ferranti opera già cit.

Tali benefici non trovano applicazione nei casi di condotte simulatorie e fraudolenti, essendo in tal caso pregiudicato il rapporto fiduciario intercorrente tra contribuente e Amministrazione, e sono, in ogni caso, subordinati alla preventiva comunicazione dei rischi fiscali mediante interpello.

Tuttavia, un aspetto critico del regime opzionale è rappresentato dall'impossibilità di avvalersi della comunicazione del rischio quale strumento di interlocuzione preventiva con l'Agenzia delle Entrate per l'ottenimento dei benefici premiali. Infatti, la riduzione delle sanzioni è possibile solo mediante presentazione di interpello, nonostante quest'ultimo non consenta un rapporto continuativo con l'Amministrazione Finanziaria, permettendo una interlocuzione relativa soltanto ad un caso specifico.

Diversamente, la comunicazione di rischi rappresenta la modalità di interlocuzione più flessibile e più diffusa fra le imprese che hanno aderito al regime, la stessa può riguardare non solo questioni di diritto, ma anche l'analisi di elementi meramente fattuali. Si tratta, pertanto, di uno strumento che offre un ambito di applicazione più ampio dell'istanza di interpello e che garantisce un controllo anticipato sostanziale da parte dell'ufficio finanziario, ancorché non sia previsto un termine perentorio di risposta da parte dell'Agenzie delle Entrate.

L'adozione volontaria del *TCF* per le PMI rappresenta un valido strumento al fine di migliorare la propria reputazione sul mercato, consentendo di risolvere *ex ante* le questioni di carattere interpretativo e sottoporre all'Agenzia delle Entrate le operazioni per le quali si paventa un rischio fiscale riferito a un vantaggio che potrebbe essere ritenuto indebito. Inoltre, in questo modo sarà possibile anche migliorare il bilancio, venendo meno la necessità di apostare fondi per rischi ed oneri appostati unicamente per rischi fiscali non determinati puntualmente. Tuttavia, se da un lato l'adozione di un *TCF* può offrire alle PMI vantaggi sotto svariati profili, dall'altro rappresenta un costo per l'impresa in virtù dei necessari riassetti organizzativi interni, sarà, per esempio, necessario dotarsi di un *Tax Risk Manager* che possa monitorare il *TCF*, verificandone l'adeguatezza e l'effettività.

Alla luce delle considerazioni di cui sopra, risulta evidente che gli interventi modificativi del Decreto *Cooperative Compliance* e del Decreto Correttivo hanno mirato ad accrescere l'attrattività dell'istituto per le piccole e medie imprese. Tuttavia, forse un ulteriore incentivo all'adozione del *TCF* opzionale potrebbe derivare dall'introduzione,

anche per le Piccole e Medie Imprese, di termini di accertamento ridotti nonché dalla possibilità di avviare interlocuzioni con l’Agenzia delle Entrate non soltanto mediante l’interpello, ma anche mediante le comunicazioni di rischio. Infine, un potente incentivo all’utilizzo potrebbe essere proprio la semplificazione degli elementi di base dello strumento e, quindi, l’individuazione di modelli di *TCF* semplificati adattati alle strutture organizzative delle PMI certamente meno complesse di quelle delle imprese di grandi dimensioni<sup>128</sup>. E’ stato al riguardo affermato che “*appare evidente la necessità di immaginare la costruzione di un TCF, opportunamente adattato, in chiave di proporzionalità, alle semplificazioni organizzative delle imprese di minori dimensioni, secondo il canone OCSE per cui il TCF non è un abito da grandi magazzini ma richiede un’opportuna attività sartoriale per consentire all’impresa di vestirlo meglio*”<sup>129</sup>.

Appare evidente come l’introduzione del regime opzionale per i contribuenti privi dei requisiti dimensionali necessari al fine di presentare istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo rappresenta, senz’altro, un’importante innovazione e un ulteriore passo verso il definitivo cambiamento delle dinamiche nei rapporti tra Fisco e contribuente. Il regime opzionale costituisce, peraltro, un’ottima opportunità per la sensibilizzazione delle PMI verso i temi della sostenibilità e degli adeguati assetti, temi al giorno d’oggi ignorati. Tuttavia, è necessario qualche ulteriore intervento al fine di rimuovere gli aspetti critici di complessità che caratterizzano l’istituto oggetto di trattazione nel presente paragrafo.

### **3. MECCANISMI OPERATIVI E ASPETTI PROCEDIMENTALI**

Al fine di avere una piena comprensione dell’istituto, prima di poter analizzare, nel dettaglio, gli effetti premiali derivanti dall’adesione al regime, è necessario passare in rassegna i meccanismi operativi del regime di adempimento collaborativo, quali a titolo esemplificativo la procedura di adesione, il regime di esclusione ecc. Quest’ultimi saranno oggetto di analisi nei paragrafi seguenti.

#### **4.1. PROCEDURA DI ADESIONE**

---

<sup>128</sup> M. Lio opera già cit.

<sup>129</sup> M. Lio ed E. Macario “*Il Tax Control Framework fattore chiave del nuovo paradigma dei rapporti Fisco-contribuente*” in Corriere Tributario, 5/2023, pagg. 445 ss.

All’impresa è affidato l’impulso della procedura di adesione, sarà infatti il contribuente a redigere la domanda di accesso al regime di adempimento collaborativo, utilizzando un apposito modello<sup>130</sup>, a sottoscriverla e a presentarla alla Direzione Centrale Accertamento per via telematica attraverso l’indirizzo pec indicato nelle istruzioni per la compilazione del modello. La ricevuta di attestazione con relativa attestazione temporale, pervenuta al contribuente, da parte del proprio gestore pec, costituisce prova legale dell’avvenuto inoltro dell’istanza all’Agenzie delle Entrate. Per i soggetti non residenti la domanda di accesso può essere presentata alla casella di posta elettronica ordinaria.

L’istanza deve contenere: i) la denominazione dell’impresa, gli elementi identificativi del suo legale rappresentante, la sede legale, il codice fiscale o la partita IVA, nonché l’indicazione dei recapiti, anche telematici, del domiciliatario per la procedura presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti alla stessa; ii) la dichiarazione del possesso di uno dei requisiti soggetti per l’accesso al regime; iii) la dichiarazione del possesso di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale; iv) l’eventuale richiesta di ammissione al regime dell’impresa che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale; v) la documentazione necessaria, quale la descrizione dell’attività svolta dall’impresa, la strategia fiscale, descrizione del sistema di controllo del rischio fiscale adottato e delle sue modalità di funzionamento, la mappa dei processi aziendali e la mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale dal momento della sua implementazione e dei controlli previsti.

In alternativa, la domanda può contenere l’impegno a produrre detta documentazione nel termine di trenta giorni (a mezzo posta elettronica certificata, raccomandata con ricevuta di ritorno e consegna diretta), comunicando all’Ufficio le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e le operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva.

---

<sup>130</sup> Allegato al provvedimento dell’Agenzia delle Entrate n. 54749 del 14 aprile 2016 e disponibile anche sul sito [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it).

È fatta salva la possibilità per il contribuente di comunicare ulteriori situazioni che egli ritenga incerte, controverse o, comunque, fonte di rischio fiscale potenzialmente significativo.

La mancata presentazione della documentazione, anche a seguito di richiesta da parte dell'ufficio competente per la valutazione dei requisiti di ammissibilità per l'accesso al regime, comporta, decorsi sei mesi dalla domanda di ammissione o dall'eventuale successiva richiesta, la rinuncia del contribuente alla procedura.

Dopo aver ricevuto l'istanza di adesione trasmessa dal contribuente, l'Agenzia delle Entrate *“verifica i requisiti del sistema secondo criteri di comprensione del business, imparzialità, proporzionalità, trasparenza e reattività, proponendo, eventualmente, gli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione al regime”*<sup>131</sup>. Una volta terminata l'attività istruttoria relativa al riscontro dei requisiti soggettivi del richiedente, l'ufficio fissa uno o più incontri con il contribuente. E', inoltre, possibile che vengano previsti degli accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività di impresa o della stabile organizzazione. Di ogni attività svolta è redatto processo verbale, copia del quale è rilasciata al soggetto istante. Una volta che l'Agenzia delle Entrate ha verificato la sussistenza dei requisiti di ammissibilità, la stessa invia al contribuente comunicazione di ammissione al regime entro i successivi 120 giorni dal ricevimento dell'istanza o della correlata documentazione.

In caso di ammissione al regime, il contribuente viene inserito nel relativo elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate e inizia, così, il percorso di applicazione del regime di adempimento collaborativo al periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è stata trasmessa all'Agenzia.

L'istituto si intende tacitamente rinnovato qualora non sia espressamente comunicata dal contribuente la volontà di uscire dal regime di adempimento collaborativo<sup>132</sup>.

Una volta che il contribuente viene ammesso al regime su di lui, nonché sull'Agenzia delle Entrate, incombono degli obblighi e dei doveri, giustificati alla luce del rapporto di collaborazione che si prospetta tra le parti, detti doveri saranno attentamente analizzati nel successivo paragrafo.

---

<sup>131</sup> Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14 aprile 2016 n. 54237.

<sup>132</sup> Vedi G. Ferranti e R. Patimo opere già cit.

## 4.2. DOVERI E CODICE DI CONDOTTA

Il regime di adempimento collaborativo, come più volte sottolineato, è un regime che promuove forme di collaborazione tra l’Agenzia delle Entrate e i contribuenti a discapito di strumenti repressivi che si sono dimostrati fallimentari nel tentativo di ridurre il *tax gap*, ossia la differenza tra i tributi complessivamente dovuti e quelli oggetto di adempimento spontaneo. L’istituto promuove un rapporto di tipo “orizzontale” tra le parti, le quali collaboreranno ai fini della determinazione dell’imposta dovuta, permettendo all’Agenzia delle Entrate di indirizzare la propria attività di accertamento nei confronti di quei soggetti che, invece, non intendono aderire, collaborare o ravvedersi<sup>133</sup>.

A fini del raggiungimento degli obiettivi di trasparenza e collaborazione perseguiti dal regime oggetto di trattazione, l’art. 5 del Decreto Adempimento Collaborativo individua i doveri dell’Agenzia delle Entrate e del contribuente nell’applicazione del regime. Tale articolo è stato modificato dall’art. 1, comma 1, lett. b) del Decreto *Cooperative Compliance*, il quale ha aggiunto un nuovo comma 2-bis che ha previsto l’emanazione di un codice di condotta in attuazione di quanto previsto dalla Legge Delega. Quest’ultima, infatti, all’art. 17, lett. g), n. 1.7, ha previsto “*l’emanazione di un codice di condotta che disciplini i diritti e gli obblighi dell’amministrazione e dei contribuenti*”.

Tale codice di condotta è stato emanato con Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 29 aprile 2024 al fine di esplicitare e consolidare gli impegni assunti, reciprocamente dall’Amministrazione finanziaria e i contribuenti aderenti al regime, con maggior dettaglio rispetto a quanto già previsto dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n 101573 del 26 maggio 2017<sup>134</sup>, che fino all’emanazione del codice di condotta rappresentava l’unico documento declinante i doveri delle parti. Tale provvedimento si intende, comunque, integralmente richiamato, al fine di garantire la coerenza tra l’elencazione, ancorché sintetica, dei doveri delle parti coinvolte nell’adempimento collaborativo ivi indicate e in quanto nello stesso trovano definizione e descrizione concetti espressi nel codice.

---

<sup>133</sup> G. Melis, “*Tax compliance e sanzioni amministrative*”, in Giuseppe Marino (a cura di), “*Corporate tax governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione di impresa*”, Milano, 2022.

<sup>134</sup> Si tratta di un provvedimento contenente disposizioni per l’attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 128/2015.

Prima di analizzare i contenuti del codice di condotta, occorre interrogarsi sul potenziale impatto operativo che l'attuazione dei doveri previsti per le parti avrà sulla concreta attuazione e sull'aggiornamento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, analizzato nei paragrafi precedenti.

Il Codice di Condotta costituisce il punto di riferimento basilare ai fini di un'efficiente interlocuzione tra Amministrazione e contribuente, essendo, peraltro vincolante su un piano paritario.

La centralità dello stesso e dei suoi contenuti risulta avallata dalla lettura dell'art. 1, comma 2, del D.M. 29 aprile 2024 e dell'art. 3, comma 2 del Decreto di Adempimento Collaborativo il quale recita che *“l'adesione al regime, subordinata al possesso dei requisiti di cui all'articolo 4, comporta l'assunzione dei doveri di cui all'articolo 5....”* nonché dalla menzione del codice di condotta nel nuovo comma 2-bis dell'art 5 del medesimo decreto.

Il codice di condotta individua i principi-base finalizzati a regolamentare i comportamenti che l'Agenzia delle Entrate e il contribuente devono tenere nell'ambito dell'adempimento collaborativo; tuttavia, non è possibile limitarsi a considerarli come un'espressione di doveri generali senza alcuna ricaduta su ulteriori aspetti, anche di carattere operativo, che disciplinano il TCF; ciò sarebbe, del resto, alquanto limitativo. Si pensi al rapporto tra il codice e il sistema di linee-guida, emanate ai fini della redazione, l'implementazione e l'aggiornamento del sistema di gestione del rischio fiscale, quest'ultime hanno come sottostanti i principi di comportamento delineati nel codice. Inoltre, vi sono dei principi generali che vengono declinati nei doveri delineati dal codice e che il contribuente e l'Agenzia delle Entrate si impegnano a rispettare. Si pensi, per esempio, al concetto di gestione del rischio fiscale, richiamato dall'inciso del codice di condotta secondo cui il contribuente è tenuto *“a considerare il governo degli aspetti fiscali e la conformità alle norme tributarie come elementi fondanti dei propri meccanismi di controllo e sistemi di gestione del rischio”*, adottando una strategia fiscale che assicuri identificazione, valutazione e gestione dei rischi medesimi. Anche l'Agenzia delle Entrate ha un ruolo incisivo nel governo del rischio fiscale, del resto, il codice di condotta indica tra i doveri degli Uffici quello di valutazione dei sistemi di controllo, prevendendo un obbligo di comunicazione periodica al contribuente dei risultati dell'attività di riscontro sull'operatività del sistema di controllo, anche attraverso la

comunicazione del proprio punto di vista circa l'efficacia dei controlli medesimi. Un ulteriore principio generale, che trova declinazione nei doveri delineati nel codice, è il principio di trasparenza che deve ispirare i comportamenti del contribuente e dell'Agenzia delle Entrate. In virtù di detto principio, il contribuente, in ogni passaggio o fase delle procedure organizzative e operative previste in materia di rischi fiscali, è tenuto a una totale *disclosure* dei meccanismi a presidio di detti rischi, con momenti di controllo e monitoraggio periodico del modello di gestione del rischio, nonché a fornire all'Agenzia tutte le informazioni necessarie per una piena comprensione dei fatti. Corrispettivamente, l'Agenzia delle Entrate ha un dovere di collaborazione, correttezza e trasparenza cui deve informare il suo agire nei rapporti con i contribuenti che hanno aderito al regime di adempimento collaborativo<sup>135</sup>.

Si ricorda che il Codice di Condotta deve essere, in ogni caso, sottoscritto dall'Agenzia e dal contribuente contestualmente all'ammissione al regime ovvero, in via transitoria, entro 120 giorni dalla data di pubblicazione per i contribuenti già ammessi al regime all'entrata in vigore del Decreto.

A questo punto, avendo fatto una premessa in generale circa il nuovo codice di condotta, occorre esaminare nel dettaglio i doveri delle parti coinvolte nell'adempimento collaborativo.

## I. DOVERI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In linea generale, è previsto che l'azione dell'Agenzia delle Entrate debba ispirarsi ai doveri di correttezza e buona fede e ai canoni comportamentali di lealtà, onestà, integrità, trasparenza, chiarezza e massima diligenza professionale. Pertanto, in virtù di tali doveri, l'Ufficio deve prevedere il minor aggravio possibile di obblighi in favore del contribuente nonché fare un uso limitato delle informazioni inerenti ai rischi fiscali comunicati dal contribuente. Tali informazioni possono essere utilizzate soltanto ai fini dell'istruttoria circa i requisiti di ammissibilità al regime di adempimento e limitatamente ai periodi d'imposta per i quali lo stesso trova applicazione. Vi è poi un ulteriore garanzia per cui gli elementi informativi raccolti nel contesto dell'istruttoria per l'adesione al *TCF* non possono costituire fonti di innesco per attività di controllo relativamente a esercizi

---

<sup>135</sup> D.Liburdi e M. Sironi “Adempimento collaborativo: Codice di condotta, gestione del rischio e obblighi di trasparenza” in il fisco, n. 27, 8 luglio 2024, p. 2532.

precedenti rispetto a quello di ingresso nel regime. Detta garanzia si estende anche nei confronti di altri soggetti facenti parte del medesimo gruppo di coloro che hanno richiesto di poter aderire al regime e permane anche qualora il contribuente istante dovesse ricevere risposta negativa.

Un ulteriore dovere, costituente declinazione del principio di correttezza e trasparenza, riguarda i poteri di controllo dell’Agenzia delle Entrate. Il Codice dà un segnale concreto del patto di desistenza tra Amministrazione finanziaria e contribuente, in ragione della sostituzione della verifica *ex post* con il dialogo *ex ante*, prescrivendo che le attività di controllo dell’Agenzia delle entrate siano condotte secondo criteri di proporzionalità.

Declinando la proporzionalità, il Codice prevede che l’intensità e la frequenza dei controlli siano modulati sulla base del rischio fiscale inherente<sup>136</sup> e del comportamento complessivamente tenuto dallo stesso nel corso della procedura. Pertanto, la proattività del contribuente, nell’alimentare il dialogo preventivo, riduce l’esposizione ai controlli dell’Ufficio<sup>137</sup>.

Un altro dovere degli Uffici attiene alla c.d. certezza preventiva, si tratta di un dovere volto a garantire l’efficacia e l’effettività delle interlocuzioni preventive. In virtù dello stesso, l’Agenzia, al fine di consentire che il contribuente operi in un contesto fiscale di certezza, deve fornire risposte allo stesso nel più breve tempo possibile in relazione ai momenti di interlocuzione *ad hoc* previsti e deve valutare le richieste avanzate secondo i principi di oggettività, ragionevolezza e proporzionalità. Nell’ottica di tutela del legittimo affidamento del contribuente, viene poi garantita la validità delle risposte dell’Amministrazione Finanziaria, qualora il contribuente operi in circostanza di diritto e di fatto invariate rispetto alla fattispecie per la quale tale soggetto ha ottenuto le risposte sulla base delle interlocuzioni costanti e preventive.

Tra i doveri dell’Agenzie delle Entrate, come precedentemente accennato, vi è anche la valutazione del sistema di controllo. Ai fini di dell’istituzione e del mantenimento di un efficace sistema di controllo interno è, infatti, necessario che

---

<sup>136</sup> Per rischi fiscale inerenti si intende “*il rischio che il contribuente operi in violazioni di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell’ordinamento tributario*”, valutato anche sulla base del comportamento complessivamente tenuto dallo stesso nel corso della procedura.

<sup>137</sup> M. Lio “*Adempimento collaborativo: riforma in fase di attuazione e correttivo in rampa di lancio*” in il fisco, n. 28, 15 luglio 2024, p. 2649.

l’Agenzia si impegna a comunicare periodicamente i risultati dell’attività di riscontro sul sistema di controllo medesimo e sulla sua efficacia. In questi termini, l’Agenzia non si limita a un’attività di controllo ma collabora con i contribuenti per l’implementazione di eventuali correttivi.

## II. DOVERI DEL CONTRIBUENTE

Per quanto riguarda il contribuente, il primo fondamentale dovere è rappresentato dalla trasparenza e dal comportamento etico. Il dovere di trasparenza deve essere continuo e oggetto di monitoraggio in tutta la struttura organizzativa di cui si dota il contribuente nello svolgimento della propria attività.

È, inoltre, necessaria l’individuazione di una strategia fiscale che consenta una mappatura dei rischi finanziari, legali e reputazionali legati alla fiscalità. Tale strategia deve essere diffusa all’interno dell’ambiente aziendale, al fine di ispirare una cultura del controllo del rischio fiscale e promuovere *standard* comportamentali compatibili con gli obiettivi di onestà, correttezza e rispetto della normativa. Il descritto meccanismo non deve essere inteso in senso “*statico*”, ma deve essere oggetto di continuo monitoraggio e le modalità di presidio del rischio devono essere modificate al mutare delle condizioni di svolgimento del *business*. Inoltre, gli organi di gestione sono chiamati a svolgere un’attività di controllo a carattere continuativo, non limitandosi a controlli *ex post*, dovendo gli stessi assicurare una chiara individuazione dei ruoli, delle responsabilità e dei rischi connessi a eventuali violazioni in tutti i livelli dell’organizzazione.

Il contribuente deve, peraltro, dimostrare una bassa propensione al rischio, impegnandosi ad applicare la normativa fiscale rispettando la lettera, lo spirito e lo scopo delle disposizioni dell’ordinamento. Laddove vi siano incertezze interpretative, il contribuente è tenuto ad interpretazioni di carattere ragionevole, le quali devono avere attinenza con l’interpretazione logica sistematica delle norme, tenendo conto dell’ordinamento tributario nel suo complesso. Del resto, è lo stesso Codice, al punto 2.4., a stabilire che “*il contribuente non mette in atto comportamenti e operazioni, di carattere nazionale o transnazionale, che producano conseguenze fiscali che lo stesso è ragionevolmente in grado di comprendere e che contengano i seguenti elementi: i) siano suscettibili di generare effetti fiscali in contrasto con lo scopo delle disposizioni invocate, anche derivanti da asimmetrie esistenti fra i sistemi impositivi delle eventuali*

*giurisdizioni coinvolte; ii) determinino fenomeni di doppia deduzione, deduzione/non inclusione e doppia non imposizione; iii) si traducano in costruzioni di puro artificio, che non riflettono la realtà economica e da cui è ragionevole attendersi vantaggi fiscali indebiti”.*

In merito al dovere di efficace gestione del rischio fiscale e della *Tax Compliance*, il contribuente è tenuto ad assicurare l'integrità degli adempimenti fiscali nonché la corretta determinazione delle imposte, attraverso l'implementazione, come più volte ricordato, di un efficace *TCF*.

Infine, il contribuente, al fine di garantire una relazione trasparente con le Autorità fiscali, nell'ambito delle relative interlocuzioni, deve assicurare una preventiva e completa comunicazione dei rischi fiscali significativi, astenendosi dall'adottare comportamenti pregiudizievoli della possibilità per l'Autorità di ottenere tutte le informazioni necessarie. Il contribuente è, in ogni caso tenuto, tenuto alla comunicazione tempestiva di eventuali scostamenti rispetto alle indicazioni dettate dall'Agenzia<sup>138</sup>.

### **III. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE**

La necessità di aggiornare i contenuti del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n 101573 del 26 maggio 2017, precedentemente citato, nasce, in primo luogo, dall'esigenza di garantire una definizione dei doveri delle parti che sia il più possibile equidistante, trovando un giusto equilibrio tra l'Agenzia e i contribuenti. Pertanto, alla luce del nuovo assetto del regime di adempimento collaborativo, introdotto dalla riforma fiscale, si è sentita la necessità di aggiornare e adeguare la formulazione dei doveri a tale nuovo assetto.

Il recepimento formale e sostanziale del nuovo codice comporterà, necessariamente, per i contribuenti l'impegno a recepire, costantemente, nel sistema normativo interno, tutte le linee guida comportamentali che tengono conto della variabile fiscale, nonché a diffonderne la conoscenza e la condivisione tra i responsabili e gli addetti aziendali<sup>139</sup>.

#### **4.3. ESCLUSIONE DAL REGIME**

---

<sup>138</sup> D.Liburdi e M.Sironi opera già cit.

<sup>139</sup> G.Ferranti opera già cit.

Una volta ammessi al regime di adempimento collaborativo, la continuità dei contribuenti nello stesso è subordinata alla permanenza dei requisiti soggetti e oggettivi, precedentemente analizzati.

Pertanto, l'art. 7, comma 3, del Decreto Adempimento Collaborativo ha previsto che l'Agenzia delle Entrate possa dichiarare, con provvedimento motivato, l'esclusione dei contribuenti dal regime, per la perdita dei requisiti di cui all'art. 4 o al comma 4 ovvero per l'inosservanza degli impegni di cui all'art. 5, comma 2.

Risulta necessario delineare, nello specifico, le cause di esclusione individuate al Capo III, punto 9, del Provvedimento direttoriale del 26 maggio del 2017, prot. n.101573/2017, nonché trattare la portata degli interventi modificativi della disciplina e la *ratio trainante*.

Ai sensi del suddetto Provvedimento, l'esclusione è determinata da:

- i) il conseguimento, per tre esercizi consecutivi, di volumi di affari o di ricavi significativamente inferiori ai limiti dimensionali di cui all'articolo 7, comma 4, del decreto, sempre che tale evento non dipenda da fattori di mercato, esogeni all'impresa e da essa non controllabili, valutati dall'ufficio come non significativi ai fini della perdita dei requisiti di permanenza nel regime. L'Amministrazione finanziaria, prevedendo un criterio di osservazione triennale, dimostra di prendere in considerazione le particolarità delle singole imprese e del relativo business, evitando le penalizzazioni che potrebbero, invece determinarsi se il riferimento fosse al singolo periodo d'imposta; in ogni caso, ai fini dell'esclusione dal regime non rileva la perdita dei requisiti dimensionali derivante da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo;
- ii) la mancata comunicazione o individuazione di un rischio fiscale rilevante, ossia di un rischio la cui mancata individuazione o comunicazione sia tale da compromettere l'affidamento dell'ufficio nel sistema stesso<sup>140</sup>;
- iii) la presenza di uno o più episodi gravi di mancata collaborazione o trasparenza, ivi inclusa la mancata rappresentazione di rischi fiscali significativi e di operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva ovvero la mancata

---

<sup>140</sup> Circolare 38/E 2016, Agenzia delle Entrate.

rappresentazione o la rappresentazione non veritiera di circostanze di fatto rilevanti ai fini dell’istruttoria i quali, apprezzati complessivamente, determinino il venir meno del rapporto di fiducia alla base del regime.

Alla luce delle suddette cause, appare evidente che l’inosservanza degli obblighi assunti, fra cui quello di tempestiva ed esauriente comunicazione all’Amministrazione finanziaria dei rischi di natura fiscale emersi nell’attività aziendale, comporta l’esclusione dal regime, soltanto quando i rischi non individuati dal sistema di controllo o non comunicati all’Ufficio competente siano tali da compromettere l’affidamento dell’Ufficio. Si rende, pertanto, necessaria, una preventiva valutazione della rilevanza del rischio non individuato o non comunicato, da parte dell’Ufficio. Per tale ragione l’Ufficio, con atto motivato, oltre ad informare il contribuente dell’inadempimento riscontrato, deve invitarlo a presentare, entro sessanta giorni dalla comunicazione, memorie a difesa del proprio operato.

Qualora le osservazioni risultino inidonee o non siano presentate nei termini si procederà all’esclusione del soggetto. Nel caso in cui invece l’omessa individuazione del rischio sia dovuta al comportamento dell’impresa che, in buona fede, ha erroneamente connotato la fattispecie come priva di rischio, l’Amministrazione si riserverà di procedere a valutazioni in base al caso concreto tenendo conto della gravità dei rischi non rilevati.

Un’ultima causa di esclusione riguarda la condanna, con sentenza passata in giudicato, di amministratori, dirigenti o firmatari delle dichiarazioni fiscali dei soggetti ammessi al regime, per i reati di cui agli articoli 2, 3, 8 e 11 del D.lgs. del 10 marzo 2000 n. 74<sup>141</sup>, per fatti avvenuti in vigenza del regime di adempimento collaborativo.

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

---

<sup>141</sup> Il riferimento è ai reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2); dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3); emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8) e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

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

Il quadro sopra delineato è stato modificato dal Decreto *Cooperative Compliance*, in attuazione del seguente criterio direttivo della Legge Delega, di cui all'art. 17, comma 1, lett. g), punto 1.8., il quale al fine di introdurre misure che incentivino l'adempimento spontaneo permette di *"prevedere che l'esclusione dal regime dell'adempimento collaborativo, in caso di violazioni fiscali non gravi, tali da non pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, sia preceduta da una periodo transitorio di osservazione, al termine del quale si determina la fuoriuscita o la permanenza nel regime."*

Il menzionato Decreto ha, così, modificato l'art. 7, comma 3, del Decreto Adempimento Collaborativo, stabilendo che l'Agenzia delle Entrate possa dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime per la perdita dei requisiti di cui all'art. 4 o ai commi 1-bis, 1-quater, 1-quinquies del medesimo art. 7, ovvero per l'inosservanza degli impegni di cui all'art. 5, comma 2. Pertanto, oltre alle cause sopra viste, l'esclusione può, ora, avere luogo anche nel caso di: i) sopravvenuta assenza del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali o nel caso di sua inidoneità a monitorare efficacemente i rischi; ii) fuoriuscita dalla tassazione di gruppo di cui agli artt. 117 ss. del TUIR ovvero sopravvenuta assenza, a livello di consolidato nazionale, di un *TCF* certificato; iii) mancato rispetto della risposta dell'Agenzia delle Entrate a un interpello nuovi investimenti di cui all'art. 2 del D.lgs. 147/2015.

Invero, il Decreto ha apportato modifiche non soltanto agli aspetti sostanziali della disciplina di esclusione, ma anche agli aspetti procedurali di quest'ultima. Infatti, è ora previsto che l'esclusione debba non solo risultare da provvedimento motivato ma debba essere preceduta da un contraddittorio con il contribuente. Tale contraddittorio mira a consentire al contribuente di fornire chiarimenti e di contestare, anche in via informale,

la decisione dell’Agenzia<sup>142</sup>. Tale contraddittorio deve avere luogo nei 30 giorni successivi all’invito.

Infine, con particolare riguardo alla causa di esclusione per inosservanza degli impegni assunti in base all’accordo di collaborazione, è previsto un periodo transitorio di osservazione di centoventi giorni, rinnovabile, al ricorre di oggettive motivazioni, per un periodo non superiore ad ulteriori centoventi giorni. Tale periodo consente di verificare l’adozione da parte del contribuente degli interventi ritenuti necessari per rendere efficace e affidabile il *Tax Control Framework* nonché l’eventuale regolarizzazione delle violazioni fiscali commesse dal contribuente. Al termine del periodo di osservazione, l’Agenzia delle Entrate determina l’esclusione o la permanenza nel regime.

La disposizione relativa al periodo di osservazione non troverà applicazione nel caso di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l’Amministrazione finanziaria e il contribuente.

La *ratio* di tale previsione normativa appare chiara, del resto non è possibile consentire a chi abbia posto in essere aggiramenti delle norme tributarie (fattispecie che il regime in questione mira a contrastare) di accedere ad un momento di osservazione temporanea che risulta riservato a chi, invece, possiede ancora degli indici, anche minimi, di affidabilità fiscale<sup>143</sup>.

Rimangono invariate le indicazioni relative al momento in cui l’esclusione produce effetto.

In definitiva, l’introduzione del periodo transitorio di osservazione e il rafforzamento delle garanzie procedurali si pongono nell’ottica di un rapporto maggiormente orientato alla collaborazione, evitando esclusioni automatiche in presenza di violazioni non gravi. Tuttavia, la normativa mantiene una linea di fermezza nei confronti di comportamenti simulatori o fraudolenti, che minano irrimediabilmente la reciproca fiducia su cui si basa il rapporto tra Fisco e contribuente, rendendo maggiormente proporzionale il quadro delle conseguenze previste nel caso di mancato adempimento ai propri obblighi.

#### **4.4. UFFICI COMPETENTI**

---

<sup>142</sup> M.Allena “Il regime di adempimento collaborativo nella recente riforma tributaria” in Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1 aprile 2024, p. 434.

<sup>143</sup> M.Allena opera già citata e G. Ferranti opera già cit.

Il Decreto *Cooperative Compliance* ha apportato una modifica significativa, che solleva qualche criticità, all’art. 7, comma 1, del Decreto Adempimento Collaborativo in merito agli Uffici competenti ad espletare l’attività di gestione del regime.

È necessario procedere per gradi al fine di comprendere la portata della novella.

Nella sua versione originaria il menzionato art. 7, comma 1, stabiliva che “*L’Agenzia delle entrate è competente in via esclusiva per i controlli e le attività relativi al regime di adempimento collaborativo, nei riguardi dei contribuenti ammessi al regime*”. Con questa formulazione, come evidenziato nella relazione illustrativa al Decreto 128/2015, il legislatore ha inteso sancire, in capo all’Agenzia delle Entrate, una riserva di esclusività sia per quanto riguarda l’attività di valutazione del *TCF* sia per lo svolgimento delle interlocuzioni costanti e preventive, le quali rappresentano la modalità di esercizio anticipato dei poteri di controllo da parte dell’Autorità fiscale nel contesto del regime di adempimento collaborativo.

Siffatta norma è stata, poi, ulteriormente esplicitata dal Provvedimento 26 maggio 2017, n. 101573, recante disposizioni attuative dell’adempimento collaborativo. Con tale provvedimento l’Agenzia delle Entrate aveva inteso estendere il riferimento alla propria competenza esclusiva; infatti, il capo IV, par. 10.1., stabiliva che la stessa riguardasse “*il controllo delle dichiarazioni e del corretto adempimento degli altri obblighi tributari cui sono tenuti i contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo, nonché per le attività relative al predetto regime limitatamente ai periodi d’imposta per i quali lo stesso trova applicazione e in relazione ai tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate*”<sup>144</sup>.

Appare evidente che con la formulazione sopra richiamata, il provvedimento intendeva attribuire in via esclusiva all’Ufficio Adempimento Collaborativo, incardinato nell’Agenzia delle Entrate, non solo il riscontro dell’operatività del *TCF* e la gestione delle interlocuzioni preventive, bensì anche l’esercizio dei poteri istruttori, volti ad acquisire dati e notizie utili ai fini del controllo sostanziale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti ammessi al regime: il riferimento è alle attività di “*controllo delle dichiarazioni*” e “*del corretto adempimento degli altri obblighi tributari*”<sup>145</sup>.

---

<sup>144</sup> Il medesimo principio era stato anticipato dalla circ. 16 settembre 2016, n. 38/E, rispondendo alla domanda numero 10.1.

<sup>145</sup> Il paragrafo 11.1, lett. c), che attribuisce al medesimo Ufficio l’esercizio in via esclusiva dei poteri istruttori di cui agli artt. 32 e 33 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2 e 52 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Alla luce del quadro delineato, risulta evidente che l’obiettivo di tali previsioni fosse di riconoscere all’Agenzia delle Entrate il ruolo di interlocutore unico delle imprese in adempimento collaborativo. Del resto, la *ratio* sottostante a tale intenzione è riconducibile alle indicazioni dell’OCSE che, nelle elaborazioni circa il rapporto collaborativo tra Fisco e contribuente, ha, più volte, sottolineato come, a fronte della trasparenza del contribuente, sia fondamentale una piena comprensione del *business* dell’azienda interessata, resa possibile dalla stabile relazione tra le parti<sup>146</sup>. L’interfaccia con un unico referente dell’Amministrazione finanziaria ha reso maggiormente efficace ed efficiente l’istituto proprio in virtù dell’auspicata comprensione<sup>147</sup>.

Inoltre, sul punto è stato autorevolmente affermato<sup>148</sup> che la scelta adottata nell’art. 7, comma 1, “risponde a esigenze di efficacia, efficienza e economicità dell’azione amministrativa nonché di coerenza con le indicazioni OCSE in materia di Cooperative Compliance. In tale ottica la competenza per l’esercizio dei poteri istruttori finalizzati all’acquisizione di dati in notizie utili ai fini del controllo delle dichiarazioni dei contribuenti ammessi al regime viene accentrata presso un ufficio specializzato che gode di una visuale di estrema trasparenza su l’operatività aziendale e sui rischi fiscali ad esse sottesi e che a regime sarà in grado di massimizzare il beneficio della conoscenza in profondità del contribuente e dei suoi sistemi di controllo del rischio fiscale.”

Poco dopo il Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate in commento, la Guardia di Finanza è intervenuta a commento dei confini dell’esclusiva agenziale sui soggetti in adempimento collaborativo. La stessa, nella Circolare 1/2018, ha presentato il “Manuale operativo in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali” e al volume I, parte I,

---

<sup>146</sup> I lavori OCSE fanno riferimento alla necessità che l’Autorità fiscale coltivi una profonda comprensione del modello di business dell’impresa (“commercial awareness”), per attuare una forma evoluta di relazione rafforzata, poi trasfusa nella *co-operative compliance* (Rapporto OCSE “Co-operative compliance: a framework. From enhanced relationship to co-operative compliance” 2013). Inoltre, le principali esperienze estere di regimi di *co-operative compliance* hanno puntato sulla univocità e sulla professionalizzazione dell’interlocutore dei contribuenti, lato Autorità fiscale (ad esempio, nel *Compliance Assurance Process* degli Stati Uniti d’America, il contribuente è seguito, all’interno del settore *Large Business and International* del IRS, da un *Team Coordinator* nella fase di pre-CAP e da un *Account Coordinator* durante il CAP vero e proprio; analoghe figure sono previste nei regimi olandese e inglese). La necessità di promuovere la cultura della comprensione del business è al centro di diversi passaggi dello stesso Provvedimento 2017, come nei punti 1.1, lett. r), e 4.2, a riguardo dei «funzionari di riferimento» che devono sviluppare «una profonda comprensione delle caratteristiche dell’impresa e delle relative problematiche fiscali».

<sup>147</sup> M.Lio “Il potenziamento dell’adempimento collaborativo: qualche suggerimento per interventi in corsa” in Rivista di Diritto Tributario, 2023.

<sup>148</sup> G. Marino opera già cit.

capitolo 5 sulla programmazione delle verifiche, è stato affermato che i contribuenti in regime di *Cooperative Compliance* rivestono un interesse operativo minimo. Il comportamento di *self-restraint* della Guardia di Finanza trova fondamento nella constatazione che “*la volontà dei contribuenti e 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*”.

Ciò non toglie che l'avvio di controlli su contribuenti in *Cooperative Compliance* da parte della Guardia di Finanza siano ammissibili al ricorrere di due condizioni: i) la presenza di gravi e precisi indizi di consistente evasione fiscale o frode; ii) l'attivazione di un coordinamento con l'Agenzia delle Entrate, al fine di escludere conflitti o sovrapposizioni nelle rispettive attività istruttorie. A tal fine l'Agenzia delle Entrate comunica alla Guardia di Finanza i nominativi delle imprese che presentano istanza di adesione al regime.

Prima dell'intervento modificativo del Decreto *Cooperative Compliance*, è, poi, intervenuto un ulteriore Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 9 marzo 2022, prot. n. 74913/2022, il quale puntava a “*potenziare le attività di gestione dell'istituto in un'ottica proattiva, ponendo le basi, infatti, anche per la gestione di evoluzioni normative che prevedano una progressiva estensione del regime*”.

Tale provvedimento ha, innanzitutto, confermato la competenza esclusiva dell'Ufficio adempimento collaborativo della Direzione centrale grandi contribuenti e internazionale, per l'esercizio dei poteri istruttori<sup>149</sup> sulle dichiarazioni presentate dai contribuenti aderenti al regime. Ciò premesso, come segnalato, il suo scopo era di aggiornare le previsioni in materia di competenza e modalità di applicazione dell'istituto disposte dal precedente Provvedimento del 26 maggio 2017, anche in vista di una progressiva estensione della platea dei contribuenti. Il provvedimento in questione ha, così, identificato nove Direzioni regionali alle quali è stato assegnato il compito di svolgere alcune attività finalizzate al controllo sostanziale delle dichiarazioni, sulla base degli indirizzi definiti dalle strutture centrali al fine di orientare e valorizzare il contributo

---

<sup>149</sup> I poteri istruttori di cui agli artt. 32 e 33, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché artt. 51, comma 2, e 52, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

delle nove strutture regionali coinvolte<sup>150</sup> e ha colmato una lacuna formale nella disciplina prevedendo che le disposizioni del Provvedimento Direttoriale del 2017 trovassero applicazioni anche in successivi periodi d’imposta.

Pertanto, nell’esercizio dei poteri istruttori, gli Uffici grandi contribuenti delle Direzione regionali svolgono, in relazione ai contribuenti di propria competenza, le analisi del profilo di rischio dell’impresa ed eseguono i controlli sulle dichiarazioni dei soggetti aderenti su delega, secondo le direttive e sotto il coordinamento dell’Ufficio centrale. In questo modo, le Direzioni regionali supportano l’attività dell’Ufficio centrale, perseguiendo l’obiettivo di intercettare e contrastare efficacemente i fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva, nazionale e internazionale, anche mediante l’uso di appropriate fonti informative, in stretto coordinamento con la Direzione centrale per assicurare uniformità di indirizzo strategico e operativo nell’esercizio della funzione di controllo sul territorio nazionale e, se del caso, interagendo con le giurisdizioni fiscali estere mediante le forme di cooperazione amministrativa assicurate dal settore internazionale.

Il suddetto Provvedimento ha avuto una fondamentale importanza in termini organizzativi, in quanto la struttura centrale dell’Agenzia delle Entrate è fortemente coinvolta nell’attività di analisi e approvazione del *TCF* non solo in fase di ammissione ma anche successivamente, del resto si richiede una costante attività di *assurance* del *TCF* in termini di adeguatezza e di efficacia dei meccanismi posti a presidio dei rischi fiscali.

Pertanto, l’impegno richiesto all’Ufficio centrale è continuo e il volume dell’attività a tal fine necessaria è destinata ad aumentare in misura proporzionale all’incremento dei contribuenti ammessi al regime. Si rende così necessario un corrispondente incremento degli strumenti e delle risorse dell’Ufficio centrale, anche al fine di garantire il corretto svolgimento delle interlocuzioni costanti e preventive che sovente richiedono l’analisi di fattispecie complesse. Tramite le strutture delle Direzione regionali viene, quindi, ampliata la capacità operativa dell’Ufficio adempimento collaborativo, il quale, mantenendo in ogni caso la competenza esclusiva, può dedicare più spazio all’interlocuzione con il contribuente e ai suoi contenuti interpretativi e di

---

<sup>150</sup> Le 9 Direzioni regionali, su un totale di 21, sono Lombardia, Lazio, Campania, Emilia-Romagna, Piemonte, Puglia, Sicilia, Toscana e Veneto, che evidentemente rappresentano quelle direttamente interessate dalla presenza di soggetti aderenti al regime di adempimento collaborativo.

anticipazione del controllo per le fattispecie più rilevanti e significative che il contribuente evidenzia e sottopone all’Ufficio.

Tuttavia, è importante il coordinamento delle Direzioni regionali da parte dell’Ufficio centrale per evitare sovrapposizioni di comunicazione e richieste ovvero rallentamenti nella interlocuzione tempestiva che l’istituto dovrebbe garantire.

Nonostante le intenzioni del Provvedimento, questo non ha rappresentato un’adeguata risposta organizzativa in termini di incremento di risorse da parte dell’Agenzia delle Entrate. Di conseguenza, i tempi di risposta sulle problematiche più complesse non hanno sempre soddisfatto le aspettative dei contribuenti e, talvolta, l’approccio ad alcune questioni normative è risultato appiattito su precedenti interpretativi forniti dall’Agenzia<sup>151</sup>.

In questo contesto si colloca il novellato art. 7 del Decreto Adempimento Collaborativo, il quale adesso reca un secondo periodo che stabilisce che la Guardia di Finanza, sulla base di specifici protocolli d’intesa, coopera e si coordina perfettamente con l’Agenzia delle entrate nell’esercizio dei poteri istruttori, agli effetti di cui agli artt. 33, comma 3 e 4 del dpr 600/1973 e 63, commi 1 e 2, del dpr 633/1972.

Risulta, così, evidente che qualcosa è stato modificato in merito ai poteri istruttori finalizzati all’acquisizione di dati e notizie utili ai fini del controllo sostanziale delle dichiarazioni dei contribuenti ammessi al regime. Tuttavia, la portata e gli effetti di tale cambiamento possono essere compresi soltanto dall’analisi degli “*specifici protocolli di intesa*”, attuativi della disposizione, pubblicati il 20 gennaio 2025. Tali protocolli disciplinano le modalità di cooperazione e coordinamento tecnico-operativo tra l’Agenzia delle Entrate e il Corpo.

Tale orientamento, circa la cooperazione tra l’Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza, è stato ulteriormente rafforzato dal Codice di Condotta, il quale ha stabilito che, tra i doveri dell’Amministrazione, rientra quanto previsto al punto 1.7. Secondo tale previsione: “*il competente ufficio dell’Agenzia delle entrate imposta la programmazione dei propri controlli e coopera con le articolazioni territoriali di cui al provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate n. 74913 del 9 marzo 2022 e con la Guardia di*

---

<sup>151</sup> B.Ferroni “Cooperative compliance: supporto all’attività delle Direzioni regionali Agenzia entrate” in il fisco, 2022.

*finanza, in modo da assicurare uniformità di indirizzo strategico e operativo, nonché evitare duplicazioni e sovrapposizioni di attività ispettive”.*

Precedentemente è stata chiarita la *ratio* sottostante alla previgente formulazione dell’articolo, ossia di garantire l’unicità dell’interlocutore e, quindi, una comprensione del *business* dell’impresa. Adesso il timore è che la modifica in commento possa modificare il clima culturale che finora ha caratterizzato il regime e che si ritenga necessario dotare di poteri istruttori la Guardia di Finanza in quanto gli aderenti al regime non sono più ritenuti soggetti del tutto *compliant*.

La *ratio* è stata riscontrata nell’intento rafforzativo degli organici dell’Agenzia delle Entrate, i quali devono far fronte al maggior impegno che comporta l’ingresso di molti nuovi contribuenti all’interno del regime. Tuttavia, della medesima previsione sono state date varie letture. Per esempio, vi è chi ritiene che il Decreto *Cooperative Compliance* si sia limitato ad inserire nel Decreto Adempimento Collaborativo poteri già esistenti o chi ritiene che l’attività di indagine della Guardia di Finanza non sia preclusa dalla disposizione. Al riguardo è stato auspicato<sup>152</sup> che l’esercizio dei poteri istruttori da parte della Guardia di Finanza sia subordinato al ricorrere del requisito della presenza di gravi e precisi indizi di consistente evasione fiscale o frode già codificato dalla menzionata circolare 1/2018.

In ogni caso, andrebbe scongiurato il pericolo che le imprese percepiscano il cambiamento apportato dalla norma sulle competenze dell’Amministrazione finanziaria, quale superamento dell’unico interlocutore perché ciò minerebbe sul nascere lo sviluppo dell’istituto<sup>153</sup>.

Avendo ormai analizzato i meccanismi operativi dell’adempimento collaborativo, anche alla luce delle modifiche apportate dai vari interventi modificativi, occorre procedere con l’analisi e con il commento degli effetti premiali derivanti dall’adesione all’istituto. Tali effetti rivestono un ruolo fondamentale nella realizzazione del cambio di paradigma del rapporto tra Fisco e contribuente, in quanto costituiscono un rilevante incentivo alla cooperazione.

---

<sup>152</sup> M.Lio opera già cit.

<sup>153</sup> G.Ferranti opera già cit.

## **5. EFFETTI PREMIALI**

Come sopra preannunciato, nei seguenti paragrafi saranno esaminati gli effetti premiali derivanti dall'adesione al regime di adempimento collaborativo. Infatti, si ricorda che, con la Legge Delega di riforma fiscale del 2023<sup>154</sup>, il legislatore, consapevole sia dei costi di *compliance* legati all'implementazione di un efficace *TCF*, sia dei benefici derivanti da un sistema di confronto preventivo tra Fisco e contribuente, ha inteso rafforzare i meccanismi premiali correlati all'istituto oggetto di trattazione. L'obiettivo è di incentivare i contribuenti ad adottare adeguati strumenti di *governance* del rischio fiscale. A tal fine, il legislatore è intervenuto, in particolare, come sarà possibile constatare, sulle sanzioni di tipo amministrativo e penale<sup>155</sup>.

### **5.1. INTERPELLO ABBREVIATO E COMUNICAZIONE DEI RISCHI FISCALI**

Come noto, il regime di adempimento collaborativo ha l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra Amministrazione e contribuente. Tale elemento è, del resto, decisivo per la buona riuscita dei meccanismi che la disciplina dell'adempimento collaborativo mette a disposizione per cercare di aumentare il livello di certezza su questioni fiscali. Queste ultime devono essere rilevanti, ossia questioni caratterizzate da significativi profili interpretativi delle norme fiscali che, in virtù del loro potenziale impatto economico e in quanto si tratta di fattispecie in cui può essere ravvisato un profilo di elusione o di abuso del diritto, meritano una speciale attenzione sia da parte del contribuente che dell'Amministrazione.

Lo strumento principale tramite il quale il suddetto obiettivo di certezza viene perseguito è l'interlocuzione costante e preventiva finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. In tale contesto, il contribuente è chiamato a collaborare in maniera trasparente con l'Agenzia, a fronte dell'impegno di quest'ultima di semplificare l'adempimento fiscale e di assicurare un maggior grado di certezza.

Tale relazione consente l'esercizio anticipato del controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria su elementi di fatto. Pertanto, quanto più la *disclosure*

---

<sup>154</sup> L. 111/2023.

<sup>155</sup> G. Ferranti opera già cit.

del contribuente è completa e tempestiva, tanto più l’Amministrazione consuma con essa il potere di controllo.

Tra gli strumenti di interlocuzione con l’Agenzia delle Entrate è possibile ricomprendere l’interpello abbreviato, disciplinato dall’art. 6, comma 2, del Decreto Adempimento Collaborativo e la comunicazione di rischio prevista dall’art. 5, comma 2, del medesimo Decreto. Si tratta di strumenti che permettono l’auspicata comunicazione dei rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o, comunque, prima del decorso dei relativi termini di legge.

La comunicazione di rischio concerne i rischi fiscali significativi ovvero le operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva.

I rischi fiscali significativi sono quelli che si collocano al di sopra delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa<sup>156</sup> che il contribuente e l’Ufficio hanno concordato.

Di contro, con riguardo ai rischi fiscali non significativi, assumono rilevanza operazioni che, in virtù della loro struttura e delle loro caratteristiche, di per sé presentano profili di rischio, pur restando al di sotto di dette soglie. Per quest’ultimi non è prevista l’attivazione di un’interlocuzione preventiva, tuttavia, gli stessi, affinché i contribuenti possano beneficiare delle riduzioni sanzionatorie che saranno successivamente analizzate, devono essere ricompresi nella mappa dei rischi fiscali che costituisce parte integrante del *TCF*<sup>157</sup>.

Le soglie di materialità svolgono una funzione di discriminazione tra rischi fiscali significativi e non; esse vanno individuate con riguardo a ciascun contribuente. A tal fine, è necessario tener conto del settore in cui quest’ultimo opera, così da garantire il massimo equilibrio e la parità di trattamento tra tutti i soggetti aderenti al regime, facendo anche ricorso a parametri economico patrimoniali il più possibile ispirati alle *best practices* delle discipline aziendalistiche.

Per la comunicazione di operazioni che rientrano nella pianificazione fiscale aggressiva, ai sensi dell’art. 5, comma 2, del Decreto Adempimento Collaborativo,

---

<sup>156</sup> Nella circolare dell’Agenzia delle Entrate 38/E/2016, in ordine alla misurazione “*in termini quantitativi*”, è chiarito che i parametri attesi per la valutazione quantitativa delle fattispecie di rischio, astrattamente individuate, devono basarsi sulla ponderazione di diversi fattori in ragione delle peculiarità delle singole imprese, anche sulla base dei criteri e delle metodologie già utilizzati nell’ambito degli esistenti sistemi di controllo. L’adeguatezza dei parametri in concreto adottati verrà valutata, caso per caso, anche in sede di *pre-filing*, tenendo conto delle peculiari caratteristiche delle singole imprese.

<sup>157</sup> G.Ferranti opera già cit.

l’Agenzia delle Entrate è tenuta a pubblicare periodicamente sul proprio sito istituzionale un elenco delle operazioni, delle strutture e degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva che violano le disposizioni normative vigenti, comprese quelle anti-abuso.

Tale dovere mira a fornire ai contribuenti un supporto circa l’individuazione delle operazioni che devono essere oggetto di comunicazione. Tuttavia, occorre segnalare che i contribuenti già rinvengono indicazioni normative e supporti interpretativi di vasta applicazione nella Direttiva DAC6. Tale Direttiva disciplina lo scambio automatico delle informazioni su meccanismi transfrontalieri soggetti a notifica da parte degli intermediari e dei contribuenti che attuano il meccanismo<sup>158</sup>.

In ogni caso, seppur la DAC6 e l’adempimento collaborativo sono strumenti i cui ambiti normativi si sovrappongono in merito agli obblighi di comunicazione di operazioni di pianificazione fiscale aggressiva, questi non dialogano tra loro in modo efficiente. Pertanto, la comunicazione fatta ai fini di *Cooperative Compliance* non esime il contribuente dall’adempiere agli obblighi della DAC 6<sup>159</sup>.

A questo punto, occorre analizzare nel dettaglio gli strumenti di interpello abbreviato e di comunicazioni qualificate, evidenziandone le differenze.

Il D.lgs. 221/2023, Decreto *Cooperative Compliance*, ha fortemente rafforzato il ruolo dell’interpello abbreviato come particolare declinazione dei doveri correlati alla posizione del contribuente anche alla luce delle modifiche apportate, dal D.M. 26 maggio 2024, alle originarie previsioni del D.M. 15 giugno 2016<sup>160</sup>.

Tramite l’interpello abbreviato, i contribuenti possono attivare un dialogo preferenziale con l’Amministrazione finanziaria, in relazione situazioni che, ordinariamente, rientrano nell’ambito delle disposizioni di cui all’art. 11 della Legge 212/2000<sup>161</sup>. La peculiare declinazione delle istanze nell’ambito dell’interpello abbreviato appare delineare una specificità tipicamente ed esclusivamente riferibile ai soggetti che adottano il regime di adempimento collaborativo, con una sorta di autonomia rispetto alle altre disposizioni che connotano il regime in questione.

---

<sup>158</sup> Circolare Agenzia delle Entrate 13/05/2022, n.12/E.

<sup>159</sup> B.Ferroni “*Cooperative compliance: gestione delle interlocuzioni preventive con l’Agenzia delle Entrate*” in il fisco, n. 36, 27 settembre 2012, p. 3407.

<sup>160</sup> Decreto disciplinante l’interpello per i contribuenti che aderiscono al regime di adempimento collaborativo.

<sup>161</sup> Statuto dei diritti del Contribuente.

Ai fini dell'analisi del suddetto strumento, è necessario fare, innanzitutto, riferimento al D.M. 15 giugno 2016, il quale, alla luce delle modifiche apportate dal D.M. 24 maggio 2024, ha introdotto importanti novità. Tra queste spicca, senz'altro, l'introduzione di una procedura di contraddittorio preventivo, ossia una fase di controllo anticipato tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, prima che quest'ultima dia una risposta ufficiale. Tale confronto, che sarà meglio analizzato successivamente, è volto a garantire maggiori tutele al contribuente aderente al regime.

L'art. 1 del Decreto del 2016 adesso richiama la maggior parte delle tipologie di istanze di interpello formulabili all'Agenzia delle Entrate da parte del contribuente, secondo quanto previsto dall'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente. In particolare, si fa riferimento alle tipologie di interpello indicate nelle lettere dalla a) alla e) di quest'ultima norma, cioè quei casi in cui ci potrebbe essere un rischio fiscale per il contribuente e per i quali è, pertanto, opportuno chiedere chiarimenti all'Amministrazione finanziaria e, quindi: i) casi relativi all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione; ii) ipotesi di corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili; iii) fattispecie riconducibili alla disciplina dell'abuso del diritto in relazione a una specifica fattispecie; iv) richiesta di disapplicazione di disposizioni tributarie che, per contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, credi d'imposta, o altre posizioni soggettive del contribuente altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi; e v) verifica della sussistenza delle condizioni e valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti dalla legge.

Ai sensi dell'art. 3, comma 1, del D.M. del 2016 l'istanza deve essere presentata in via preventiva, ossia anteriormente alla scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli obblighi tributari. Tale principio di preventività si pone come elemento strutturale dell'istituto, volto a garantire certezza giuridica e trasparenza nel rapporto tra fisco e contribuente.

In coerenza con tale impianto, l'art. 5, comma 2, lett. b) del D.lgs. 128/2015, include tra i doveri informativi del contribuente anche la tempestiva comunicazione dei

rischi fiscali che si intendono sottoporre all'amministrazione, valorizzando la logica collaborativa e preventiva su cui si fonda l'intero regime.

La formulazione della norma sembra suggerire che la presentazione dell'istanza di interpello possa assolvere, in modo implicito, anche la funzione di comunicazione del rischio fiscale, senza necessità di una comunicazione autonoma separata. Tuttavia, questa interpretazione, secondo cui l'interpello sarebbe ammissibile anche per fattispecie riferite a periodi d'imposta precedenti l'adesione al regime, non appare condivisibile, poiché contrasta con il principio cardine dell'interpello della necessaria anteriorità rispetto alla condotta da assumere.

Di conseguenza, le fattispecie riferibili a comportamenti pregressi, già poste in essere prima dell'ingresso nel regime, dovranno essere oggetto di una comunicazione distinta, al di fuori dell'istituto dell'interpello, e comunque anteriormente all'avvio di qualsiasi attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria<sup>162</sup>.

E' proprio su questo piano che possiamo distinguere tra lo strumento dell'interpello e lo strumento delle comunicazioni qualificate. Quest'ultime, infatti, possono non essere preventive, riferendosi ad eventi pregressi che esplicano ancora effetti nei periodi d'imposta in regime di *Cooperative Compliance*, oppure perché con esse si richiede, *ex post*, un parere all'Agenzia delle Entrate circa la spettanza di deduzioni, detrazioni o crediti d'imposta; inoltre, possono riguardare fattispecie non connotate da obiettive condizioni di incertezza e non sono soggette agli obblighi di pubblicazione, salvo che non si renda opportuna l'enunciazione del relativo principio di diritto<sup>163164</sup>.

Un'eccezione al principio della preventività è prevista dall'art. 9, comma 4-bis, del Decreto del 2016, così come modificato dal D.M. del 2024, secondo cui l'interpello si considera tempestivo anche quando l'istanza è presentata entro 45 giorni dalla scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima. In virtù della tempestività dell'interpello, troverà applicazione il corrispondente regime sanzionatorio agevolato, il quale sarà attentamente analizzato nel proseguo del capitolo. Resta inteso che, in presenza di una risposta negativa da parte

---

<sup>162</sup> D.Liburdi e M. Sironi "L'interpello speciale per i contribuenti in regime di adempimento collaborativo" in il fisco, n. 30, 29 luglio 2024, p. 2827.

<sup>163</sup> Cfr Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7 agosto 2018, prot. 185630/2018.

<sup>164</sup> B. Ferroni opera già cit.

dell'Amministrazione, il contribuente potrà procedere, ove necessario, a sanare la posizione mediante il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso, nella sua forma guidata, di cui si dirà nel paragrafo successivo.

Per quanto riguarda i tempi di risposta, le istanze di interpello sono sottoposte a vincoli temporali stringenti. L'art. 7 del D.M. 15 giugno 2016 prevede che l'Amministrazione finanziaria disponga di un termine di 45 giorni per comunicare la propria risposta. Il presente articolo è stato, poi, modificato dal D.M. del 2024 che ha integrato la previsione prevedendo la sospensione dei termini nel caso in cui sia richiesta la presentazione di documentazione integrativa, nel periodo tra il 1° e il 31 agosto e ogniqualvolta vi sia la necessità di acquisire un parere preventivo da altra amministrazione. In quest'ultimo caso, se il parere non perviene entro 60 giorni, l'Agenzia delle Entrate è comunque tenuta a rendere risposta all'istanza.

Se la risposta dell'ufficio su istanze ammissibili, non pervenga al contribuente entro il termine previsto, si intende che l'Agenzia delle Entrate concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente.

Un ulteriore profilo innovativo introdotto dal decreto del 2024 riguarda l'art. 9 del D.M. del 2016, il quale sancisce l'inoppugnabilità delle risposte rese alle istanze di interpello, nonché l'inapplicabilità delle disposizioni di cui all'art. 32, comma 4, del dpr 600/1973 e all'art. 52, comma 5, del dpr 633/1972 relativamente ai documenti prodotti nel corso dell'istruttoria dell'istanza. Ne deriva che gli atti e i documenti trasmessi non potranno essere qualificati come non esibiti, garantendo in tal modo una tutela sostanziale per il contribuente.

Diversamente dall'interpello, le comunicazioni qualificate non sono soggette a termini perentori di risposta. Tuttavia, anche se la mancata notifica della risposta non determina la formazione del silenzio assenso, resta l'impegno dell'Ufficio a procedere alla formalizzazione del suo parere nel minor tempo possibile in linea con lo spirito del regime.

Le risposte dell'Ufficio vincolano l'Amministrazione finanziaria e restano valide finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese, generando il legittimo affidamento del contribuente. Affinché le comunicazioni qualificate esplichino piena efficacia giuridica, le stesse devono essere esaurienti, fornendo ogni informazione o notizia che dovesse rivelarsi utile ai fini della valutazione

dell’Amministrazione finanziaria, quali una descrizione chiara ed esaustiva della questione prospettata, le motivazioni per cui si ravvisa l’esistenza di un rischio fiscale, nonché, in linea di principio la soluzione interpretativa ritenuta corretta.

L’istituto dell’interpello abbreviato si configura come uno strumento di elevata garanzia per i contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo. La sua disciplina è fortemente orientata ai principi di trasparenza e cooperazione, connotandosi altresì per un’elevata autonomia rispetto alla mappatura dei rischi realizzata in sede di analisi preventiva nel modello organizzativo dell’impresa.

Alla luce del quadro delineato, sembrerebbe che l’innovazione di maggior rilievo prevista dal D.M. 24 maggio 2024, in modifica del D.M. del 15 giugno 2016, consista nell’introduzione sistematica del principio del contraddittorio preventivo sia nell’ambito del procedimento di interpello, sia nell’ambito delle comunicazioni qualificate di rischio.

Si tratta di un elemento che si configura quale cardine sostanziale della riforma, rafforzando il paradigma collaborativo e dialogico tra Fisco e contribuente, e che è stato positivizzato all’art. 6, comma 2 bis del Decreto Adempimento Collaborativo in attuazione del criterio direttivo delle Legge Delega secondo il quale “*1.5) introdurre nove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo ed endoprocedimentale, con particolare riguardo alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri, comunque denominati, richiesti dai contribuenti aderenti al regime dell’adempimento collaborativo, prevedendo anche la necessità di un’interlocuzione preventiva rispetto alla notificazione di un parere negativo*”. Per comprendere la dinamica di tale contraddittorio è necessario fare rinvio agli artt. 9-bis e 9-ter del D.M. del 2016, i quali prevedono specifiche modalità di interlocuzione preventiva qualora l’Agenzia intenda formulare una risposta sfavorevole. In tali ipotesi, l’Amministrazione è tenuta a notificare uno schema motivato di risposta, assegnando al contribuente un termine non inferiore a 30 giorni per la presentazione di osservazioni. Il termine ordinario di risposta resta, in tal caso, sospeso per 60 giorni, cumulabili con eventuali ulteriori sospensioni previste. La notifica dello schema motivato di risposta rappresenta una traslazione, nella procedura dell’interpello abbreviato, del principio dello schema di atto di cui all’art. 6-bis della Legge 212/2000<sup>165</sup>. In questo caso, tuttavia, si tratta di un confronto comprendente le

---

<sup>165</sup> Il comma 3 dell’art. recita che “*Per consentire il contraddittorio, l’amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1,*

osservazioni del contribuente in merito ad una fattispecie che, generalmente, non si è ancora sostanziata in un comportamento concreto del contribuente.

Per quanto riguarda le comunicazioni di rischio, nel caso in cui l’Amministrazione sollevi obiezioni in merito, non si configura alcuna sospensione dei termini, trattandosi di un procedimento che, non essendo instaurato su base preventiva rispetto a un comportamento futuro, non rientra formalmente nella disciplina dell’interpello<sup>166</sup>.

La previsione di un contraddittorio preventivo risponde ad una delle criticità dell’istituto che è stata più volte segnalata dalle imprese, ossia la pratica dell’Agenzia delle Entrate di comunicare risposte sfavorevoli al contribuente senza alcun preavviso. Si tratta, del resto, di un paradosso nell’ambito di un regime improntato alla trasparenza e alla piena collaborazione tra le parti<sup>167</sup>.

In definitiva, l’introduzione strutturata del contraddittorio preventivo costituisce un elemento fortemente attrattivo per le imprese, nella misura in cui tale elemento contribuisce ad ampliare il perimetro delle tutele offerte dal regime di adempimento collaborativo, anche in relazione alla neutralizzazione del rischio sanzionatorio. In tale prospettiva, appare auspicabile una progressiva estensione delle garanzie offerte dall’interpello abbreviato anche a favore dei soggetti che, ai sensi del novellato art. 7-bis del D.lgs. n. 128/2015, accedano in via opzionale al regime medesimo.

In conclusione, emerge con chiarezza come l’interlocuzione preventiva instaurata nell’ambito del regime di adempimento collaborativo non costituisca solo una garanzia procedimentale a tutela del contribuente, ma rappresenti il fulcro concettuale e operativo di un modello di amministrazione fiscale fondato sulla trasparenza, sulla cooperazione e sulla fiducia reciproca. Gli strumenti di interlocuzione preventiva, come l’interpello abbreviato e la comunicazione qualificata dei rischi, permettono una valutazione condivisa di fattispecie potenzialmente critiche e, nell’ambito di tale processo di valutazione, l’accordo di adempimento collaborativo si configura come l’elemento culminante del percorso: esso non solo formalizza il riconoscimento della posizione fiscale condivisa, ma implica altresì, in modo significativo, un effetto di preclusione all’esercizio del potere di controllo *ex post* da parte dell’Amministrazione, laddove il

---

*assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.”*

<sup>166</sup> D.Liburdi e M. Sironi opera già cit.

<sup>167</sup> G.Ferranti opera già cit.

comportamento del contribuente risulti coerente con quanto previamente rappresentato e approvato<sup>168</sup>.

Ne risulta una configurazione del rapporto tributario sempre più orientata alla collaborazione e alla certezza giuridica, nella quale il confronto e l'interlocuzione rappresentano snodi centrali di un sistema volto a garantire stabilità, affidabilità e una moderna *governance* fiscale.

## 5.2. INTERPELLO NUOVI INVESTIMENTI

Nel quadro degli strumenti di interlocuzione preventiva con l'Amministrazione finanziaria, particolare rilievo assume altresì l'interpello per nuovi investimenti, introdotto dall'art. 2 del D.lgs. 14 settembre 2015, n. 147. Questo istituto, sebbene autonomo rispetto all'interpello abbreviato disciplinato in ambito collaborativo, ne condivide la finalità di garantire certezza giuridica al contribuente attraverso un confronto anticipato e qualificato con l'Agenzia delle entrate.

La sua introduzione risponde all'esigenza di superare la complessità del sistema fiscale italiano che spesso costituisce un ostacolo alla realizzazione di possibili investimenti sul territorio dello Stato, specialmente da parte di operatori esteri.

In virtù di tale considerazione, con questo strumento il legislatore ha messo a disposizione sia di investitori italiani che esteri una forma innovativa di interlocuzione volta a dirimere dubbi fiscali sorti con riferimento ad investimenti effettuati sul territorio dello Stato. L'interpello nuovi investimenti si distingue per la possibilità di includere profili propri di tutte le categorie di interpelli ad oggi previste dall'ordinamento<sup>169</sup>. Tale possibilità, da un lato, evita al contribuente di dover presentare più istanze diverse in relazione al medesimo investimento e, dall'altro, consente l'interlocuzione con un referente unico, in quanto, come è stato precedentemente costato, una stabile relazione tra le parti che consenta un'adeguata comprensione del *business* è fondamentale per la

---

<sup>168</sup> B. Ferroni opera già cit.

<sup>169</sup> Questo istituto può raccogliere, anche cumulativamente tra loro, interpelli (a) "ordinari" (quando il quesito riguarda la corretta interpretazione di disposizioni tributarie o la qualificazione giuridico-tributaria della fattispecie); (b) "probatori" (quando l'istanza è relativa alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti per l'adozione di specifici regimi fiscali); (c) "antiabuso" (se l'istanza attiene all'applicazione della disciplina dell'abuso del diritto ad una specifica fattispecie) e (d) "disapplicativi" (se l'istanza mira alla disapplicazione di norme tributarie che, per contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento).

buona riuscita di un istituto che si colloca nel più ampio contesto della *Cooperative Compliance*. Del resto, è stato precedentemente accertato come l'interpello nuovi investimenti permetta l'accesso all'adempimento collaborativo ad imprese che, seppur non in possesso dei requisiti dimensionali ordinariamente necessari, intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito dell'interpello in questione.

A questo punto occorre passare in rassegna i tratti principali dell'istituto.

Innanzitutto, occorre ricordare che le prime linee guida sul Decreto Internazionalizzazione sono state fornite con la Circolare del 1° giugno 2016, n. 25/E.

Tale circolare era volta a fornire chiarimenti circa il funzionamento dell'interpello nuovi investimenti, tuttavia, l'istituto in esame, a distanza di alcuni anni dalla sua entrata in vigore, non aveva ancora espresso a pieno le proprie potenzialità in virtù di dubbi interpretativi che finivano per fungere da limitazioni all'ammissibilità e alla procedibilità delle istanze. Per tali ragioni, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una nuova circolare sul tema, quella del 28 marzo 2023, n. 7/E, finalizzata ad individuare e rimuovere gli ostacoli alla presentazione delle istanze e a rafforzare l'*appeal* dell'istituto.

In merito ai requisiti che devono essere cumulativamente integrati ai fini della presentazione dell'istanza, questi sono individuati dall'art. 2 del Decreto Internazionalizzazione e consistono nella: i) effettuazione di un investimento nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore a euro 15 milioni<sup>170</sup>. A tal fine è richiesta la presentazione, unitamente all'istanza, di un piano dettagliato che illustri la tipologia, le tempistiche e le modalità di attuazione dell'investimento nel territorio dello Stato<sup>171</sup>; ii) determinazione di ricadute occupazionali significative in relazione allo specifico settore economico in cui avviene l'investimento. Requisito che può ritenersi soddisfatto, in

---

<sup>170</sup> Il D.L. 119/2018, modificando l'art. 2 del Decreto internazionalizzazione, ha abbassato l'ammontare dell'investimento da euro 30 milioni a 20 milioni. Successivamente, la soglia è stata ulteriormente abbassata a 15 milioni dal 1° gennaio 2023.

<sup>171</sup> L'art. 3, comma 2, del Decreto Attuativo richiede la descrizione dettagliata dell'investimento con riferimento al trattamento fiscale e alle operazioni societarie pianificate, specificando:

- l'ammontare dell'investimento e la metodologia seguita per la quantificazione;
- i tempi e le modalità di realizzazione dell'investimento;
- le ricadute occupazionali significative, in termini di incremento o mantenimento del livello occupazionale, e durature;
- i riflessi dell'investimento, anche in termini quantitativi, sul sistema fiscale italiano.

situazioni di crisi aziendale, anche nel mero mantenimento dei livelli occupazionali<sup>172</sup>; iii) creazione di nuova materia imponibile nel territorio dello Stato.

Il primo requisito individuato rimanda al concetto di “investimento rilevante” e, ai fini della sua integrazione, è necessaria l’esclusiva riferibilità dell’operazione al territorio dello Stato. Sul punto la Circolare del 2016, in conformità alla lettera del Decreto Internazionalizzazione, limitava il perimetro degli investimenti rilevanti alle operazioni che coinvolgessero esclusivamente entità situate nel territorio dello Stato. Tuttavia, il collegamento dell’investimento con il territorio dello Stato è si richiesto, ma non in modo esclusivo o prevalente. Pertanto, il vincolo territoriale dovrebbe essere soddisfatto quando il piano di investimento rispetti contemporaneamente il vincolo quantitativo in Italia e quello dell’incremento del livello occupazionale, a prescindere dal fatto che l’investimento consista per esempio (i) nell’acquisizione di un’entità (o gruppo di imprese) non residente (anche in assenza di una stabile organizzazione in Italia), oppure (ii) nell’acquisizione di un gruppo estero che abbia delle partecipate o stabili organizzazioni in Italia<sup>173</sup>. In questo senso è intervenuta la circolare del 2023, la quale ammette espressamente che il vincolo con il territorio nazionale possa risultare soddisfatto anche in assenza di una localizzazione territoriale dell’entità oggetto di acquisizione, purché siano riscontrabili ricadute economiche concrete, tra cui effetti positivi sul gettito fiscale e sull’occupazione in Italia, come nel caso dell’acquisizione, da parte di un soggetto residente, di una società estera. In tali ipotesi, il requisito del legame territoriale è integrato dalla residenza dell’investitore e dalla rilevanza economico-contabile dell’operazione nel bilancio di quest’ultimo.

La circolare chiarisce, inoltre, che rientrano tra gli investimenti rilevanti anche le operazioni di *share deal* attuate mediante la conversione di crediti in partecipazioni societarie della società *target*, confermando un’interpretazione estensiva e sostanzialistica dell’istituto. Anche in questo caso, permane la necessità di assicurare significative e durature ricadute occupazionali sul territorio nazionale, in ossequio al principio di effettività degli effetti economici.

---

<sup>172</sup> Come specificato dalla Circolare del 1° giugno 2016, n. 25/E e dalla Circolare 28 marzo 2023, n. 7/E, il concetto di “incremento” ricomprende i casi in cui vi sia il mantenimento del livello occupazionale laddove, ad esempio, si evitino licenziamenti o il ricorso agli ammortizzatori sociali ovvero i casi di mantenimento parziale dei livelli occupazionali.

<sup>173</sup> A. Vitali e N. Masotti *“Interpello sui nuovi investimenti: punti aperti e possibili evoluzioni”* in il fisco, n. 32-33, 5 settembre 2022, p. 3160.

Tali sviluppi confermano l'approccio ormai consolidato dell'Amministrazione finanziaria, che guarda con favore a ogni forma di investimento suscettibile di apportare benefici sistematici al tessuto produttivo italiano, anche se solo indirettamente o mediamente connesso al territorio<sup>174</sup>.

Il secondo requisito, concernente le significative ricadute occupazionali dell'investimento, rappresenta uno dei profili più delicati e meno definiti dell'intera disciplina. Infatti, né la normativa primaria<sup>175</sup>, né il Decreto Attuativo<sup>176</sup> forniscono, parametri oggettivi o criteri quantitativi idonei a determinare con certezza il contenuto sostanziale di tale requisito. La circolare del 2016 è intervenuta a chiarimento dei risvolti pratici di detto requisito, risultando, tuttavia, insufficiente. La stessa ha osservato come vadano considerate positivamente non solo le ricadute in termini di incremento dei livelli occupazionali, ma anche quelle che si traducono in un mantenimento degli stessi, lasciando all'Amministrazione finanziaria margini di discrezionalità circa la valutazione su base casistica della significatività degli impatti occupazionali che potrebbe, tuttavia, fungere da limitazioni all'ammissibilità delle istanze<sup>177</sup>.

La Circolare del 2023 è, pertanto, intervenuta a chiarire dubbi in merito, e la stessa, oltre alle ipotesi sopra menzionate, ha previsto la positiva valutazione di operazioni che comportino il mantenimento anche solo parziale dei livelli occupazionali pregressi, dando luogo a una riduzione contenuta del personale.

Ai fini dell'accesso alla procedura, l'investitore, specialmente nelle operazioni più complesse come gli *share deal*, per le quali è, quindi, difficile apprezzare i benefici derivanti dall'operazione, è tenuto a documentare in maniera puntuale e circostanziata nell'istanza le ragioni per le quali l'investimento è in grado di contenere il decremento dei livelli occupazionali.

Infine, si precisa che, ai fini dell'accesso alla procedura, rilevano esclusivamente le ricadute occupazionali che si producono in capo all'investitore e agli eventuali soggetti coinvolti nel piano, purché questi ultimi abbiano formalmente conferito un *mandato ad*

---

<sup>174</sup> M.A. Caracciolo “*Interpello nuovi investimenti: dai criteri di ammissibilità alla documentazione da produrre*” in IPSOA Quotidiano.

<sup>175</sup> Decreto Internazionalizzazione, n. 147/2015.

<sup>176</sup> D.M. 29 aprile 2016, n. 143, il quale individua le modalità applicative dell'interpello sui nuovi investimenti.

<sup>177</sup> Cfr M.Leo “*L'interpello sui nuovi investimenti: I chiarimenti dell'Agenzia e le questioni ancora aperte*”, in il fisco, n. 42/2016, p. 4038.

*hoc* per la presentazione dell'istanza. Non assumono invece rilievo le ricadute sull'indotto, sebbene si sia auspicata, specie per i territori economicamente svantaggiati, una futura estensione interpretativa che valorizzi anche tali effetti indiretti attraverso meccanismi presuntivi o parametri oggettivi legati all'ammontare dell'investimento.

L'istituto dell'interpello nuovi investimenti è uno strumento di adempimento privilegiato e dedicato, in quanto a fronte della trasparenza manifestata dall'investitore attraverso la rappresentazione del proprio *business plan*, quest'ultimo ha la possibilità di ottenere certezza in merito ai profili fiscali dello stesso. E' stato osservato che, quanto alla sua interazione con l'istituto dell'adempimento collaborativo, un momento di raccordo è già previsto a livello normativo, potendo gli investitori che si adeguino alla risposta resa dall'Agenzia delle Entrate accedere al regime.

Inoltre, risulta evidente come l'interpello nuovi investimenti condivida con l'adempimento collaborativo il presupposto logico-funzionale della preventività rispetto alla realizzazione del comportamento fiscalmente rilevante.

In tal senso, dispone l'art. 4, comma 1, lett. b) del Decreto Attuativo, per cui l'istanza, a pena di inammissibilità, deve essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione nella quale devono trovare applicazione le disposizioni tributarie oggetto dell'istanza di interpello o per l'assolvimento di altri obblighi tributari, correlati alle suddette disposizioni, aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare del 2016, ha fornito chiarimenti interpretativi utili, evidenziando che il requisito della preventività non deve intendersi in senso assoluto o formalistico. Pertanto, il piano di investimento può iniziare anche prima della presentazione dell'istanza, a condizione che gli atti compiuti non determinino effetti diretti e irreversibili in ordine all'applicazione della norma fiscale oggetto del quesito.

Inoltre, in caso di comportamenti ripetitivi o norme applicabili su più periodi d'imposta, l'istanza può essere considerata ammисibile anche se presentata dopo la scadenza della dichiarazione fiscale relativa al primo periodo, purché permanga l'interesse ad ottenere il parere per i periodi successivi.

La circolare del 2023 è intervenuta, fornendo ulteriori chiarimenti e delineando un approccio sempre più flessibile, con specifico riferimento ai casi in cui il quesito riguardi la valutazione dell'esistenza di una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non

residente, anche qualora l'attività economica nel territorio sia già stata avviata. Si tratta di una tematica significativa, poiché tale valutazione è inammissibile nell'ambito degli interPELLI ordinari, ma espressamente consentita nell'ambito dell'interPELLO previsto dall'art. 2 del Decreto Internazionalizzazione.

In primo luogo, è stato ribadito che la presentazione dell'istanza non è preclusa dal semplice fatto che il contribuente abbia già dato avvio all'attuazione del *business plan*.

Tuttavia, ai fini della regolarità della domanda, è necessario che non siano ancora decorsi i termini ordinari per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stato avviato il piano di investimento. In tal senso, l'Agenzia sottolinea che il discriminante per valutare la tempestività dell'istanza deve essere rinvenuto nelle ricadute fiscali effettive del quesito formulato.

Come sopra menzionato, particolare attenzione è dedicata alle situazioni in cui il soggetto estero, il quale già svolge un'attività preesistente sul territorio nazionale e, successivamente, implementa un nuovo piano di investimento. In tali casi, l'interPELLO volto a verificare la presenza di una stabile organizzazione deve essere esaminato con particolare cautela, specialmente quando: i) il nuovo investimento presenta correzioni, anche indirette, con l'attività economica già esercitata; ii) il piano è progressivo e cioè prevede una fase preparatoria già completata prima dell'inizio dell'attività operativa; iii) si configura come modifica o ampliamento di un *business* già in essere.

In queste circostanze, ai fini della verifica del requisito della preventività, occorre considerare esclusivamente i nuovi elementi, ovvero i fatti o le situazioni che si configurano in discontinuità rispetto a quanto già realizzato nei precedenti periodi d'imposta.

Tale impostazione risponde all'esigenza di evitare interferenze con l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria riferita a periodi già chiusi, in ossequio al principio di non sovrapposizione tra interPELLO e accertamento. Ne deriva che l'ammissibilità dell'istanza sarà subordinata all'esistenza di un profilo evolutivo del piano di investimento, tale da configurare un nuovo scenario meritevole di interlocuzione preventiva con l'Amministrazione.

Una volta presentata l'istanza, l'Agenzia delle Entrate dispone di un termine di 120 giorni per fornire una risposta, tale termine è prorogabile di ulteriori 90 giorni nel caso in cui l'Agenzia ritenga necessaria, per fornire una risposta, l'integrazione

dell’istanza con ulteriori informazioni e/o documenti. L’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate può decidere di rispondere disgiuntamente ai quesiti oggetto dell’istanza, quando la complessità e l’autonomia del quesito lo consentano. In ogni caso, devono essere rispettati i termini ultimi menzionati<sup>178</sup>.

Alla luce del quadro delineato, risulta evidente come l’istituto dell’interpello per nuovi investimenti si collochi nel più ampio contesto della *Cooperative Compliance*, configurandosi come uno strumento strategico di interlocuzione preventiva, capace di offrire maggiore certezza giuridica e favorire l’attrattività del sistema fiscale italiano.

### **5.3. RAVVEDIMENTO OPEROSO NELL’AMBITO DELLA *COOPERATIVE COMPLIANCE***

La Legge Delega, all’art. 17, comma 1, lett. g) ha previsto l’introduzione di misure che incentivino l’adempimento spontaneo dei contribuenti ai propri obblighi fiscali. In particolare, contemplando, in particolare, la possibilità di prevedere procedure semplificate per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell’Agenzia delle entrate che comportino la necessità di effettuare ravvedimenti operosi. In tal senso è intervenuto il Decreto *Cooperative Compliance* che ha modificato l’art. 6, comma 2, del Decreto Adempimento Collaborativo<sup>179</sup>. Detta modifica ha sostanzialmente riprodotto il contenuto del principio contenuto nella Legge Delega, prevedendo che tali procedure siano disciplinate con Regolamento del Ministro dell’Economia e delle Finanze e aggiungendo la necessità di attivare un contraddittorio, lasciando, tuttavia, all’autorità amministrativa il compito di darvi attuazione.

In attuazione delle nuove previsioni dell’art. 6 del D.lgs.128/2015 è stato, pertanto, emanato il Decreto Ministeriale 126/2014. Tale decreto detta la disciplina necessaria al fine di raccordare le regole ordinarie del ravvedimento operoso con le peculiarità proprie del regime di *Cooperative Compliance*.

Il ravvedimento operoso è disciplinato dall’art. 13 del D.lgs. 472/1997, il quale può essere definito come la più incisa forma di *Tax Compliance ex post*, permettendo ai contribuenti, senza alcuna limitazione di carattere soggettivo, di “*ravvedersi*”, correggendo errori ed omissioni e, così, beneficiando di un trattamento sanzionatorio più

---

<sup>178</sup> M.A. Caracciolo e A. Vitali e N. Masotti opere già cit.

<sup>179</sup> Art. 1, comma 1, lett. c) n.1.

mite di quello ordinariamente applicabile. Si tratta di un istituto che ordinariamente valorizza il ripristino *ex post* della legalità violata e la contestuale riparazione del danno.

Con le nuove disposizioni in esame viene regolata una procedura speciale di regolarizzazione delle violazioni commesse, caratterizzata dalla previsione di specifiche condizioni semplificate di chiusura del procedimento. Si tratta di una procedura puntualmente regolata nei tempi e negli effetti che permette al contribuente di operare la correzione d'intesa con l'Amministrazione, ossia sulla base di uno schema di ricalcolo ovvero di un atto di ricalcolo di imposte, sanzioni ed interessi correlate alla violazione denunciata dal contribuente stesso mediante la presentazione di una comunicazione qualificata.

La procedura del ravvedimento guidato è attivabile, a insindacabile discrezione del contribuente, in presenza di uno dei seguenti presupposti: i) quando il contribuente ravvisi il rischio di omissioni o irregolarità commesse in passato che comportino la necessità di adeguare la determinazione o il pagamento di tributi<sup>180</sup>; ii) quando il contribuente decida di adeguarsi a indicazioni ufficiali dell'Amministrazione, ossia quelle fornite al singolo contribuente in sede di risposta ad un'istanza di interpello abbreviato o ad una comunicazione di rischio ovvero quelle risultati da qualunque atto di prassi a contenuto generale<sup>181</sup>.

Coerentemente con la *ratio* dell'intervento normativo, ossia di fornire supporto ai contribuenti aderenti al regime nella fase di regolarizzazione di condotte già compiute, oggetto della procedura sono tutti gli errori ed omissioni che sfociano nel rischio di irrogazioni di sanzioni, con esclusione delle sole violazioni per cui ricorrono le condizioni di non punibilità di cui all'art. 6 del D.lgs. 128/2015.

Il contribuente che versi in una delle condizioni delineate può avviare la procedura tramite la comunicazione qualificata del rischio, al fine di rappresentare al competente ufficio dell'Agenzia tutti gli elementi informativi idonei ad una corretta ed esaustiva rappresentazione della fattispecie di violazione o regolarizzazione rilevata, e contenente l'indicazione di imposte, sanzioni ed interessi spontaneamente calcolati dallo stesso istante. Detta comunicazione si considera tempestiva se viene presentata entro 9 mesi

---

<sup>180</sup> Ad esempio, quando, a seguito dell'implementazione di specifici *upgrade* del proprio sistema di gestione del rischio fiscale, si rendano evidenti possibili errori del passato o quando, all'esito di verifiche in ordine agli adempimenti contabili e di bilancio, emergano irregolarità che possono aver inciso sul *quantum* del debito fiscale.

<sup>181</sup> Circolari, risoluzioni, risposte pubbliche a interpello, principi di diritto, istruzioni alla dichiarazione.

dalla scadenza dei termini di accertamento. La comunicazione dei rischi è uno strumento aperto di interlocuzione che garantisce al contribuente la possibilità di instaurazione di un dialogo con l'amministrazione in tutti i casi in cui non ricorrono i presupposti per la presentazione di un'istanza di interpello<sup>182</sup>.

Entro 90 giorni dalla presentazione della comunicazione, l'Ufficio notifica uno schema di ricalcolo contenente l'ammontare di quanto dovuto, a titolo di imposte, sanzioni ed interessi, calcolato sulla base degli elementi forniti nella comunicazione qualificata, assegnando un termine entro il quale il contribuente può presentare eventuali osservazioni. L'istante, ove ritenga di condividere la proposta contenuta nello schema, può sempre procedere al pagamento immediato degli importi, determinando la chiusura anticipata della procedura; in alternativa, entro il termine espressamente assegnato, lo stesso può avviare l'interlocuzione prevista dalla norma, prodromica alla notificazione di un atto di ricalcolo, contenente l'indicazione dell'ammontare delle maggiori imposte, sanzioni e interessi correlati alla violazione comunicata e della data, non inferiore a quindici giorni, entro cui effettuare il versamento. L'Ufficio è tenuto a notificare il predetto atto di ricalcolo entro 60 giorni dalla scadenza dei termini assegnati al contribuente per la presentazione delle osservazioni. Nonostante non sia previsto alcun obbligo di motivazione per l'atto di ricalcolo, in quanto non si tratta di un atto autonomamente impugnabile, l'essenza stessa dell'adempimento collaborativo lascia presagire il formarsi di un *modus procedendi* fondato sulla piena conoscenza, nei fatti, delle motivazioni per le quali l'Ufficio, in sede di notifica dell'atto di ricalcolo, non abbia ritenuto di accogliere le osservazioni presentate.

In merito alla determinazione delle riduzioni delle sanzioni applicabili al ravvedimento guidato, si tiene conto della data di presentazione della comunicazione qualificata, che, individuando lo sconto sanzionatorio applicabile mediante rinvio alle previsioni generali dettate per il ravvedimento ordinario, assegna valenza preminente non al momento di definizione degli importi dovuti, tramite versamento, ma al momento in cui il contribuente dà avvio al procedimento. Le riduzioni sono quelle previste dall'art.

---

<sup>182</sup> Perché, ad esempio, la questione interpretativa o applicativa difetta del requisito di preventività o perché la stessa involge valutazioni di carattere più strettamente operativo-fattuale o ancora perché, pur in assenza di una obiettiva incertezza relativa alla norma su cui verte il caso concreto, che potrebbe essere stata oggetto di chiare indicazioni ufficiali, il contribuente ritiene utile sottoporre all'attenzione dell'Agenzia le asserite peculiarità del suo caso.

13 del D.lgs. 472/1997, le quali vanno applicate alla sanzione edittale minima, prevista in relazione alle singole norme violate, ridotta della metà, al fine di tener conto della specifica attenuante sanzionatoria prevista a beneficio del contribuente quando la sua condotta sia riconducibile a un rischio fiscale non significativo ricompreso nella mappa dei rischi. Occorrerà capire se nello schema o nell'atto di ricalcolo l'Ufficio dovrà tener conto, anche nel ravvedimento guidato, del riconoscimento delle regole del cumulo, in virtù del nuovo comma 2-*bis* dell'art. 13 menzionato introdotto dal D.lgs. 87/2024.

La procedura si conclude con il versamento degli importi indicati nello schema o nell'atto di ricalcolo e, dove necessario, con la presentazione della dichiarazione integrativa. Il versamento effettuato non esclude che il contribuente possa essere assoggettato ad accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo o accertamento sui periodi d'imposta oggetto di comunicazione Tuttavia, resta preclusa all'Agenzia delle Entrate la possibilità di ripetere i controlli già effettuati nell'ambito della procedura, sempre che le circostanze di fatto o diritto rilevanti per la valutazione non mutino o quelle rappresentate dal contribuente non si rivelino false o incomplete<sup>183</sup>.

L'art. 1, comma 2, del Decreto Ministeriale oggetto di trattazione prevede che “*la procedura è consentita per i periodi di applicazione del regime di adempimento collaborativo*”, tuttavia, non chiarisce i dubbi circa l'individuazione dell'orizzonte temporale di riferimento della regolarizzazione, con riferimento ai periodi d'imposta in cui sono commessi gli errori, le irregolarità e le violazioni suscettibili di ravvedimento guidato. Alla luce delle previsioni contenute nell'art. 17, comma 1, lett. g) 1.4)<sup>184</sup> della Legge Delega e del nuovo comma 3-*ter* dell'art. 6 del Decreto Adempimento Collaborativo<sup>185</sup>, sembrerebbe coerente con l'intenzione del legislatore di potenziare il regime prevedere che la regolarizzazione guidata possa riferirsi anche a possibili errori o omissioni commesse in periodi d'imposta precedenti a quello di ammissione al regime. Tuttavia, la lettera del Decreto sembra prudenzialmente suggerire un'interpretazione

---

<sup>183</sup> L.Lodoli “*Cooperative compliance, debutta il ravvedimento guidato per omissioni e irregolarità*” in La Settimana Fiscale, 2024.

<sup>184</sup> Che prevede la possibilità di gestire nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi d'imposta precedenti all'ammissione al regime.

<sup>185</sup> Che riconosce specifici effetti premiali in relazione alle comunicazioni di rischio effettuate dai contribuenti aderenti al regime in un brevissimo lasso temporale dalla loro ammissione aventi ad oggetto “rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, sempreché la loro comunicazione sia effettuata in modo esauriente, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati.

diversa, testa a circoscrivere l'ambito degli errori regolarizzabili attraverso la procedura in commento.

L'introduzione del ravvedimento guidato dà attuazione al criterio di delega volto al potenziamento del regime di *Cooperative Compliance*, rafforzando le aree in cui l'Amministrazione finanziaria affianca il contribuente nelle decisioni di natura fiscale, realizzando sempre di più la sostituzione dell'imperatività della funzione impositiva con il principio di collaborazione. Come osservato, la procedura presenta profili di specialità rispetto al ravvedimento ordinario, sia sul piano degli effetti, sia sul piano del calcolo delle riduzioni sanzionatorie e sul piano della procedura, tuttavia, vi sono alcuni elementi della disciplina applicativa che è necessario chiarire. In ogni caso, è possibile concludere che la procedura accresce, senz'altro, l'*appeal* del regime di adempimento collaborativo, riducendo le aree in cui il contribuente aderente risulta privo di strumenti di supporto e di orientamento nelle proprie scelte fiscali<sup>186</sup>.

#### **5.4. RIDUZIONE DEI TERMINI DI DECADENZA PER ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO E ESONERO DALL'OBBLIGO DI PRESENTARE GARANZIE**

In sede di prima introduzione del regime di adempimento collaborativo nell'ordinamento italiano, nonostante il particolare rapporto instauratosi tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, trovava applicazione l'art. 43, dpr 600/1973. Tale disposizione, in materia di accertamento dell'imposta, prevede che l'Amministrazione finanziaria possa notificare l'atto con cui ridetermina autoritativamente la pretesa tributaria entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tuttavia, sin da subito è parso evidente che si trattasse di termini eccessivamente dilatati in virtù del confronto costante e preventivo tra le imprese in regime di adempimento collaborativo e l'Agenzia delle Entrate, la quale, pertanto, dispone di tutte le informazioni

---

<sup>186</sup> A.L.Cazzato “Al via il ravvedimento guidato dei soggetti in cooperative compliance” in *il fisco*, n. 38, 7 ottobre 2024, p. 3509.

necessarie al fine di valutare il comportamento del contribuente già nel corso del periodo d'imposta<sup>187</sup>.

Sul punto è intervenuta la Legge Delega, la quale, all'art. 17, comma 1, lett. g), n. 1.9.3., ha previsto la riduzione del termine di decadenza per l'attività di accertamento.

In attuazione del suddetto criterio direttivo, il Decreto *Cooperative Compliance* ha introdotto nell'art. 6 del Decreto Adempimento Collaborativo, i commi 6-*bis*, 6-*ter* e 6-*quater*.

Il comma 6-*bis* prevede una riduzione di due anni dei termini di decadenza dell'accertamento per i contribuenti disponenti di un *TCF* certificato da professionisti indipendenti e opportunatamente qualificati.

Il comma 6-*ter* prevede, poi, un ulteriore riduzione di un anno se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria prevista dall'art. 36 del D.lgs. 241/1997<sup>188</sup>. La normativa di rango secondario dovrà definire e coordinare le interrelazioni tra certificazione del *TCF* e certificazione tributaria, anche dal punto di vista dei soggetti abilitati al rilascio di tali certificazioni.

Il comma 6-*quater*, infine, dispone una riapertura dei termini ordinari di accertamento nel caso di violazioni realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

La descritta riduzione si applica alle imposte sui redditi, all'IVA, alle imposte sostitutive delle precedenti, alle ritenute operate dai sostituti d'imposta, nonché alle relative sanzioni. Del resto, nel comma 6-*bis* sono espressamente richiamati gli artt. 43, primo comma, del dpr 600/1973, l'art. 57, comma 1, del dpr 633/1972 nonché l'art. 20 del D.lgs. 472/1997 sulle sanzioni per violazioni di norme tributarie.

Sul tema della riduzione dei termini per l'espletamento dell'attività di accertamento, per consentire ai contribuenti di beneficiare a pieno della riduzione del termine di decadenza, è auspicabile<sup>189</sup> che trovi applicazione il criterio direttivo della

---

<sup>187</sup> G. Marino e R. Moro opera già cit.

<sup>188</sup> La certificazione tributaria è un documento ufficiale che certifica la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali, relative al reddito d'impresa, da parte degli amministratori societari e l'esecuzione dei controlli. La stessa è rilasciata da revisori contabili iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro che hanno esercitato la professione per almeno cinque anni.

<sup>189</sup> E. Barbiani e L. Miele "Termini di accertamento ridotti di due anni con l'adempimento collaborativo", il Quotidiano Commercialista, 2 aprile 2024.

Legge Delega<sup>190</sup> secondo il quale, quando si tratta di componenti di reddito e perdite ad efficacia pluriennale, rileva il periodo d'imposta in cui si è verificato per la prima volta il fatto generatore del reddito o la perdita stessa. Tale previsione della “*decorrenza del termine di decadenza per l'accertamento a partire dal periodo d'imposta nel quale si è verificato il fatto generatore, per i componenti a efficacia pluriennale, e la perdita di esercizio*” costituisce un ulteriore elemento che consente di garantire la certezza del diritto. Infatti, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla spettanza dei rimborsi eventualmente richiesti, in questo modo si evita un'eccessiva dilatazione del termine di decadenza nonché di quello relativo all'obbligo di conservazione delle scritture contabili e dei supporti documentali.

L'attuazione del suddetto criterio direttivo consentirebbe di superare la sentenza della Cassazione<sup>191</sup> in base alla quale, invece, la decadenza della potestà di accertamento dei componenti di reddito pluriennali va verificata con riferimento al termine per la rettifica della dichiarazione in cui il singolo “*rateo*” del componente reddituale è stato indicato e non in relazione al periodo d'imposta in cui si è avuta per la prima volta la manifestazione fiscale.

In assenza dell'attuazione del descritto criterio direttivo, la riduzione dei termini di decadenza subirà i limiti della suddetta giurisprudenza<sup>192</sup>.

Alla luce della formulazione del nuovo comma 6-*bis* dell'art. 6 del Decreto Adempimento Collaborativo, il quale fa espressamente riferimento al *TCF* certificato, in un primo momento ci si interrogava sull'applicabilità o meno della previsione ai contribuenti che già si trovavano in regime di *Cooperative Compliance*.

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta a chiarire ogni dubbio con la risposta resa in occasione dell'incontro con la stampa specializzata il 1° febbraio 2024.

In tale sede, l'Agenzia ha confermato che i termini di accertamento vengono ridotti di due anni anche per i contribuenti che hanno aderito al regime di adempimento collaborativo prima del 18 gennaio 2024, data di entrata in vigore del D.lgs. 221/2023, e che, quindi, non hanno certificato il *TCF*. Inoltre, ha chiarito l'Agenzia, è possibile beneficiare della riduzione sanzionatoria se il rischio fiscale nel quale si è incorsi nella

---

<sup>190</sup> Art. 17, comma 1, lett. h), n. 1.

<sup>191</sup> Sentenza n. 8500/2021.

<sup>192</sup> G.Ferranti opera già cit.

commissione della violazione risulta mappato nella versione della mappa dei rischi comunicata all’Ufficio in data antecedente alla violazione commessa.

La risposta è stata resa sulla base dell’art 1, comma 3, del Decreto *Cooperative Compliance* che espressamente stabilisce che “*i soggetti ammessi o che hanno presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo antecedentemente alla data di entrata in vigore del decreto non sono tenuti alla certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale*”<sup>193</sup>.

Un ulteriore vantaggio derivante dall’adesione al regime di adempimento collaborativo che merita un breve commento è l’esonero dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte sui redditi e delle imposte indirette, ivi inclusi i rimborsi IVA chiesti dal rappresentante del gruppo IVA in caso di adesione al regime di adempimento collaborativo da parte di uno dei soggetti passivi che esercitano l’opzione previsto dall’art. 6, comma 6, del Decreto Adempimento Collaborativo. Si tratta di un’esclusione che decorre dalla data di ammissione al regime e si applica all’intero periodo d’imposta nel corso del quale la richiesta è trasmessa all’Agenzia delle Entrate.

Gli effetti premiali analizzati nel presente paragrafo costituiscono naturale conseguenza del clima di fiducia e collaborazione caratterizzante l’auspicato nuovo rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria. In particolare, la riduzione dei termini di decadenza, correlata all’adozione di presidi certificati di gestione del rischio fiscale, coniuga efficienza e garanzia, riflettendo un approccio premiale coerente con i principi della legalità e della certezza del diritto. Resta centrale, in tale prospettiva, l’attuazione del criterio direttivo volto a definire con chiarezza la decorrenza dei termini in presenza di componenti reddituali pluriennali nonché il coordinamento tra le diverse certificazioni, onde evitare incertezze interpretative.

## 5.5. RUOLO DELLA SANZIONE E TENTATIVI DI RAZIONALIZZAZIONE DEL SISTEMA

Prima di procedere a una dettagliata analisi degli effetti premiali sul piano sanzionatorio derivanti dall’adesione al regime di adempimento collaborativo, si rende opportuno compiere un *excursus* preliminare su alcuni profili teorici concernenti la

---

<sup>193</sup> Redazione IPSOA Quotidiano “*Cooperative Compliance: riduzione di due anni dell’accertamento anche senza TCF certificato*”, 2 aprile 2024.

funzione della sanzione nell'ordinamento tributario. Tale ricognizione risulta necessaria anche alla luce delle recenti innovazioni introdotte dalla riforma fiscale del 2023, le quali hanno inciso significativamente sull'evoluzione del sistema sanzionatorio, ridefinendone *ratio* e finalità. Un'adeguata comprensione di questi aspetti costituisce, infatti, premessa necessaria per cogliere appieno la portata sistematica del regime collaborativo, anche alla luce dei menzionati interventi di riforma, e le sue implicazioni sul piano punitivo.

La sanzione amministrativa tributaria costituisce una risposta punitiva dell'ordinamento tributario alla realizzazione di un illecito fiscale. Si tratta di una sanzione connotata da natura afflittiva e personale che fa riferimento ai principi generali del diritto punitivo, pur conservando caratteristiche autonome e peculiari. Essa si applica anche alle persone giuridiche, è irrogata dall'Amministrazione finanziaria e consiste nel pagamento di una somma di denaro, eventualmente accompagnata da misure accessorie.

Tale regime sanzionatorio è stato l'esito di un'importante evoluzione storica che si è sviluppata nel secolo scorso, nell'ambito della quale si è cercato di coniugare gli aspetti peculiari della materia tributaria e i principi generali della disciplina sanzionatoria.

A partire dalla legge 4/ 1929, approvata in parallelo al Codice penale, è stata superata la logica risarcitoria cui rispondeva la sanzione amministrativa tributaria, affermandosi, invece, una concezione repressiva dell'illecito fiscale. La sanzione non veniva più vista come un mero ristoro del danno arrecato all'Erario, ma come espressione dell'autorità pubblica che punisce la violazione di una norma imperativa.

Con la riforma degli anni Settanta e, soprattutto, con il D.lgs. 472/1997, il sistema è stato razionalizzato, dando luogo a una disciplina organica che, pur mutuando principi dal diritto penale, ha mantenuto una sua autonomia funzionale. La sanzione amministrativa tributaria assume, oggi, una chiara finalità punitivo-rieducativa, in linea con i principi del diritto punitivo moderno, ponendosi a difesa del gettito erariale, con l'obiettivo di rieducare il contribuente a non compiere quegli atti che possano turbare la coscienza sociale e pregiudicare le finanze dello Stato. Si configura, così, una forma peculiare di “*sanzione amministrativa punitiva*”, distinta dalla sanzione penale sulla base del bene giuridico protetto e degli strumenti impiegati per perseguire tale scopo. Nel primo caso il bene giuridico oggetto di interesse, rappresentato dall'interesse fiscale ad una pronta acquisizione delle entrate<sup>194</sup>, è tutelato tramite una sanzione amministrativa

---

<sup>194</sup> Cfr P. Boria “*L'interesse fiscale*”, Torino, 2002, 332 ss.

tributaria standardizzata negli aspetti deterrenti che tende, sì, alla rieducazione del trasgressore ma soltanto *ex post*, ossia dopo il corretto e tempestivo adempimento del dovere tributario da parte del contribuente. Nel secondo caso, il bene giuridico tutelato è l'integrità fisica degli individui, pertanto, lo scopo principale è la rieducazione soggettiva del *reo* ai fini del suo reinserimento nella società, tramite una sanzione personalizzata sul singolo. Inoltre, in virtù del fatto che la sanzione amministrativa tributaria incide sulla ricchezza, mentre la sanzione penale incide sulla libertà individuale, ai fini dell'irrogazione di quest'ultima assume particolare rilevanza la colpevolezza del *reo*.

In virtù degli scopi perseguiti, il pubblico ministero, rispetto all'Agenzia delle Entrate, dispone di misure anche invasive per ottenere la certezza del disvalore dell'azione. L'Agenzia delle Entrate, d'altro canto, risulta munita di mezzi di prova a carattere prevalentemente documentale,

Le sanzioni amministrative tributarie possono essere stabilite in misura variabile tra un limite minimo ed un limite massimo previsti dalla legge, o in misura fissa, pari ad un importo fisso o proporzionale all'ammontare del tributo a cui si riferisce la violazione.

L'art. 7, D.lgs. 472/1997 individua i criteri di determinazione della sanzione, dovendosi, a tal fine, tenere conto della gravità della violazione, della personalità del trasgressore, nonché delle sue condizioni economiche e sociali<sup>195</sup>. Risulta, dunque, evidente che generalmente la sanzione amministrativa tributaria è concegnata in misura variabile, sulla base di fattori oggettivi e soggettivi, affini a quelli previsti nel diritto penale. Tuttavia, quando la sanzione è applicata in misura fissa oppure in misura variabile ma senza ragguaglio al tributo a cui la violazione si riferisce<sup>196</sup> o commisurata ad elementi che con esso non hanno relazione, non viene rispettato il principio di adeguatezza della sanzione al grado di disvalore del comportamento antigiuridico posto in essere. Inoltre, occorre ricordare che i minimi e i massimi edittali presenti nelle singole fattispecie di illecito fiscale sono tra le cifre più elevate in assoluto nel panorama sanzionatorio internazionale ed europeo. Alla luce di tali profili critici, i quali mettono in risalto il grado di afflittività delle sanzioni oggetto di trattazione, la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo ha, talvolta, attribuito carattere penale alle sanzioni amministrative

---

<sup>195</sup> Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali (1° comma, art. 7, d.lgs. n. 472 del 1997).

<sup>196</sup> Per es., nel caso di violazione consistente nell'omessa denuncia, nel termine previsto per legge, delle situazioni che danno luogo a variazioni in aumento del reddito dominicale e del reddito agrario dei terreni.

tributarie sulla base dei c.d. criteri *Engel*<sup>197</sup><sup>198</sup>. In virtù del riconoscimento di tale carattere “*euro-penale*” delle sanzioni amministrative tributarie, sono applicabili ai procedimenti sanzionatori i principi del diritto europeo ed in particolare il principio del *ne bis in idem* sancito dall’art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU e dall’art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, per cui il cittadino ha il diritto a non essere punito (o giudicato) più di una volta per lo stesso reato. Pertanto, sulla base di tale principio e della menzionata identità teologica e dell’omogeneità funzionale delle sanzioni amministrative e penali, la Corte di Giustizia dell’UE<sup>199</sup> ha affermato che le stesse non possono essere cumulativamente applicate in capo allo stesso soggetto, al fine di non determinare una duplicazione della risposta punitiva. Sulla base del principio di specialità, in caso di riferibilità alla medesima fattispecie di illecito della norma sanzionatoria e di quella amministrativa, troverà applicazione solo la disposizione speciale.

Sempre in virtù del carattere particolarmente afflittivo delle sanzioni amministrative tributarie, il legislatore, con l’art. 8, L. 23/2014, ha conferito delega al Governo per la revisione del sistema sanzionatorio penal-tributario e del sistema sanzionatorio amministrativo tributario, secondo i criteri di predeterminazione e di proporzionalità.

Il principio di proporzionalità, del resto, funge da criterio di equilibrio tra i contrapposti interessi pubblici e privati, limitando l’arbitrarietà nell’esercizio del potere pubblico. Lo Stato dovrebbe perseguire l’interesse pubblico con modalità strettamente necessarie e rispettose delle libertà individuali, incluse quelle patrimoniali e tributarie. Tale principio assume particolar rilievo nell’ambito fiscale, dove lo stesso ha assunto una funzione di bilanciamento con riguardo alle sanzioni tributarie. Infatti, in virtù dello

---

<sup>197</sup> In particolare, quando le stesse:

- i) siano applicabili alla generalità dei cittadini-contribuenti, in caso di inadempimento agli obblighi tributari loro imposti dalla legge;
- ii) non abbiano natura risarcitoria di un danno all’Erario ma carattere afflittivo per la violazione commessa e deterrente rispetto alla commissione di (nuove) violazioni;
- iii) siano stabilite da una norma di carattere generale con finalità afflittive e deterrenti;
- iv) consistano in una somma da pagare di importo “significativo” .

Questi elementi, assieme considerati, attribuiscono alla sanzione (amministrativa tributaria) pecunaria quel “carattere penale” che le fa rientrare nell’ambito di applicazione della Carta europea dei diritti dell’uomo.

<sup>198</sup> G. Marino “*La metamorfosi della sanzione amministrativa tributaria: dalla teorica dell’afflittività alla pratica della premialità (nell’insegnamento di Giuseppe Dragonetti)*” in Diritto e Pratica Tributaria, n. 4, 1 luglio 2022, p. 1150.

<sup>199</sup> Sentenza A e B c. Novergia 15 dicembre 2016, nn. 24130/11 e 29758/11.

stesso la sanzione irrogata dovrebbe essere commisurata alla gravità del comportamento e alla violazione posta in essere dal contribuente, non eccedendo quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'importa, l'adempimento degli obblighi formali e di prevenire le evasioni e le frodi.

Nell'ambito sanzionatorio, la proporzionalità assume, quindi, una funzione limitativa del potere sanzionatorio al fine di evitare sproporzioni ed incoerenze del sistema repressivo nel suo complesso<sup>200</sup>.

Pertanto, l'obiettivo finale della legge delega era di rendere maggiormente proporzionale la risposta sanzionatoria dell'ordinamento all'effettivo disvalore dell'illecito commesso.

In attuazione della menzionata delega, il D.lgs. 158/2015 ha riformato il sistema delle sanzioni amministrative tributarie, le cui modifiche più rilevanti hanno riguardato le violazioni di omessa e infedele dichiarazione<sup>201</sup>.

Il nuovo impianto sanzionatorio si basava su tre principi cardine: i) la necessità di disporre di un'aggravante in presenza di condotte fraudolente del contribuente, escludendo, comunque, al verificarsi di una di tale ipotesi, l'applicazione di circostanze attenuanti; ii) l'opportunità di mantenere la misura sanzionatoria “ordinaria” per le ipotesi di evasione caratterizzate dall'elemento soggettivo della colpevolezza e non costruite attraverso condotte di particolare insidiosità per l'Amministrazione; iii) l'importanza di prevedere una notevole riduzione delle sanzioni per condotte non gravi, ossia condotte che, caratterizzate dalla colpevolezza e dall'assenza dell'intento fraudolento, si connotino per esigua evasione o per evasione derivante da errori sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito<sup>202</sup>.

---

<sup>200</sup> G.E. Degani “*Il principio di proporzionalità nel rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria*” in Diritto e Pratica tributaria internazionale, n. 4, 1 ottobre 2018, p. 1054.

<sup>201</sup> Più nel dettaglio, in caso di omessa dichiarazione la sanzione varia dal 120% al 240% delle imposte dovute, con un minimo di € 250. In assenza d'imposte dovute la sanzione varia da € 250 a € 1.000. In presenza di redditi prodotti all'estero permane la consueta maggiorazione di 1/3 della sanzione. Se la dichiarazione è presentata entro il termine per l'invio di quella per l'anno successivo e comunque prima dell'inizio di un accertamento, la sanzione è dimezzata, e varia quindi dal 60% al 120% delle imposte, con un minimo di € 200. In assenza di debito di imposta, la sanzione andrà da un minimo di € 150 ad un massimo di € 500. Le sanzioni fisse applicabili quando non sono dovute imposte, possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

<sup>202</sup> In particolare, al 3° comma, viene introdotta l'aggravante dell'aumento della metà della sanzione base in presenza di condotte fraudolente del contribuente con il fine, già rappresentato, di punire gravemente le condotte che si siano caratterizzate da particolare insidiosità e che si estrinsechino attraverso comportamenti oggettivamente fraudolenti.

Nonostante l'intento della riforma e nonostante l'art. 7 avesse previsto dei criteri di determinazione della sanzione che consentivano la riduzione di una eventuale sproporzione in virtù delle condizioni psicologiche e personali del soggetto agente, l'intervento modificativo non è stato risolutivo. Le singole fattispecie sanzionatorie continuavano a prevedere limiti edittali elevati sia nel minimo che nel massimo<sup>203</sup>.

In virtù dell'inadeguatezza della riforma del 2015, un ulteriore intervento di razionalizzazione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale è stato perseguito con Legge Delega 111/2023. L'art. 20 di tale legge prevede una serie di principi e criteri direttivi specifici volti a perseguire tal obiettivo.

In attuazione del suddetto articolo della Legge Delega è stato emanato il D.lgs. 87/2024, il quale ha operato l'attesa revisione del sistema sanzionatorio tributario, improntandolo ai principi di proporzionalità e offensività. Le nuove disposizioni hanno apportato numerose modifiche alle normative di riferimento delle sanzioni tributarie, ossia ai decreti legislativi 471, 472 e 473 del 1997 e al D.lgs. 74/2000. In particolare, il decreto ha cercato di rivedere i rapporti tra processo penale e processo tributario, tentando di coordinare la sanzione penale con quella amministrativa per evitare violazioni del principio *ne bis in idem* e di operare una generale riduzione dei minimi e dei massimi sanzionatori. Nonostante il decreto abbia complessivamente ridotto il carico sanzionatorio, allineandolo, in parte, al disvalore effettivo delle condotte punite, in alcune ipotesi è stata prevista la comminazione della pena in misura fissa, in sostituzione della cornice variabile. Questa scelta solleva dubbi circa la coerenza con il principio di proporzionalità, poiché la pena fissa impedisce una valutazione calibrata sulla gravità del comportamento contestato, limitando l'adattabilità della risposta sanzionatoria al singolo caso<sup>204</sup>.

Alla luce del contesto sopra delineato, dove i minimi edittali delle sanzioni raggiungono addirittura il 70% della maggiore imposta richiesta nonché alla luce dell'evoluzione del contesto economico e sociale, per cui i tassi di interesse sono bassissimi, determinando per l'Erario un danno finanziario reale inferiore rispetto al passato, si è sentita la necessità di ripensare il modello di fiscalità. Quest'ultimo dovrebbe promuovere i comportamenti virtuosi dei contribuenti attraverso c.d. spinte gentili

---

<sup>203</sup> G. Marino opera già cit.

<sup>204</sup> G. Marino opera già cit.

piuttosto che fondarsi sulla repressione, riservando le sanzioni afflittive ai casi più gravi<sup>205</sup>.

In questo contesto, sono stati emanati numerosi provvedimenti che hanno introdotto istituti di natura deflattiva, conciliativi ovvero di adesione che permettono di premiare, tramite una diminuzione delle sanzioni applicabili, i comportamenti conciliativi, acquiescenti e collaborativi dei contribuenti.

In ogni caso, la scelta di fondare il sistema fiscale sulla spontanea osservanza degli obblighi da parte dei contribuenti comporta l'adozione di un efficace apparato sanzionatorio. Le sanzioni non possono, infatti, essere concepite come surrogati del controllo, ma ne costituiscono un complemento imprescindibile.

Affinché possano assolvere alla loro funzione dissuasiva, le sanzioni devono incidere concretamente nella valutazione costi-benefici che precede l'eventuale decisione evasiva. Esse devono cioè configurarsi come obbligazioni pecuniarie proporzionate al vantaggio economico ottenibile attraverso l'inadempimento, così da rendere quest'ultimo irrazionale sul piano dell'utilità attesa.

Pertanto, nell'evoluzione più recente dell'ordinamento tributario, si rileva una crescente propensione verso la valorizzazione dell'aspetto premiale delle sanzioni. Esse vengono sempre più spesso concepite non solo come strumenti repressivi, ma anche come leve di orientamento comportamentale, favorendo soluzioni consensuali nel contenzioso fiscale. In prospettiva, l'assetto normativo potrebbe auspicare un ulteriore sviluppo di questa logica: dal trattamento sanzionatorio ridotto come disincentivo attenuato alla violazione, si potrebbe giungere a una vera e propria “*premialità*” tributaria<sup>206</sup>.

Uno degli istituti che senz'altro si colloca all'interno della logica della premialità, in quanto coacervo di effetti premiali, è l'adempimento collaborativo. Del resto, un effetto premiale riconducibile a tale istituto, il quale ha determinato una rilevante attrattività dello stesso, consiste nella riduzione delle sanzioni amministrative irrogabili collegate alle fattispecie suscettibili di generare rischi fiscali, ove stiano state previamente comunicate dal contribuente<sup>207</sup>.

---

<sup>205</sup> G. Marino “*La riforma delle sanzioni amministrative tributarie: la teoria dell'afflittività e la pratica della premialità*” in Diritto e Pratica Tributaria Internazionale, n. 4, 1 ottobre 2024, p. 1120.

<sup>206</sup> G. Marino opera già cit.

<sup>207</sup> Cfr. risoluzione n. 49/E del 2021, punto 4. Nel caso in cui il contribuente si attivi per la regolarizzazione di violazioni derivanti da errori operativi commessi in fase di effettuazione degli adempimenti fiscali correlati a rischi fiscali intercettati dal sistema di controlli e regolarmente riportati nella Mappa dei rischi,

A questo punto, occorre segnalare che con la Legge Delega del 2023 il legislatore ha, inoltre, tentato di perseguire il paradigma della premialità sanzionatoria, tramite un rafforzamento degli effetti premiali del regime di adempimento collaborativo.

Sul punto, il comma 1, lett. a), n. 4 dell'articolo 20 ha stabilito che l'adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale nonché la preventiva comunicazione del rischio fiscale da parte delle imprese non ancora ammesse al regime di adempimento collaborativo, per assenza dei requisiti, possano assumere rilevanza ai fini dell'esclusione o della diminuzione delle sanzioni, anche penali<sup>208</sup>.

Avendo fin qui effettuato delle considerazioni circa l'evoluzione della sanzione tributaria e il suo ruolo nell'attuale contesto normativo, appare ormai possibile intraprendere l'analisi degli effetti premiali connessi all'adesione al regime di adempimento collaborativo, nella consapevolezza del quadro teorico e normativo entro cui tali benefici si inseriscono.

#### 5.5.1. RIDUZIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

Tra i numerosi effetti premiali, alcuni dei quali sono già stati analizzati, che derivano dall'adesione all'istituto dell'adempimento collaborativo, particolare rilevanza assumono quelli previsti sul piano sanzionatorio. Già in sede di prima introduzione del regime nel 2015 erano previste riduzioni delle sanzioni amministrative tributarie. Tali sanzioni, come sarà constatato, sono state ulteriormente ridotte fino a pervenire alla loro totale inapplicabilità con la recente riforma fiscale del 2023. La *ratio* sottostante tale intervento sarà nel proseguo analizzata, partendo dalla disciplina originaria.

Nella sua versione originaria l'art. 6, comma 3, del Decreto Adempimento Collaborativo prevedeva che “*Per i rischi di natura fiscale comunicati in modo*

---

le riduzioni possono essere applicate su un importo corrispondente al minimo edittale della sanzione applicabile alla singola violazione commessa, ridotto alla metà ai sensi dell'articolo 6, 3° comma, del decreto. Inoltre, nella stessa risoluzione, l'Agenzia delle entrate ha affermato che relativamente alla gestione delle interlocuzioni costanti e preventive, le risposte rese dall'Ufficio a fronte delle comunicazioni vincolano l'Amministrazione finanziaria e restano valide finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese e generano affidamento per il contribuente. L'Agenzia ha individuato anche le caratteristiche delle comunicazioni, per cui la comunicazione “non qualificata” non costituisce fonte d'innenso di una “interlocuzione preventiva” e non dà diritto alla riduzione delle sanzioni.

<sup>208</sup> G. Flora “*Profili penali della legge delega per la riforma fiscale*” in Diritto Penale e Processo, n. 11, 1 novembre 2023, p. 1413.

*tempestivo ed esauriente all’Agenzia delle entrate ai sensi dell’articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l’Agenzia non condivide la posizione dell’impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale[...].”.*

Sulla base di tale disposizione era, dunque, stabilito che se il contribuente avesse comunicato in modo tempestivo ed esauriente, prima della prestazione delle dichiarazioni, i rischi di natura fiscale<sup>209</sup> e qualora l’Amministrazione finanziaria non avesse condiviso la posizione dell’impresa, le sanzioni amministrative applicabili sarebbero state ridotte alla metà e comunque non avrebbero potuto superare il minimo edittale previsto.

La descritta riduzione alla metà era l’unico effetto premiale originariamente previsto sul piano sanzionatorio amministrativo-tributario nell’ambito dell’adempimento collaborativo e, sin da subito, ha suscitato insoddisfazione.

Si è, infatti, ritenuto che, per attribuire all’istituto una natura efficacemente premiale, nessuna sanzione dovesse essere applicata ai soggetti che, entrati nel regime di *Cooperative Compliance*, avessero adempiuto correttamente ai propri obblighi di comunicazione in materia di rischi fiscali, fermo restando la necessità che gli stessi non tenessero comportamenti fraudolenti o posti in essere mediante artifici o raggiri o condotte simulatorie<sup>210</sup>.

In tale prospettiva, al fine di rafforzare la natura premiale dell’istituto, l’art. 17, comma 1, lett. g), punto 1.9.1 della Legge Delega ha previsto, nell’ambito dei principi e criteri direttivi specifici per la revisione dell’attività di accertamento, di adesione e di adempimento spontaneo, un potenziamento e una semplificazione del regime di adempimento collaborativo, anche attraverso maggiori meccanismi premiali in termini di eliminazione e/o riduzione delle sanzioni amministrative<sup>211</sup>.

In attuazione di tale criterio direttivo è intervenuto il Decreto *Cooperative Compliance*, il quale, per effetto dell’art. 1, comma 1, lett. c), n. 3, ha modificato l’art. 6, comma 3 del Decreto Adempimento Collaborativo. Ad oggi, l’articolo stabilisce che

---

<sup>209</sup> Occorre fare riferimento al c.d. “*rischio fiscale rilevante*”, ovvero il rischio la cui mancata individuazione o comunicazione sia tale da compromettere l’affidamento dell’ufficio nel sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale adottato dal contribuente.

<sup>210</sup> G. Marino e R. Moro opera già cit.

*“fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l’Amministrazione finanziaria e il contribuente”* non sono applicabili sanzioni amministrative al contribuente che aderisce al regime e che, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle scadenze fiscali relative, comunichi all’Agenzie delle entrate in modo tempestivo ed esauriente, mediante interpello abbreviato ex art. 6, comma 2, ovvero ai sensi dell’art. 5, comma 2, lett. b) i rischi fiscali significativi, purché il suo comportamento sia esattamente conforme a quanto rappresentato al momento della comunicazione.

Il nuovo comma 3 è ora accompagnato dai commi 3-*bis* e 3-*ter*. Il comma 3-*bis* riguarda i rischi fiscali non significativi ricompresi nella mappa dei rischi, costituente parte integrante del *TCF*, e per i quali si applica il regime originario, ossia una riduzione delle sanzioni fino alla metà e un’applicazione, comunque, non superiore al minimo edittale.

Dalla lettura combinata dei commi 3 e 3-*bis* emerge una biforcazione della disciplina a seconda della tipologia di rischio fiscale. Infatti, solo per i rischi fiscali significativi, rispetto ai quali siano state avviate interlocuzioni costanti e preventive, è prevista la non applicabilità delle sanzioni. La legittimità di tale distinzione sarà analizzata nel capitolo successivo, per ora è sufficiente constatare che tale disparità di trattamento ha suscitato non poche critiche.

Il Decreto *Cooperative Compliance* ha, inoltre, introdotto il comma 3-*ter*, che riconosce al contribuente la facoltà di *“comunicare i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, sempreché la loro comunicazione sia effettuata in modo esauriente, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati.”*

Se tale comunicazione è effettuata entro 120 giorni non prorogabili dalla notifica del provvedimento di ammissione al regime, il contribuente può beneficiare di un effetto premiale. Originariamente, il comma 3-*ter* prevedeva che tale effetto consistesse nella riduzione delle sanzioni amministrative della metà e nel loro mantenimento entro il minimo edittale. Tuttavia, si riteneva che si trattasse di una risposta sanzionatoria sproporzionata da parte dell’ordinamento a fronte del comportamento trasparente del contribuente che fa una piena *disclosure* prima di venire a conoscenza di qualsiasi

indagine fiscale. Sul punto è intervenuto il Decreto Correttivo, il quale ha esteso al caso di specie la disciplina prevista dai commi 3 e 4 (il quale sarà trattato nel prossimo paragrafo) dell'art. 6.

Inoltre, il medesimo Decreto Correttivo ha stabilito che per i soggetti ammessi al regime al 18 gennaio 2024, ossia la data di entrata in vigore del D.lgs. 221/2023 di prima attuazione della Riforma, il termine di 120 giorni di cui si è detto per l'effettuazione della comunicazione decorre dalla data di entrate in vigore dello stesso Decreto Correttivo. Si tratta di una riapertura dei termini per l'estensione dei benefici ai rischi e alle condotte dei periodi d'imposta precedenti<sup>212</sup>.

Analoghe considerazioni possono essere effettuate per le imprese che, pur non essendo in possesso dei requisiti dimensionali necessari per accedere al regime, abbiano adottato un sistema di rilevazione, misurazione e gestione del rischio fiscale. Del resto, inizialmente, anche l'art. 7-bis, come modificato dal Decreto *Cooperative Compliance*, prevedeva un trattamento sanzionatorio sproporzionato; nel caso di comunicazione tempestiva dei rischi fiscali avrebbe trovato applicazione soltanto una riduzione sanzionatoria di un terzo. Sul punto è, pertanto, intervenuto il Decreto Correttivo, il quale ha previsto la totale applicabilità delle sanzioni<sup>213</sup>.

Alla luce del quadro delineato, emerge con chiarezza come il Governo, nell'esercizio della delega legislativa, abbia proceduto a una profonda riorganizzazione dell'assetto sanzionatorio amministrativo-tributario, con l'obiettivo di rafforzare la dimensione premiale dell'istituto e di accrescerne l'attrattività nei confronti dei contribuenti.

Nel paragrafo che segue, saranno esaminati i benefici premiali previsti in ambito penale, al fine di valutare l'incidenza che l'adesione al regime di adempimento collaborativo è in grado di produrre anche su tale versante<sup>214</sup>.

#### 5.5.2. PENALTY PROTECTION: CAUSA DI ESCLUSIONE DEL REATO DI DICHIARAZIONE INFIDELE EX. ART. 6 CO. 4 D.LGS. 108/2024

---

<sup>212</sup> F.Dami “*La penalty protection nel regime dell'adempimento collaborativo*” in La Settimana Fiscale, 26 settembre 2024, n. 36.

<sup>213</sup> G. Marino “*Giustizia riparativa e diritto tributario collaborativo*” in Diritto e Pratica Tributaria, n. 6, 1° novembre 2024, p. 1964.

<sup>214</sup> P.Palazzi “*Le sanzioni amministrative possono essere azzerate*” in il Sole 24 Ore, 24 aprile 2025.

Alla luce di quanto sin qui esposto, emerge con chiarezza la portata dell'intervento rafforzativo degli effetti premiali derivanti dall'adesione al regime di adempimento collaborativo sul piano amministrativo-tributario, attuativo della Legge Delega di riforma fiscale. Tuttavia, la Legge Delega è intervenuta in tale senso anche sul piano tributario-penale e, nel proseguo del paragrafo, sarà possibile constatare le criticità che fin dall'introduzione del regime hanno caratterizzato l'argomento oggetto di interesse.

Invero, l'art. 6, comma 4, del Decreto Adempimento Collaborativo originariamente si limitava a prevedere che “*in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle entrate comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente abbia aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato*”.

Tale disposizione è stata oggetto di rilievi critici, in quanto, di fatto, la disciplina non affrontava adeguatamente il nodo delle sanzioni penali, lasciando un margine di incertezza incompatibile con la *ratio* ispiratrice dell'istituto, volto a garantire certezza e stabilità giuridica per le imprese.

Nonostante l'adesione al regime di *Cooperative Compliance*, permaneva dunque un rischio sanzionatorio penale in capo alla società.

A tal proposito, merita attenzione la posizione assunta dall'associazione fra le società italiane per azioni<sup>215</sup> secondo cui “*in re ipsa non possono emergere profili di responsabilità sanzionatoria di tipo penale nei confronti delle imprese in regime di compliance che abbiano provveduto alla tempestiva comunicazione dei rischi fiscali*”; in altre parole, il rischio penale dovrebbe sussistere soltanto nell'ipotesi in cui il contribuente abbia dolosamente disatteso gli obblighi di trasparenza, mediante condotte omissive particolarmente gravi, riconducibili a vere e proprie frodi fiscali. Risultava esservi, quindi, una sorta di incompatibilità logica tra il permanere nel regime di *compliance* e la comunicazione di *notitia criminis* per reati tributari.

Del resto, occorre ricordare che la legge delega del 2014, istitutiva del regime di adempimento collaborativo, prevedeva espressamente “*l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata*”, una previsione

---

<sup>215</sup> Cfr ASSIONIME “*Note e studi -Imprese multinazionali: aspetti societari e fiscali*”, 2017, pp. 81-82.

che non pareva essere stata adeguatamente recepita nel Decreto Adempimento Collaborativo.

Ora, considerata l'affinità tra l'adempimento collaborativo e l'interpello, entrambi aventi la finalità di promuovere la certezza, la trasparenza e il dialogo tra il contribuente e il Fisco, si ritiene possibile estendere anche al primo le considerazioni effettuate sugli effetti penali del secondo. Tra tali considerazioni, assume rilevanza l'orientamento dottrinale per cui, pur non integrando una causa di punibilità, il parere reso a seguito dell'interpello potrebbe incidere sul dolo in sede di valutazione giuridica, nel senso di escluderlo<sup>216</sup>.

In tale prospettiva, l'accesso all'adempimento collaborativo dovrebbe essere valutato dal giudice penale ai fini dell'accertamento dell'elemento soggettivo del reato, potendosi ipotizzare addirittura una forma di presunzione di assenza di dolo.

Analogamente, si è osservato come l'adempimento collaborativo si collochi nello stesso solco della disciplina dettata dal D.lgs. 231/2001 in materia di responsabilità da reato degli enti e delle società. Pertanto, si potrebbe sostenere che il contribuente dovrebbe andare esente da responsabilità, per assenza dell'elemento soggettivo, ove dimostri di aver adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, un efficace modello di *Tax Compliance*<sup>217</sup>.

Su tali basi è intervenuta la Legge Delega del 2023, la quale, all'art. 17, comma 1, lett. g), n. 1.9.2. ha previsto “*l'esclusione, ferme restando le disposizioni previste ai sensi dell'articolo 20, comma 1, lettera b), delle sanzioni penali tributarie, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo che hanno tenuto comportamenti collaborativi e comunicato preventivamente ed esaurientemente l'esistenza dei relativi rischi fiscali*

In attuazione di tale previsione, il Decreto Cooperative ha riformulato il comma 4 dell'art. 6 del Decreto Adempimento Collaborativo, prevedendo una causa di punibilità relativamente alle fattispecie di reato previste dall'art. 4 del D.lgs. 74/2000<sup>218</sup>.

---

<sup>216</sup> I.Caraccioli “*Sull'inquadramento penale delle varie specie di interpello*” in Fisco, 2004, 37, pp. 1-6378.

<sup>217</sup> L.Salvini e F.Cagnola “*Manuale professionale di diritto penale tributario*”, Torino, 2022.

<sup>218</sup> Decreto contenente la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della Legge 205/1999.

Si tratta di una causa di punibilità che opera al ricorrere di precise condizioni. Infatti, è necessario che si tratti di violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all’Agenzia delle Entrate, prima della scadenza dei termini previsti tramite l’interpello abbreviato o la comunicazione qualificata di rischio, e relativi ai soli elementi attivi sottratti a imposizione.

Seppure la disposizione dovesse accogliersi con favore, in quanto attuativa di scelte innovative, la disciplina introdotta ha determinato delle perplessità, le quali sono, ancora una volta, sintomo della prudenza con cui si è data inizialmente attuazione ai criteri direttivi contenuti nella Legge Delega.

Il primo profilo critico riguardava il fatto che la causa di non punibilità operasse esclusivamente per gli elementi attivi sottratti ad imposizione, ma non per i maggiori passivi dichiarati, nonostante, ai sensi dell’art. 4 del D.lgs. 74/2000, tale condotta sia considerata per natura non fraudolenta e i rischi fiscali da quali originano tali elementi passivi vengano opportunamente comunicati all’Agenzia delle Entrate.

Il secondo profilo critico riguardava la scelta di accordare questa forma di protezione penale sotto forma di causa di non punibilità, atteso che la comunicazione piena e tempestiva dovrebbe escludere di per sé la rimproverabilità del soggetto agente a titolo di dolo, richiesto dall’art. 4 del D.lgs. 74/2000, quale elemento costitutivo della fattispecie incriminatrice. Inoltre, da tale disciplina risultava il mancato coordinamento della risposta sanzionatoria e penale dell’ordinamento, ove la seconda ha di regola una funzione sussidiaria rispetto alla prima. Infatti, nonostante l’inapplicabilità delle sanzioni amministrative, nel caso di comunicazione dei rischi fiscali significativi nei modi e nei tempi richiesti dalla norma, residuava un margine d’intervento dell’azione penale.

L’Agenzia delle Entrate aveva l’obbligo di comunicare il fatto alla Procura della Repubblica, la quale doveva valutare l’esistenza della causa di non punibilità, oggetto di trattazione, nonché effettuare la relativa richiesta di archiviazione. In virtù di tale valutazione, nonostante l’esclusione alla radice della risposta sanzionatoria amministrativa, permaneva una modalità di esercizio dell’azione penale<sup>219</sup>.

---

<sup>219</sup> Cfr G. Marino “*Il diritto tributario nella stagione delle riforme*” a cura di E. Manzoni e G. Melis. Pacini Giuridica pp. 200-201, reperibile all’indirizzo <https://www.giustiziainsieme.it/it/fascicoli>.

Tali criticità derivavano da una costruzione normativa che finiva per attribuire due diversi significati all'elemento soggettivo del dolo, uno amministrativo e l'altro penale tributario, con riferimento al medesimo comportamento storico naturalistico. Tuttavia, è difficile comprendere come potesse, da un lato, il contribuente essere considerato collaborativo sul versante amministrativo e contestualmente aver presentato intenzionalmente una dichiarazione infedele. L'Autorità inquirente finiva per espletare un'inutile attività, con un conseguente dispendio di risorse<sup>220</sup>, e conseguenti effetti negativi reputazionali per l'impresa, in contrasto con lo spirito del regime di adempimento collaborativo.

In tale contesto, sarebbe stato preferibile escludere radicalmente la rilevanza penale del fatto di reato piuttosto che limitarsi ad escludere una causa di non punibilità.

Un terzo, ulteriore e ultimo, profilo di criticità risiedeva nell'esclusione dei rischi fiscali non significativi dal perimetro applicativo della norma, i quali, dunque, erano suscettibili di perseguitabilità penale.

Il legislatore ha preso atto di tali aspetti critici, apportando rilevanti interventi modificativi e correttivi, a rafforzamento dello scudo penale, attraverso il Decreto Correttivo.

Il nuovo comma 4 dell'art. 6, ad oggi, dispone che le violazioni delle norme tributarie, incluse quelle relative alle maggiori passività dichiarate, dipendenti da rischi di natura fiscale, preventivamente comunicati attraverso gli strumenti sopra ampiamente trattati, non soltanto non sono punibili ai sensi dell'art. 4 del D.lgs. 74/2000, ma non costituiscono nemmeno notizia di reato ai sensi dell'art. 331 del c.p.p., purché il comportamento tenuto dal contribuente sia conforme alla rappresentazione effettuate in sede di interpello o comunicazione qualificata di rischio.

Tale disciplina di favore non trova, in ogni caso, applicazione nel caso di condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti dall'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti. Il medesimo regime è stato esteso ai soggetti che, pur non aderendo formalmente all'adempimento collaborativo, abbiano adottato un efficace *TCF*.

In definitiva, la nuova disciplina ha sancito una vera e propria esclusione della tipicità penale della condotta e non più una mera causa di non punibilità, comprendendo tanto gli elementi attivi quanto quelli passivi.

---

<sup>220</sup> F.Dami opera già cit.

In concreto, pertanto, in caso di risposta negativa alla comunicazione di rischio effettuata da un contribuente in adempimento collaborativo, ove l’Ufficio determini l’indeducibilità di un componente di reddito esistente, a valle del contraddittorio rafforzato, la notifica del mancato accordo al contribuente non determinerà la contestazione del reato di dichiarazione infedele né l’avvio di un procedimento penale dinanzi all’Autorità giudiziaria<sup>221</sup>.

Alla luce del quadro sopra delineato emerge come l’evidente evoluzione del sistema sanzionatorio tributario verso una premialità settoriale e una proporzionalità generalizzata sia, tuttavia, ancora lontana. L’obiettivo finale è di trasformare la sanzione tributaria in un mezzo di rieducazione attraverso la riparazione del danno fiscale e il perseguimento dell’economicità dell’azione amministrativa, riservando invece all’apparato penale, in un’ottica sussidiaria, la funzione di deterrenza nei confronti dei comportamenti fiscalmente più insidiosi, in un ambito in cui il rigore aritmetico delle imposte tende a prevalere sulle dimensioni percettive proprie della sanzione.

#### 5.5.3. PENALTY PROTECTION IN MATERIA DI IBRIDI FISCALI (C.D. *HYBRID MISMATCH*)

Interessante in questa sede è analizzare anche il rapporto tra l’adempimento collaborativo e la *Penalty Protection* prevista in materia di ibridi fiscali<sup>222</sup>.

Il D.lgs. 209/2023, recante il modulo della riforma in materia di fiscalità internazionale, il cui Titolo III reca “*Disposizioni per favorire la compliance in materia di disallineamento da ibridi*” ha introdotto una nuova previsione del D.lgs. 471/1997 recante, appunto, la *Penalty Protection* in materia di ibridi fiscali.

Sulla base di detta previsione, non trovano applicazione le sanzioni amministrative derivanti dalle violazioni tributarie concernenti la mancata o non corretta applicazione delle reazioni *anti-hybrid*, disciplinate dal D.lgs. 142/2018, laddove il contribuente, nel corso di accesso, ispezione o verifica o altra attività istruttoria, consegna all’Amministrazione finanziaria la documentazione, avente data certa, indicata in apposito Decreto Attuativo del Ministero dell’Economia e delle Finanze, ritenuta idonea

---

<sup>221</sup> G. Marino e G. Ferranti opere già cit.

<sup>222</sup> C.d *Hybrid mismatch*: situazioni in cui le differenze nelle qualificazioni fiscali tra due o più giurisdizioni possono essere sfruttate per ottenere vantaggi fiscali indebiti. Questi disallineamenti si verificano spesso a causa di strumenti finanziari ibridi, entità o accordi che sono trattati in modo diverso in termini fiscali da due o più paesi.

a consentire il riscontro dell'applicazione delle norme volte a neutralizzare il disallineamento da ibridi.

Tale Decreto attuativo, oltre a fornire dettagliate regole per la predisposizione della documentazione, individuando gli elementi costitutivi e le condizioni per la produzione degli effetti della *Penalty Protection*, prevede regole derogatorie rispetto a quelle applicabili alla generalità dei contribuenti per i soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo. Solo quest'ultimi possono, infatti, beneficiare della c.d. Soglia di Materialità. Quest'ultima è una soglia quantitativa e qualitativa che dovrà essere definita sulla base di uno specifico accordo con l'Agenzia delle Entrate. Qualora tale soglia non sia concordata, l'art. 13 del Decreto Attuativo prevede che quest'ultima sarà assunta in misura pari ad un quarto della soglia di cui al punto 4.4.<sup>223</sup> del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 101573/2017.

La suddetta soglia, qualitativa e quantitativa, concordata con l'Agenzia delle Entrate, consente di limitare l'ambio dell'analisi delle Transazioni Rilevanti e dei Gruppi Omogenei e la loro rappresentazione all'interno della Documentazione, riducendo così l'onere amministrativo. Pertanto, l'applicazione della soglia di materialità implica che, per i soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo, la *Penalty Protection* trovi operatività in relazione alle Transazioni Rilevanti e ai Gruppi Omogenei suscettibili di generare disallineamenti da ibridi, diretti o importati, sia con riguardo alle operazioni “*sopra soglia*”, purché incluse nella Documentazione idonea, sia con riferimento a quelle “*sotto soglia*”, indipendentemente dalla loro formale inclusione nella medesima Documentazione<sup>224</sup>.

La ragione di tale beneficio è ascrivibile alla maggiore affidabilità di questa categoria di contribuenti. Tuttavia, occorre ricordare che la descritta semplificazione amministrativa è subordinata all'adempimento degli obblighi di collaborazione e trasparenza imposti ai soggetti aderenti al regime, da realizzarsi mediante l'inserimento, nella mappa dei rischi fiscali, dell'evidenza circa l'esistenza di processi aziendali idonei

---

<sup>223</sup> “Nel pieno rispetto delle finalità e dei principi cui è improntato il regime, nell'incontro di apertura o in un altro incontro successivo, il contribuente e l'ufficio concordano le soglie di materialità quantitativa e qualitativa delle fattispecie in ordine alle quali si intendono operanti i doveri di collaborazione e trasparenza. Nell'identificazione delle soglie di materialità si tiene in debita considerazione anche il settore in cui opera il contribuente”.

<sup>224</sup> D.Avolio, M.Piazza e D.Sencar “Approvate le regole per la penalty protection in materia di ibridi fiscali” in il fisco, n.8, 24 febbraio 2025, p. 651.

a identificare, con riferimento ai disallineamenti ibridi, le Transazioni Rilevanti e i Gruppi Omogenei<sup>225</sup>.

L'introduzione di un regime di *Penalty Protection* in materia di ibridi fiscali per i contribuenti “meritevoli” che si attivano nel documentare i potenziali disallineamenti tra qualificazioni fiscali differenti della medesima fattispecie da parte di giurisdizioni differenti rappresenta un passo in avanti significativo nella gestione del rischio fiscale per le multinazionali di medie e grandi dimensioni. Ciò anche in considerazione della complessità della materia che richiede valutazioni approfondite e un'attenta gestione delle asimmetrie informative tra i membri del medesimo gruppo. Alla luce di quanto sopra analizzato appare possibile concludere che il coordinamento tra il regime di adempimento collaborativo e la *Penalty Protection* in materia di disallineamenti da ibridi fiscali costituisce un ulteriore passo in avanti nella riforma del sistema sanzionatorio tributario in termini di proporzionalità e premialità<sup>226</sup>.

## 6. CONCLUSIONI

Il rafforzamento del regime di adempimento collaborativo previsto dalla Legge Delega e attuato dal D.lgs. 221/2023 rappresenta il continuo del lungo percorso, iniziato con la riforma fiscale del 2014, volto ad un permanente cambio di paradigma nei rapporti tra il Fisco e i contribuenti. Si è trattato di un passo in avanti rispetto alle originarie previsioni del D.lgs. 128/2015, reso ancora più evidente dalle previsioni del Decreto Correttivo, D.lgs. 108/2024. Tuttavia, nonostante gli evidenti passi in avanti, permangono dei profili che generano perplessità, pertanto, è auspicabile che ulteriori passi siano compiuti al fine di premiare ulteriormente i contribuenti aderenti al regime che abbiano tenuto comportamenti non caratterizzati dal dolo specifico di evasione.

Avendo, dunque, ormai analizzato nel dettaglio le implicazioni pratiche dell'istituto, è possibile effettuare alcune considerazioni sui possibili risvolti dello stesso nell'ordinamento italiano in un'ottica di deflazionamento del contenzioso e contrasto

---

<sup>225</sup> S.Grilli e M. Busia “Documentazione *Penalty Protection* sugli Hybrid Mismatch e interazione con la Cooperative Compliance” in Corriere Tributario, n. 4, 1 aprile 2025, p. 357.

<sup>226</sup> G. Tombesi e F. Paccagnella “Disallineamenti da ibridi e penalty protection” in Fiscalità & Commercio Internazionale, n.3, 1 marzo 2025, p. 5.

all'evasione fiscale. Tali considerazioni saranno oggetto di trattazione nel capitolo seguente.

## **CAPITOLO 3: I RISVOLTI PROSPETTICI DELL'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO**

Nel capitolo precedente è stata analizzata nel dettaglio la disciplina dell'adempimento collaborativo, con particolare riguardo alle modifiche introdotte dalla Riforma Fiscale del 2023 nonché alla *ratio* sottostante quest'ultime. E' stato così possibile constatare l'importanza dello strumento alla luce del cambio di paradigma, più volte menzionato, nei rapporti tra Fisco e contribuente. Nel presente capitolo, invece, l'adempimento collaborativo sarà analizzato da un'altra prospettiva, ossia quale utile strumento ai fini del deflazionamento del contenzioso e quale strumento di prevenzione dei reati tributari, caratterizzati dal dolo di evasione. Al termine della suddetta analisi, saranno affrontati anche i profili criticità dell'istituto, dei quali in parte si è già accennato nel precedente capitolo, ma che in queste sede saranno approfonditi.

Procedendo con ordine, occorre innanzitutto inquadrare l'adempimento collaborativo in un'ottica di deflazionamento del contenzioso alla luce delle criticità del contenzioso tributario. Ciò è, appunto, il tema che sarà trattato nel paragrafo successivo.

### **1. LIMITI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO E ADEMPIMENTO COLLABORATIVO QUALE STRUMENTO DI POSSIBILE RIDUZIONE DEL CONTENZIOSO**

All'inizio della presente trattazione è stata constatata la recente evoluzione normativa del procedimento di attuazione del tributo, il quale passa da un modello basato su controlli *ex post* dell'Amministrazione finanziaria ad uno basato sulla collaborazione e la cooperazione tra le parti. Alla luce di tale evoluzione, il legislatore ha, nel tempo, introdotto varie discipline riconducibili a tale nuova concezione del rapporto tra Fisco e contribuente, che non si basa su un'interlocuzione autoritativa e conflittuale, ma su valori, quali la lealtà e buona fede. Tuttavia, per poter comprendere appieno la *ratio* di questo cambio di paradigma, risulta opportuno soffermarsi sulle criticità endemiche del processo

tributario, che rappresenta la naturale sede di emersione del conflitto tra Amministrazione e contribuente.

Il processo tributario è un procedimento giurisdizionale “di reazione” il quale deve essere attivato dal soggetto destinatario di un atto o un comportamento dell’Amministrazione Finanziaria, presupponendo, dunque, l’impugnazione da parte del contribuente di un atto autoritativo dell’Amministrazione. In merito alla natura e alla struttura dello stesso, la dottrina ha prospettato due diverse teorie: i) la teoria dichiarativa, secondo la quale gli atti impositivi oggetto di impugnazione avrebbero un’efficacia meramente dichiarativa del rapporto d’imposta, rendendo liquide ed esigibili obbligazioni già sorte a seguito del verificarsi del presupposto d’imposta descritto dalla norma. Alla luce della descritta teoria il processo tributario avrebbe la natura di un processo di impugnazione-merito, in quanto volto all’accertamento del rapporto d’imposta previsto dalla legge; ii) la teoria costitutiva, secondo la quale gli avvisi di accertamento avrebbero un’efficacia costitutiva dell’obbligazione tributaria. In virtù di detta teoria il processo tributario avrebbe, invece, la natura di impugnazione-annullamento.

Sul punto non vi è un orientamento univoco della giurisprudenza di legittimità, anche se l’impostazione da ultimo descritta sembrerebbe quella sistematicamente più corretta e troverebbe conferma nel comma 5-bis dell’art. 7, D.lgs. 546/1992<sup>227</sup><sup>228</sup>.

In ogni caso, indipendentemente dalla teoria adottata è evidente che il processo tributario non possa sottrarsi al rispetto dei principi comuni ad altri ambiti processuali e, in particolare, al principio del giusto processo, di cui all’art. 111 della Costituzione, e ad alcune delle sue scansioni applicative: il contraddittorio tra le parti, la condizione di parità delle armi, la terzietà ed imparzialità del giudice nonché la ragionevole durata del processo<sup>229</sup>.

Tra i suesposti principi regolatori spicca quello di ragionevole durata del processo. Si tratta di un principio di fondamentale rilevanza nell’ordinamento giurisdizionale italiano, come testimoniamo da quanto disposto dalla legge Pinto<sup>230</sup>, la quale all’art. 2,

---

<sup>227</sup> Articolo introdotto dalla riforma del processo tributario operata con la l. 130/2022, il quale stabilisce che le Corti di Giustizia Tributarie annullano l’atto impositivo se la pretesa non è provata dall’Amministrazione nei modi e nei termini ivi indicati.

<sup>228</sup> A. Contrino, E. Della Valle, A. Marcheselli, E. Marello, G. Marini e F. Paparella “*La Giustizia Tributaria*”, Milano, 2024.

<sup>229</sup> A. Gorgoni e S. Gorgoni “*Giusto processo e processo tributario: i principi ricavabili dall’art. 111 Cost. e dall’art. 6 della CEDU*” in “*Processo Tributario. Diritto e Pratica Professionale*”, Milano, 2021.

<sup>230</sup> L.89/2001.

comma 1, prevede che chiunque abbia subito un danno (patrimoniale o non patrimoniale) per effetto della durata irragionevole di un processo ha diritto ad una “*equa riparazione*” a carico dello Stato responsabile delle lungaggini processuali<sup>231</sup>.

Nell’ambito della materia tributaria il principio assume ancora più rilevanza. Del resto, le esigenze di celerità e di economia processuale sono particolarmente avvertite in un processo che attiene alla fondamentale ed imprescindibile esigenza dello Stato di reperire i mezzi per l’esercizio delle sue funzioni<sup>232</sup>.

L’importanza di tale celerità sembrerebbe essere testimoniata anche dalla disciplina della riscossione frazionata del tributo in pendenza di giudizio, in virtù della quale l’ammontare da versare della maggiore imposta contestata varia in base allo stato di avanzamento del processo<sup>233</sup>. Quest’ultima disciplina ha l’obiettivo di bilanciare due opposte esigenze, da un lato l’interesse del contribuente a non vedersi esposto all’integrale pagamento di un tributo la cui debenza non è ancora stata sancita con una statuizione avente carattere di giudicato e, dall’altro le esigenze dell’Erario volte alla più celere riscossione del tributo da destinare al finanziamento della spesa pubblica<sup>234</sup>.

In ogni caso, nonostante l’importanza del tema nell’ambito del processo tributario, il principio di ragionevole durata è stato spesso disatteso.

Si pensi che già nei primi anni 2000 i dati circa la durata dei processi erano piuttosto scoraggianti. Infatti, alla fine del 2003 il numero di ricorsi pendenti dinanzi la Sezione Tributaria della Cassazione era pari a 30.7000, mentre il numero di ricorsi decisi, sempre nello stesso anno, era pari a 4097. In virtù di tali dati, risultava possibile concludere che i ricorsi pendenti sarebbero stati decisi in un tempo di 7 anni e mezzo. Per quanto riguarda le allora Commissioni Tributarie Centrali<sup>235</sup>, Regionali e Provinciali i dati non risultavano diversi, anzi forse maggiormente scoraggianti. Del resto, dinanzi alla Commissione Centrale pendevano 382.2337 ricorsi a fronte dei 14.508 decisi,

---

<sup>231</sup> P.Muccari “*Sulla irragionevole durata del processo tributario*” in Corriere Tributario, n. 26, 8 luglio 2002, p. 2327.

<sup>232</sup> Redazione IPOS “*Processo tributario: il modello di trattazione flessibile assicura un confronto tra le parti effettivo e paritario*”, 2022.

<sup>233</sup> Dopo la notifica dell’avviso di accertamento, il contribuente sarà tenuto a versare un terzo della maggiore imposta contestata; dopo la decisione della Corte di Giustizia di primo grado, nel caso di sentenza sfavorevole o parzialmente sfavorevole al contribuente, quest’ultimo sarà tenuto a versare i due terzi della maggiore imposta; infine, nel caso di decisione sfavorevole della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, il contribuente dovrà versare il residuo ammontare dell’imposta, indicato nella sentenza.

<sup>234</sup> A. Contrino, E. Della Valle, A. Marcheselli, E. Marello, G. Marini e F. Paparella opera già cit.

<sup>235</sup> Formalmente soppressa, ad opera del D.lgs 546/1992, dal 1996 ma che ha continuato ad operare per smaltire i ricorsi ancora pendenti.

occorrendo all’incirca 26 anni e quattro mesi, dal 10 gennaio 2004 per essere decisi. Infine, per le Commissioni Regionali i dati evidenziavano 144.460 ricorsi pendenti e 36.761 decisi, mentre per quelle Provinciali un numero pari a 641.727 pendenti e 303.655 decisi, con tempistiche di decisione non molto distanti da quelle già prospettate<sup>236</sup>.

Proprio alla luce di tale lentezza, il legislatore, già a partire dagli anni 90, è intervenuto introducendo istituti che si caratterizzano per la loro funzione deflattiva del contenzioso, in quanto volti alla semplificazione procedimentale e alla riduzione del numero delle controversie mediante il raggiungimento di un accordo tra le parti in sede amministrativa o giurisdizionale. Tra questi ricordiamo il reclamo, la mediazione, la conciliazione, il ravvedimento operoso, l'accertamento con adesione, la definizione agevolata delle liti pendenti e l'acquiescenza.

A tali strumenti si affiancano altri istituti che, invece, collocano il momento cooperativo in una fase precedente all’adempimento dell’obbligo tributario od allo stesso sorgere del presupposto impositivo, ponendosi l’obiettivo di garantire la certezza nei rapporti giuridici e, in questo modo, evitare all’origine forme di evasione ed elusione, nonché incentivare le scelte di investimento dei singoli. E’ proprio in questo ambito che è possibile ricomprendere l’interpello, l’autotutela e, soprattutto, l’adempimento collaborativo. Quest’ultimo collocandosi in un’ottica di *compliance* collaborativa.

Nonostante queste innovazioni, permangono forti criticità nella gestione del contenzioso, come evidenziato dalla Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull’attività delle commissioni tributarie, redatta dal Sistema Statistico Nazionale “SISTAN” e riferibile all’anno 2020. Da un’analisi generale emergono numeri ridotti ma non radicalmente differenti. Infatti, risulta che i ricorsi pervenuti nel 2020 presso le Commissioni Tributarie Provinciali sono pari a 108.634 e i ricorsi definiti sono pari a 101.552. I ricorsi ancora pendenti al 31 dicembre 2020, invece, sono pari a 204.962. Mentre, per quanto riguarda le Commissioni Tributarie Regionali, gli appelli pervenuti presso sono pari a 42.683, quelli definiti sono pari a 40.199 e quelli ancora pendenti sono pari a 140.333. Alla luce di tali dati il tempo medio del processo tributario è pari a 1.055 giorni preso le Commissioni Regionali e pari a 631 giorni presso le Commissioni Provinciali.

---

<sup>236</sup> Vedi D. Caputo “*Statistiche sulla giustizia tributaria*” in “*La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione centrale. Studio per il centoquarantennio*” a cura di G. Paleologo, Milano, 2005.

Tale lentezza del processo tributario nei primi due gradi di giudizio, al di là delle criticità del sistema processuale, può essere ricondotta anche al fenomeno dell’abuso del processo, ossia quel fenomeno per cui gli strumenti processuali sono utilizzati per perseguire un fine diverso rispetto a quello per cui sono stati predisposti dall’ordinamento. Il fenomeno si manifesta tramite condotte abusive poste in essere al fine di perseguire un vantaggio ulteriore non altrimenti conseguibile oppure tramite la violazione del principio di correttezza e buona fede, là dove la sostituzione dell’obiettivo miri ad aggravare la penosità del processo.

Si potrebbe, dunque, parlare di abuso del processo e, in particolare, del diritto di azione<sup>237</sup>, nel caso di assenza di “*sostanza defensionale del ricorso*”, ossia di ricorso privo di autentici motivi, in quanto trattasi di profili non pertinenti al rapporto sostanziale dedotto in giudizio o alla legittimità dell’atto o caratterizzati da manifesta pretestuosità. Del resto, se l’atto non risponde ad una normale logica difensiva, si presume una finalità essenzialmente opportunistica dello stesso, molto spesso occasionata dalla sopravvenienza di una normativa di condono. Un ulteriore elemento che merita considerazione al fine di determinare la pretestuosità degli atti difensivi è il fattore tempo e, quindi, la tardività del ricorso. Sul punto, la giurisprudenza<sup>238</sup> ha, per esempio, riconosciuto il carattere abusivo del ricorso proposto tardivamente dalla notifica dell’atto e senza alcuna “*dichiarata giustificazione*” ulteriore rispetto ad una finalità puramente dilatoria per poter accedere al beneficio fiscale.

Per poter escludere la sussistenza di un abuso, è necessario che i motivi di ricorso stiano “*in piedi*” a prescindere dall’opportunità della definizione agevolata della controversia, anche quando lo stesso sia presentato dopo diverso tempo dal momento della notifica dell’atto impositivo<sup>239</sup>.

Infine, anche lo stato del grado di legittimità risultare alquanto preoccupante, infatti, al di là dei tempi lunghi delle sue pronunce, dinanzi allo stesso pende il maggior numero di ricorsi proposti, pari al 38% del totale.

Tale situazione è riconducibile ad alcune criticità strutturali che si collocano a monte del processo tributario, ossia l’insufficiente pariteticità delle parti in sede di

---

<sup>237</sup> Art. 24, primo comma, della Costituzione “*Tutti possono agire in giudizio a tutela dei propri diritti ed interessi legittimi*”.

<sup>238</sup> Cass. n. 22502/2013.

<sup>239</sup> G.Mercuri “*Riflessioni sull’abuso del diritto tributario: contro l’abuso di tale argomento*” in Rivista di Diritto Tributario, 04/2024.

contraddittorio, le incertezze sui termini e le modalità di costituzione in giudizio, ma soprattutto la mancanza di un giudice tributario professionalmente qualificato che operi a tempo pieno e risponda ai requisiti di indipendenza, terzietà ed imparzialità<sup>240</sup>.

Al fine di fronte ai suddetti aspetti problematici, il legislatore è intervenuto con la L.130/2022 e con la Legge Delega di riforma fiscale del 2023. La legge del 2022 è intervenuta sulla struttura del processo tributario, individuando per esempio, per la prima volta, i componenti delle Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado quali giudici professionali e a tempo pieno, equiparati dal punto di vista retributivo ai magistrati ordinari e nominati mediante concorso per esami. Mentre, la legge del 2023 è intervenuta al fine di dare un’ulteriore spinta nell’ottica di deflazionamento del contenzioso.

In particolare, quest’ultima si è orientata nel senso del rafforzamento degli istituti di deflazionamento sopra menzionati cercando di accrescere la dimensione collaborativa e di *compliance* del sistema<sup>241</sup>.

In tale contesto l’adempimento collaborativo si colloca in piena continuità con il processo evolutivo volto a superare l’impostazione autoritativa del rapporto Fisco-contribuente. Esso rappresenta, infatti, il punto più avanzato di tale percorso, ponendo le basi per un sistema fondato sulla trasparenza, sulla cooperazione preventiva e sulla gestione condivisa del rischio fiscale.

Proprio in ragione della sua natura, l’adempimento collaborativo persegue anche una funzione deflattiva del contenzioso, in quanto, consente un confronto anticipato e strutturato tra l’Amministrazione finanziaria e contribuenti, permettendo una valutazione condivisa di fattispecie tributarie che generano incertezza ed evitando la commissione di illeciti, riducendo così la possibilità di contenzioso, gli oneri e le sanzioni a questo connessi.

Tale meccanismo comporta dei vantaggi sia per il contribuente che per l’Amministrazione finanziaria. Quest’ultima, infatti, godrà di una più agevole riscossione del gettito erariale, che sarà quindi caratterizzato da maggiore certezza. Mentre, il contribuente vedrà ridotto il rischio di essere esposto ad accertamenti e a danni reputazionali derivanti da contestazioni di maggior imposte dovute.

---

<sup>240</sup> F. Gallo “*La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione e la crisi della giustizia tributaria*” in Rassegna Tributaria, n. 1, 1 gennaio 2020, p. 9.

<sup>241</sup> A. Carinci e T. Tassani “*Manuale di diritto tributario*” Milano, 2024.

Tuttavia, affinché sia possibile valutare in modo compiuto l'effettiva incidenza dell'istituto sul piano pratico, sarà necessario attendere che trovino piena attuazione e applicazione le recenti misure di rafforzamento introdotte dal legislatore. Solo con il consolidarsi delle prassi applicative e l'ampliamento della platea dei soggetti ammessi si potrà verificare se l'adempimento collaborativo riuscirà realmente a svolgere il ruolo che il legislatore gli ha attribuito: quello di strumento privilegiato per un fisco moderno, efficiente e meno conflittuale.

## **2. IL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO**

Nel precedente paragrafo l'adempimento collaborativo è stato analizzato quale strumento di deflazionamento del contenzioso alla luce delle criticità del processo tributario. A questo punto, occorre parlarne anche in un'altra veste, ossia quale strumento di contrasto all'evasione, sulla base di un approccio di prevenzione dei comportamenti fraudolenti. Per comprendere come l'adempimento collaborativo possa avere dei risvolti pratici in tal senso, occorre, preliminarmente, compiere alcuni passi indietro ed analizzare determinati concetti generali. Nei paragrafi a seguire, pertanto, sarà chiarito il concetto di evasione fiscale nonché come il fenomeno si differenzia dall'elusione fiscale e sarà analizzato il sistema penale tributario, a partire dalle sue origini storiche fino ad arrivare ad un'analisi dei recenti sviluppi del sistema alla luce della recente Riforma Fiscale del 2023. Solo una volta inquadrata tali tematiche sarà possibile, in un successivo momento, analizzare come, nel concreto, l'adempimento collaborativo possa avere effetti significativi sul piano della prevenzione dell'evasione fiscale e, quindi, dei reati tributari tramite un'efficace gestione del rischio fiscale e una maggiore certezza fiscale.

### **2.1. EVASIONE FISCALE, ELUSIONE E ABUSO DEL DIRITTO**

L'evasione fiscale può essere definita quale condotta volontaria, totale o parziale, di occultamento ovvero artificiosa alterazione del presupposto impositivo o della base imponibile, attuata dal contribuente in violazione internazionale e diretta di una o più norme dell'ordinamento tributario nazionale<sup>242</sup>.

---

<sup>242</sup> Enciclopedia Treccani e C.Mellilo opera già cit.

Essa si distingue concettualmente dalla c.d. “*evasione da riscossione*” che, invece, si sostanzia nella mancata ottemperanza agli obblighi di versamento relativi a imposte già accertate ovvero nell’attuazione di condotte fraudolente volte allo spossessamento di beni al fine di impedire la riscossione coattiva.

La titolarità dell’azione di contrasto all’evasione spetta in via esclusiva all’Amministrazione finanza, che, pertanto, può esercitarla tramite poteri di verifica, accertamento, riscossione coattiva nonché poteri sanzionatori<sup>243</sup>.

Il fenomeno evasivo si caratterizza per un forte disvalore sociale, morale e giuridico, in quanto contrastante con la funzione solidaristica dell’imposta. Del resto, come visto, quest’ultima è un’obbligazione di equo riparto degli oneri economici pubblici in base alla capacità contributiva. Pertanto, chi dispone di una ricchezza spendibile, deve concorrere a finanziare le spese pubbliche anche in luogo di chi, invece, è privo di tale capacità<sup>244</sup>. Se i contribuenti vengono meno ai propri obblighi di contribuzione, allora il sistema crolla. Lo Stato, infatti, perde una parte delle proprie entrate, determinandosi così un danno all’intera società.

La perdita di gettito comporta un aumento del debito pubblico e, conseguentemente, lo Stato è costretto a ridurre la spesa pubblica e, quindi, ad abbassare la qualità dei servizi offerti e/o aumentare la tassazione inasprendo, così, il livello di pressione fiscale e generando iniquità sociale. Tale aggravio ricade, infatti, su quei soggetti che, adempiendo ai propri oneri fiscali, si trovano a sostenere un carico fiscale maggiore per compensare le mancate entrate.

Inoltre, l’evasione alimenta fenomeni di concorrenza sleale, generando effetti distorsivi del mercato, in quanto l’impresa sottrattasi al pagamento del *quantum debeatur* potrà agire a costi più bassi rispetto all’impresa che supporta il carico fiscale<sup>245</sup>.

Risulta, pertanto, evidente che il fenomeno dell’evasione fiscale rappresenta un fattore di aumento della disuguaglianza sociale, in contrasto con l’art. 3 Cost., e viola il dovere inderogabile di solidarietà ai sensi dell’art. 2 Cost<sup>246</sup>.

---

<sup>243</sup> T.Tassani e A.Carini opera già cit.

<sup>244</sup> G.Falsitta opera già cit.

<sup>245</sup> A.Braiotta, S. Pisani, E. Pisano “*Evasione fiscale e distribuzione primaria del reddito*” in Rivista di Diritto Finanzio e Scienze delle Finanze, 2013, I, 139 ss.

<sup>246</sup> Corte Cost., 18 febbraio 1992, n.51.

Al fine di adottare strumenti efficaci volti al contrasto del descritto fenomeno, è necessario distinguerlo dall’elusione fiscale (o abuso del diritto), fenomeno attorno al quale vi sono state non poche incertezze.

Con il termine elusione si fa riferimento a quel comportamento posto in essere dal soggetto passivo, che non determina alcuna diretta violazione di una norma tributaria, ma che gli permette di ottenere un vantaggio indebito alla luce delle finalità e dei principi del sistema, evitando di incorrere nell’applicazione della disposizione a lui più onerosa<sup>247</sup>. Il contribuente, dunque, aggira un determinato presupposto d’imposta, facendo invece nascere, tramite una diversa configurazione giuridica della fattispecie, un diverso presupposto con lo scopo di attenuare o eliminare l’onere fiscale connesso al presupposto eluso.

La difficoltà di individuare con precisione i confini dell’elusione rispetto alla pianificazione fiscale legittima ha generato rilevanti incertezze interpretative<sup>248</sup>.

Tale problematicità è stata affrontata in diversi modi nel corso del tempo. Nel periodo degli anni 70-80, ai fini del contrasto all’elusione fiscale, la dottrina fece ricorso alla figura della frode alla legge, art. 1334 c.c.<sup>249</sup>. Si trattava, tuttavia, di un approccio che generava dei profili critici in quanto, da un lato, era difficile qualificare le norme tributarie come imperative e, dall’altro, l’applicazione dell’articolo comportava la nullità del negozio delle parti, quest’ultima, però, rappresentava una conseguenza sproporzionata rispetto alla finalità di contrasto dell’elusione.

Per ovviare alle suddette criticità, l’art. 10 della L.408/1990 introdusse una clausola “*quasi-generale*” che stabiliva l’inopponibilità al Fisco di determinate operazioni specificatamente elencate, poste in essere in assenza di valide ragioni economiche e con finalità esclusiva di risparmio d’imposta. Tale norma presentava dei limiti non di poco conto, in quanto si richiedeva la ricorrenza delle specifiche operazioni elencate, rimanendo le altre nell’alveo dell’elusione fiscale legittima, e l’utilizzo dell’avverbio fraudolentemente generava incertezza poiché non era chiaro se dovesse essere inteso nella sua accezione civilistica o penalistica. Ciò ha, pertanto,

---

<sup>247</sup> M.Procopio “*L’abuso dei diritto (o elusione di imposta): una riforma da ripensare*” in Diritto e Pratica Tributaria, n. 4/2019, p. 1146.

<sup>248</sup> A.Carini e T.Tassani opera già cit.

<sup>249</sup> “*Si reputa illecita la causa quanto il contratto costituisce il mezzo per eludere l’applicazione di una norma imperativa*”.

comportato l’evoluzione di forme di elusione sempre più articolate dinanzi alle quali il legislatore non interveniva prontamente.

In virtù di tali problematicità venne introdotto l’art. 37-*bis* del dpr 600/1973, una clausola antielusiva con cui venne eliminato l’avverbio fraudolentemente ma che, ancora una volta, trovava applicazione soltanto per un elenco tassativo di fattispecie, seppur più sviluppato rispetto al precedente. Si trattava di una scelta che si poneva in aperto contrasto con i principi costituzionali di universalità e parità del concorso alle spese pubbliche, di cui agli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione.

Una svolta si ebbe quando la Cassazione, sulla scorta di quanto stabilito dalla sentenza “*Halifax*”<sup>250</sup> pronunciata dalla Corte di Giustizia dell’Unione Europea, sancì l’esistenza di un principio generale di abuso del diritto<sup>251</sup>. Un principio che trova il proprio fondamento nell’art. 53 della Costituzione e, quindi, nel dovere di tutti i cittadini di concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Al fine di prevenire un uso indiscriminato del nuovo principio, la Corte precisò i confini dell’abuso del diritto e gli oneri probatori del Fisco e del contribuente, per cui il Fisco deve verificare l’esistenza di un vantaggio fiscale che costituisca lo scopo predominante dell’operazione, deve provare il disegno elusivo e la modalità di alterazione degli schemi negoziali classici, mentre il contribuente deve allegare l’esistenza di valide ragioni economiche extrafiscali che giustifichino operazioni così strutturate.

Non risultava così esservi alcuna differenza tra il concetto di elusione e quello di “*abuso del diritto*”.

Sul punto, si è reso necessario un intervento legislativo in materia per cui il D.lgs. 128/2015, in attuazione dell’art. 5 della legge delega 23/2014<sup>252</sup>, ha introdotto l’art. 10-*bis* nello Statuto dei diritti del contribuente, rubricato “*Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale*”. Si tratta di una disposizione generale antielusiva, che ha unificato i

---

<sup>250</sup> Causa C-255/02 del 21 febbraio 2006. Con tale sentenza la Corte di Giustizia, limitatamente all’IVA e ai tributi armonizzati, ha elaborato una nozione di abuso autonoma dalle ipotesi di frode, richiedendo che le operazioni, pur realmente volute ed immuni da rilievi di validità, debbano avere essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

<sup>251</sup> Sentenze n. 30055, n. 30056, n. 30057 del 2008.

<sup>252</sup> “Il Governo è delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all’articolo 1, la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell’abuso del diritto, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi, coordinandoli con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 201”.

concetti di abuso del diritto e di elusione, in quanto aventi elementi strutturali coincidenti, ossia l'anomalia strutturale della condotta e la riprovevolezza del risultato, abrogando, contestualmente, le previgenti disposizioni antielusive specifiche (valide solo per determinati tributi e fattispecie).

Alla luce del suddetto intervento legislativo, il divieto di abuso del diritto è stato, quindi, codificato nel seguente modo: “*configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*”.

Successivamente il legislatore ne ha precisato ulteriormente il contenuto, per cui s'intendono come operazioni prive di sostanza economica quelle “*idonee a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali, ossia operazioni artificiose costruite in modo da aggirare determinate disposizioni, pur nel rispetto formale delle norme fiscali*”.

Il comma 2 dell'articolo precisa che per vantaggi fiscali indebiti si intendono “*i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario*”. La finalità essenziale è di eludere l'imposizione ponendosi in contrasto con la *ratio* delle disposizioni o dei principi dell'ordinamento tributario.

Il comma 3 del medesimo articolo sancisce, invece, la libertà di iniziativa economica e di autonomia negoziale, per cui si esclude la natura abusiva delle operazioni caratterizzate dalla presenza “*di valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*”<sup>253</sup>.

Così descritti i concetti di evasione ed elusione (o abuso del diritto), risulta evidente come l'abuso del diritto assuma un carattere residuale,<sup>254</sup> in quanto è lo stesso comma 12 dell'art. 10-bis a stabilire che l'abuso può essere configurato solo se “*i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie*”, quindi solo quando non è possibile ricondurre il comportamento contestato alla violazione del preceitto fiscale contenuto in una specifica disposizione<sup>255</sup>.

Il comma 13 del medesimo articolo, in attuazione dell'art. 8 della legge delega del 2014 stabilisce, infine, che “*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi*

---

<sup>253</sup> G.Melis “*Manuale di diritto tributario*”, Torino, 2022.

<sup>254</sup> Cfr. Relazione illustrativa al D.lgs. 158/2015.

<sup>255</sup> L. Salvini e F.Cagnola opera già cit.

*delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*”. Tale disposizione risulta conforme al principio di proporzionalità valorizzato dalla riforma del 2014. Infatti, il legislatore, con il suo intervento, ha inteso riservare la sanzione penale ai soli comportamenti connotati da simulazione, falsità e artificiosità fraudolenta, escludendo, invece, le operazioni abusive che si limitano ad aggirare le norme senza violarle. Per le stesse troveranno applicazione soltanto le sanzioni amministrative. Prevedendo l'applicabilità delle sanzioni amministrative il legislatore è andato contro l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenza “*Haliflax*”), secondo cui “*un comportamento abusivo non deve condurre ad una punizione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco, bensì semplicemente ad un obbligo di rimborso di tutte le indebite detrazioni fiscali*” e ha, invece, abbracciato l'idea che “*evasione e abuso del diritto sono due profili del medesimo fenomeno: l'abuso descrive la condotta, mentre l'evasione il risultato*”<sup>256</sup>.

Attorno al suddetto comma si è generato un dibattito che ha visto contrapporsi due tesi, la tesi garantista e la tesi rigorista. Secondo la prima, la disposizione comporterebbe la completa irrilevanza delle condotte elusive indipendentemente dalla loro riconducibilità al principio generale dell'antiabuso o a specifiche disposizioni antielusive presenti nell'ordinamento. Mentre, la seconda ritiene che la causa di esclusione operi soltanto per le condotte non tipizzate e, pertanto, rimarrebbe impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali nelle operazioni contrastanti con disposizioni tributarie specifiche che perseguono finalità antielusive. Seppur la giurisprudenza di legittimità si sia pronunciata a favore della teoria rigorista<sup>257</sup>, sembrerebbe che la stessa formulazione della previsione contenuta nel comma 13, la formulazione *post* riforma del reato di dichiarazione infedele<sup>258</sup> nonché la collocazione dell'articolo nello Statuto dei diritti del contribuente fungano da ostacolo all'accoglimento della stessa. In ogni caso, non vi

---

<sup>256</sup> A. Giovannini “*L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*” in Rivista di Diritto Tributario., n. 3, 2014, p. 242.

<sup>257</sup> Cassazione n. 40272/2015.

<sup>258</sup> Prima della riforma l'art. 4 del D.lgs. 74/2000 attribuiva rilevanza alla fittizietà degli elementi dedotti, concetto ampio e tale da ricoprendere non soltanto l'inesistenza del componente in natura ma anche la sua indeducibilità per difetto di uno dei requisiti previsti dalla legge. Mentre dopo la riforma a rilevare non era più il carattere fittizio dei componenti di reddito ma la loro inesistenza. Dunque, ciò privava di rilevanza penale l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi reali, non deducibili o non inerenti, la presenza di elementi attivi e passivi non correttamente classificati, ossia tutte quelle condotte che concretizzano la c.d. evasione interpretativa.

ancora orientamento univoco sul tema in quanto la giurisprudenza è in costante evoluzione<sup>259</sup>.

Così inquadrati i concetti di evasione ed elusione fiscale, è possibile concludere che l'elemento di discriminazione tra i due fenomeni risiede nell'elemento soggettivo, ossia il dolo specifico di evasione. Quest'ultimo viene definito dall'art. 1, lett. d) del D.lgs. 74/2000 quale *“fine di evadere le imposte e fine di consentire a terzi l'evasione, i quali si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi”*. La lettera dell'articolo equipara le nozioni di indebito rimborso e di credito d'imposta inesistente a quella di evasione propriamente intesa, per sé ovvero per terzi soggetti.

L'evasione, dunque, si caratterizza per l'intento fraudolento del contribuente, il quale arreca un danno all'Amministrazione finanziaria. Tale danno è considerato, tradizionalmente<sup>260</sup>, risarcibile in virtù dello sviamento e del turbamento dell'attività di accertamento tributario. Tuttavia, la Cassazione si è recentemente espressa<sup>261</sup> ritenendo che la possibilità di risarcimento sia limitata soltanto a quei casi in cui l'attività dei contribuenti determini un danno concreto e specifico, ossia c.d. *“funzionale”*, che sia ulteriore rispetto a quello costituito dal costo della normale attività istituzionale, in quanto le attività poste in essere per il recupero del dovuto si collocano al di fuori di tale area<sup>262</sup>.

Nonostante le descritte differenze tra i fenomeni di evasione ed elusione, entrambi minano i principi di uguaglianza e solidarietà, danneggiando le finanze pubbliche e compromettendo la concorrenza leale. E' pertanto essenziale che il legislatore e l'Amministrazione finanziaria continuino a rafforzare gli strumenti di prevenzione e contrasto, promuovendo al contempo una cultura di legalità e responsabilità fiscale. Fin qui sono stati trattati i concetti di evasione ed elusione fiscale, adesso, come preannunciato, occorre ripercorrere le varie tappe dell'evoluzione del sistema penale tributario. Tale *excursus* appare fondamentale per poter comprendere come, alla luce dei

---

<sup>259</sup> D. Conte *“Il discrimen tra abuso del diritto ed evasione fiscale: spunti per inquadramento critico”* in Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, 2022.

<sup>260</sup> Cfr. Cassazione n. 35729/2013 e n. 35868/2002.

<sup>261</sup> Cassazione n. 52752/2024.

<sup>262</sup> A. Salvati *“Recentissime dalla Cassazione Tributaria – Cassazione., 30 settembre 2014, n. 36456 – nuove riflessioni sul danno che l'evasione cagionerebbe all'amministrazione finanziaria”* in Rivista di Diritto Tributario, 26 novembre 2024.

recenti orientamenti in tema di contrasto all'evasione, l'adempimento collaborativo si collochi all'interno delle recenti dinamiche sviluppatesi sul piano del contrasto dei fenomeni evasivi ed elusivi.

## **2.2. LE ORIGINI DEL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO FINO AL D.LGS. N. 74/2000**

L'attuale configurazione del sistema penale tributario è il frutto di un lungo e articolato percorso evolutivo, segnato dall'oscillante sensibilità del legislatore rispetto al fenomeno dell'evasione fiscale, nonché del mutevole ruolo del diritto penale, il quale è, talvolta, stato strumentalizzato e “*amministrativizzato*” sino a fuoriuscire dagli schemi propri, mentre in altri fasi è riuscito ad acquisire una propria autonomia, svincolandosi dal momento riscossivo ed eventualmente prodromico al fenomeno evasivo.

Il primo intervento normativo di rilievo, caratterizzato dal ricorso alla sanzione penale ai fini della tutela degli interessi erariali, può essere collocato all'indomani dell'Unità d'Italia e ricondotto alla L. 1444/1873. Tale legge delineava un sistema punitivo disorganico e non particolarmente robusto, imperniato esclusivamente su sanzioni pecuniarie a carattere punitivo e risarcitorio ed applicabile solo ad alcune tipologie di illecito. Pertanto, a seguito della Prima guerra mondiale e in virtù degli effetti che quest'ultima ebbe sul debito pubblico italiano il legislatore emanò la L. 2834/ 1928 con la quale l'apparato sanzionatorio previgente venne rafforzato. Accanto alle sanzioni di carattere pecuniario venne prevista, per la prima volta, una pena detentiva (che andava da un periodo di 10 giorni ad un massimo di tre mesi) finalizzata alla tutela del momento della riscossione e alla repressione dell'ipotesi di sottrazione fraudolenta al pagamento della somma già accertata e dovuta a titolo d'imposta. Nonostante ciò, la legge risultava comunque ancorata ad un apparato sanzionatorio scarsamente incisivo sia per il suo circoscritto ambito di operatività (sempre alle imposte dirette), sia per l'eccezionalità dell'applicazione della pena detentiva, limitata soltanto all'ipotesi su descritta.

La nascita di un vero e proprio diritto penale tributario è riconducibile alla L. 4/1929 la quale introdusse una parte generale, corredata da principi di diritto sostanziale e processuale derogatori rispetto alla disciplina comune del diritto penale che, dunque,

diedero vita al c.d. “*particularismo tributario*”<sup>263</sup>. Tra i principi previsti dalla suddetta legge si ricorda il principio di fissità secondo cui le disposizioni della legge “*non possono essere abrogate e modificate dalle leggi posteriori concernenti singoli tributi se non per dichiarazione espressa del legislatore con specifico riferimento alle singole disposizioni abrogate o modificate*”. Sebbene il principio fosse finalizzato a garantire la stabilità del sistema sanzionatorio penale tributario delineato dal legislatore del 29, evitando che future disposizioni creassero disarmonie e incertezze<sup>264</sup>, lo stesso si risolveva, più che altro, in un monito per il legislatore futuro in quanto privo di particolare resistenza rispetto all’eventuale avvento di nuovi strumenti di pari rango che decidessero altrimenti. Un ulteriore elemento distintivo del sistema introdotto nel 29 fu la previsione di un meccanismo di ultrattivitÀ delle norme tributarie in deroga a quanto previsto dall’articolo 2 c.p. Infatti, si prevedeva che le disposizioni sanzionatorie penali tributari trovassero applicazione ai fatti commessi sotto il loro vigore anche in caso di sopravvenienza di una legge successiva più favorevole. Il risultato fu l’estremizzazione del principio della certezza del diritto, a scapito dei principi di legalità e retroattività delle norme penali più favorevoli.

La legge, inoltre, introdusse una disciplina *ad hoc* in tema di prescrizione, l’art. 16 della legge, infatti, stabiliva un termine prescrizionale di tre anni, in luogo di quello ordinario di 18 mesi, per tutte le contravvenzioni previste dalle leggi finanziarie.

Infine, la legge del 29 stabilì il principio di alternatività tra l’illecito penale e l’illecito amministrativo, precludendo l’applicazione di sanzioni amministrative per fatti costituenti reato, al fine di evitare un’inutile duplicazione punitiva a carattere pecuniario. I principi sopra descritti riguardavano il lato sostanziale del sistema penale tributario, tuttavia, come preannunciato, la legge del 29 è intervenuta anche sul piano processuale, prevedendo il principio della c.d. pregiudizialità tributaria. In forza di tale principio “*per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l’azione penale ha corso dopo che l’accertamento dell’imposta della relativa sovraimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia*”<sup>265</sup>. Pertanto, all’Amministrazione finanziaria era

---

<sup>263</sup> F. Cingari “*L’evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*” in R. Bricchetti e P. Veneziani “*I reati tributari*”, Torino, 2017.

<sup>264</sup> A. Martini “*Reati in materia di finanze e tributi*”, Milano, 2010, p.16. In dottrina il principio di fissità è stato definito “*sforzo per ipotecare il futuro, quasi sintomatica di una sostanziale fiducia del legislatore nei confronti dei propri successori*”.

<sup>265</sup> Art. 21, comma terzo, l. 4/1929.

riservata, in via esclusiva, la competenza in punto di accertamento dell'*an* e del *quantum* dell'imposta evasa, mentre l'esercizio dell'azione penale era subordinato alla conclusione del procedimento tributario.

Nonostante l'apprezzabile organicità e innovatività dell'intervento legislativo, che rese il sistema maggiormente razionale, quest'ultimo appariva comunque incompiuto in virtù della mancata determinazione e tipizzazione delle fattispecie di reato rilevanti.

Per un intervento in tal senso occorre attendere il 1982, anno in cui il legislatore intervenne, mediante l'introduzione del D.l. 429/1982, poi convertito nella L. 429 dello stesso anno c.d. “*manette agli evasori*”. Tale legge trova la propria origine nella rinnovata sensibilità al fenomeno dell'evasione fiscale del secondo dopoguerra dovuta alla consapevolezza dell'importanza della salvaguardia del gettito erariale. Tale consapevolezza comportò l'inizio di un processo di rafforzamento dell'apparato sanzionatorio tributario. Ciò anche in considerazione del fatto che il principio della pregiudiziale tributaria, di fatto, paralizzava l'operatività del sistema penale tributario, in quanto la lentezza nella definizione del procedimento amministrativo, all'epoca articolato su quattro gradi di giudizio, vanificava l'intervento della Procura della Repubblica che non aveva interesse a perseguire fattispecie di reato consumate ormai molti anni prima<sup>266</sup>. Sul punto la Corte costituzionale si pronunciò con la sentenza 88/1982 sulla legittimità costituzionale del sistema fondato sulla pregiudiziale tributaria, ravvisando tre profili di incostituzionalità. La Corte, infatti, riteneva che il principio della pregiudiziale tributaria non permettesse l'esercizio del diritto inviolabile della difesa, così violando l'articolo 24 della Costituzione, violasse il principio di parità di trattamento di cui all'art. 3 della Costituzione e comportasse una violazione anche del principio di indipendenza della funzione giurisdizionale in quanto la natura vincolante dell'accertamento effettuato dall'organo tributario non era compatibile con il principio del libero convincimento del giudice.

Sulla base di tale quadro la legge del 1982 eliminò la regola della pregiudizialità tributaria, implementando un nuovo rapporto tra il procedimento penale e il procedimento

---

<sup>266</sup> Cfr. D. Guidi “*I rapporti tra processo penale e processo tributario ad oltre dieci anni di distanza dal d.lgs. 74/2000*” in Diritto Penale e Processo, 2012.

tributario di cui all'art. 12, comma 1, della stessa<sup>267</sup> e intervenendo anche sul piano sostanziale.

Con la legge 516 del 1982 si assiste all'introduzione di un *corpus* penale tributario settoriale che segna un'espansione dell'area del penalmente rilevante, estendendola a condotte precedentemente sanzionate esclusivamente in sede amministrativa. Si assiste, così, a una strumentalizzazione del diritto penale ai fini della tutela degli interessi erariali. Tale strumentalizzazione si poneva, tuttavia, in contrasto con i principi di offensività e sussidiarietà, in quanto nell'area del penalmente rilevante vennero incluse condotte meramente prodromiche all'evasione, spesso coincidenti con violazioni di natura meramente formale<sup>268</sup>. Le fattispecie incriminatrici vennero, così, disancorate dall'evasione e incentrate sulla mera violazione amministrativa.

Anche questo intervento legislativo si rivelò ben presto inefficiente sia in virtù della natura per lo più contravvenzionale delle fattispecie di reato previste, sia per fattori esterni quali il ricorso dello Stato ad amnistie e condoni, l'introduzione di sanzioni sostitutive e le lungaggini processuali dovute all'eccessivo numero di reati tributari e alla conseguente mole di notizie di reato che gli uffici giudiziari non erano in grado di gestire.

Per tali ragioni si sentì la necessità di una svolta che arrivò con il D.lgs. 74/2000, attuativo dei criteri direttivi enucleati dall'art. 9 della legge delega 205/ 1999, il quale introduce un sistema penale tributario completamente ispirato al principio di offensività e di sussidiarietà della tutela penale. Tale decreto legislativo: i) focalizzò la propria attenzione solo sulle fattispecie criminose concretamente idonee a pregiudicare la corretta riscossione dei tributi; ii) introduce, tra gli elementi costitutivi di quasi tutte le fattispecie, le soglie di punibilità e il dolo di evasione in modo da effettuare una selezione dei fatti realmente offensivi gli interessi erariali, limitando la sanzione penale ai soli illeciti tributari significativi; iii) introduce un apparato sanzionatorio di stampo marcatamente detentivo, oltre alle sanzioni accessorie. Il contenuto del disvalore dell'illecito penale tributario si emancipa da quello dell'illecito amministrativo.

---

<sup>267</sup> “in deroga a quanto disposto dall'articolo tre del codice di procedura penale il processo tributario non può essere sospeso; tuttavia la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale”.

<sup>268</sup> F. Cingari opera già cit.

Sul versante processuale si assiste ad un’evoluzione nel senso di una piena e totale separazione tra il procedimento tributario e il procedimento penale. Infatti, l’art. 20 del decreto introdusse il principio del doppio binario per cui “*il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi di fatti o atti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione*”.

Tutto ciò ha contribuito alla genesi di un sistema penale tributario maggiormente equilibrato rispetto al passato, incentrato sulla dichiarazione e volto alla tutela dell’interesse patrimoniale dello Stato<sup>269</sup>.

Nonostante si trattasse di un intervento legislativo sofisticato, lo stesso non ha sortito gli effetti sperati in termini di contrasto all’evasione in virtù del *deficit* di efficienza dell’Amministrazione finanziaria nell’accertamento e nella riscossione dei tributi che hanno depotenziato l’efficacia general-preventiva del nuovo sistema penale tributario.

Si apre così un ventennio di ripensamenti, la cui tappa più recente è rappresentata dal D.lgs. 87/2024, attuativo della Legge Delega 111/2023, in un percorso che con ogni probabilità è destinato a proseguire ulteriormente.

#### 2.2.1. I RIPENSAMENTI E I RECENTI SVILUPPI DEL SISTEMA

Alla luce di quanto sopra preannunciato, dal 2004 inizia un nuovo processo di rafforzamento dell’apparato repressivo tributario, dove l’asse della tutela penale viene spostata dal momento dichiarativo a quello riscossivo, venendo introdotte fattispecie incriminatrici incentrate sul mero inadempimento del debito tributario, prive di qualsiasi elemento di fraudolenza e di dolo di evasione. Tutto ciò ha portato con sé una nuova ondata di “*amministrativizzazione*” del diritto penale tributario.

E’ stato, poi, il D.lgs. 158/2015, attuativo della legge delega 23/2014, ad intervenire nuovamente sul modello di tutela penale delineato dal D.lgs. 74/2000. Tramite questo decreto il legislatore ha inteso rafforzare la risposta penale nei confronti delle condotte fraudolente, connotate da un disvalore particolarmente marcato, e al contempo ridimensionare la risposta penale per quelle violazioni che, seppur illecite da un punto di vista amministrativo, non presentano un significativo disvalore in termini di perdita di

---

<sup>269</sup> L. Salvini e F. Cagnola opera già cit.

gettito. In questo senso mitigante, vennero, dunque, alzate le soglie di punibilità, fu ridotta la rilevanza penale di violazioni fiscali che avessero avuto origine valutativa, o comunque che fossero connotate dalla violazione di criteri valutativi di elementi passivi<sup>270</sup> e, infine, l'estinzione del debito tributario fu elevata da circostanza attenuante a causa di non punibilità.

L'intervento del 2015 razionalizzò il sistema tributario penale e, come sopra visto, intervenne su aree storicamente problematiche, come la fattispecie in materia di elusione fiscale.

Nonostante, l'apprezzabile portata dell'intervento, le innovazioni introdotte dallo stesso ebbero vita breve. Nel 2019, infatti, vi fu una nuova riforma del sistema che venne reso maggiormente afflittivo, tramite un innalzamento sia dei minimi che dei massimi edittali di pena, comportando la preclusione della possibilità di accedere a condanne a pena sospesa, un nuovo abbassamento delle soglie di punibilità, la rinnovata possibile rilevanza di errori valutativi “*complessivamente*” considerati nonché la rilevanza penale del tentativo di reati dichiarativi, nonostante il D.lgs. 74/2000 avesse rinunciato a punire fattispecie prodromiche alla consumazione dei reati dichiarativi.

Vi fu, dunque, una completa rinnegazione della riforma del 2000.

Nell'ambito di questo contesto altalenante si colloca la recente riforma tributaria del 2023, volta a “*razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem*”<sup>271</sup>.

In attuazione della Legge Delega del 2023 è stato, così, emanato il D.lgs. 87/2024, il cui principio cardine è quello della proporzionalità, il quale trova copertura nell'art. 2 della Costituzione. Tale principio deve essere valorizzato non soltanto nella valutazione del rapporto quantitativo fra entità della singola pena e gravità della violazione del bene giuridico tutelato ma anche come principio ordinatore dei rapporti fra i procedimenti, fra i procedimenti e processi, fra processi e fra pene di diversa specie ed origine; in questi termini il principio di proporzionalità finisce per assorbire al suo interno il principio del *ne bis in idem* sostanziale e processuale.

---

<sup>270</sup> Nuovo comma primo dell'art. 4 nel quale la deduzione di elementi passivi costituisce reato solo ove inesistenti e non più meramente fintizi.

<sup>271</sup> Art. 20 l. 111/2023.

Sul piano sostanziale, pertanto, il principio di proporzionalità deve essere considerato nella comminazione delle pene affinché queste siano parametrata alla gravità del fatto commesso. Lo stesso può essere invocato quando un medesimo fatto, pur in conformità alla “*connessione sostanziale e temporale*”<sup>272</sup> dei procedimenti, è sanzionato contestualmente con più misure e quando, di conseguenza, dal cumulo sanzionatorio scaturisce un carico punitivo eccessivo rispetto alla gravità della violazione e alla lesione del bene giuridico tutelato.

Alla luce della centralità del principio di proporzionalità, la regola applicativa del *ne bis in idem* sostanziale, contenuta nell’art. 21-ter del novellato D.lgs. 74/2000, assume carattere residuale, volendo il legislatore prevenire la necessità di far ricorso al divieto come regola in sé valevole. L’articolo stabilisce che “*Quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l’autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva*”.

Si tratta di un divieto è riferibile anche ad enti e società, con o senza personalità giuridica, trovando applicazione anche nell’ipotesi in cui alla sanzione pecuniaria tributaria si somma quella amministrativa dipendente dai reati di cui all’art. 25-quinquiesdecies del D.lgs. 231/2001, oppure alla sanzione amministrativa dipendente da reato si aggiunga la confisca per equivalente prevista dall’art. 12-bis del D.lgs. 74/2000.

Sul piano processuale, il legislatore ha perseguito sempre lo scopo di garantire, nel rispetto del principio di proporzionalità, il miglior coordinamento possibile fra procedimenti e processi ed evitare duplicazioni punitive. In tal senso si muovono l’art. 20, comma 1-bis, e l’art. 21-bis del D.lgs. 74/2000. Il primo articolo disciplina l’efficacia della sentenza tributaria nel processo penale per cui “*Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l’azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato*”.

---

<sup>272</sup> “*Sentenza A e B c. Norvegia*”, CEDU, 2016.

Mentre, l'art. 21 bis, comma 1, disciplina l'efficacia della sentenza penale nel processo tributario prevedendo che “*La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi*”.

La sentenza penale deve essere pronunciata ai sensi dell'art. 530, comma 1, del c.p.p.<sup>273</sup>, in quanto solo un'assoluzione così pronunciata garantisce un accertamento pieno dell'inesistenza dei fatti nella loro materialità, ovvero l'estranità dell'imputato dagli stessi, così da ricondurre alla stessa gli effetti espansivi del giudicato.

Dalla lettura degli articoli appare evidente come gli accertamenti risultanti dalla sentenza penale siano collocati su piano diverso rispetto a quelli risultati dalla sentenza tributaria, ciò non solo perché nel processo penale sono utilizzate, quali mezzi di prova, le presunzioni qualificate (a discapito di quelle semplicissime), ma anche in virtù fatto che il processo tributario è privo dei connotati istruttori e dibattimentali che contraddistinguono il procedimento penale<sup>274</sup>.

In ogni caso, la statuita efficacia di giudicato della pronuncia irrevocabile resa nel giudizio penale su quello tributario esprime una chiara scelta legislativa nel senso della parziale abrogazione del principio del doppio binario, imponendo al giudice tributario di tener conto della sentenza penale pronunciata in seguito a dibattimento quanto ai medesimi fatti materiali oggetto di accertamento e di valutazione nell'uno e nell'altro processo<sup>275</sup>.

La descritta disposizione, seppur abbia una notevole forza innovativa, presenta un limite che merita attenzione. Ci si riferisce al mancato coordinamento con l'art. 654 c.p.p. che, storicamente, ha regolato l'efficacia delle sentenze penali nel processo civile e amministrativo. Tale disposizione, infatti, dopo l'introduzione della prova testimoniale nel processo tributario, ha piena validità ed effetto anche in relazione a quest'ultimo.

---

<sup>273</sup> “*Se il fatto non sussiste, se l'imputato non lo ha commesso, se il fatto non costituisce reato o non è previsto dalla legge come reato ovvero se il reato è stato commesso da persona non imputabile o non punibile per un'altra ragione, il giudice pronuncia sentenza di assoluzione indicandone la causa nel dispositivo*”.

<sup>274</sup> A. Giovannini “*I nuovi principi del sistema punitivo tributario: proporzionalità e identità del fatto materiale*” in Rivista di Diritto Tributario, n. 4/2024.

<sup>275</sup> C. Glendi “*Riforma del sistema sanzionatorio. Cosa cambia per l'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario?*” in Diritto e Pratica Tributaria, n. 4/2024.

Tuttavia, sembrerebbe che tale mancato coordinamento tra le disposizioni potrebbe essere risolto sulla base della specialità della disposizione del D.lgs. 74/2000, per cui l'art. 654 c.p.p. troverebbe applicazione soltanto per le fattispecie non previste dall'art. 21-*bis*<sup>276</sup>.

Alla luce di quanto su detto, risulta evidente che l'evoluzione del sistema penale tributario e, in particolare, i recenti interventi riformativi si sono orientati nel senso di una maggiore proporzionalità delle sanzioni comminate nel caso di illeciti tributari.

Del resto, l'intento del legislatore era proprio di rendere il sistema maggiormente razionale. Tuttavia, occorre evidenziare che la riforma fiscale del 2023 ha perseguito un ulteriore obiettivo sia al fine di accrescere la fiducia dei contribuenti nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, sia ai fini del contrasto dell'evasione fiscale. Tale obiettivo si concretizza nel passaggio da una logica repressiva dei rapporti tributari ad una collaborativa fondata sul dialogo orizzontale. Tale mutamento di approccio, sul piano del contrasto dei reati tributari, deriva dalla considerazione che seppur le sanzioni possano svolgere una funzione dissuasiva preventiva dall'evadere o dall'eludere il tributo, le stesse non appaiono risolutive del problema<sup>277</sup>. Ciò è, peraltro, quello che risulta dai dati statistici disponibili, infatti, secondo la Relazione sui reati finanziari, l'evasione e l'elusione fiscale<sup>278</sup>, approvata dal Parlamento Europeo nel 2019, l'Italia è il paese europeo con il livello più alto di evasione per un ammontare di 190,9 miliardi di euro evasi ogni anno. Seguono poi la Germania con 125,1 miliardi di euro e al terzo posto la Francia con 117,9 miliardi di euro evasi. L'Italia, inoltre, ricopre la prima posizione per evasione fiscale *pro-capite* con 3.156 euro per ciascun abitante, seguita dalla Danimarca con 3.027 euro e dal Belgio con 2.676 euro. Dunque, l'obiettivo delle riforme menzionate e, in particolare, di quella del 2023 è di contrastare le forme di evasione fiscale nonché di elusione tramite una mutata logica preventiva, incentivando l'adozione di modelli di gestione del rischio fiscale<sup>279</sup> e, solo come *extrema ratio*, esercitare i poteri di controllo nelle modalità tradizionali previste dalla legge.

---

<sup>276</sup> A. Lovisolo “*Doppio binario fra esiti del processo penale e tributario: necessità di un coordinamento normativo e inconfigurabilità di automatici effetti delle sentenze penali nel processo tributario; limitata rilevanza del processo tributario delle sentenze e definizioni tributarie*” in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2024.

<sup>277</sup> G. Melis opera già cit.

<sup>278</sup> Relazione sui reati finanziari, l'evasione e l'elusione fiscale del 26 marzo 2019, reperibile sul sito [www.europarl.europa.eu](http://www.europarl.europa.eu).

<sup>279</sup> C. Mellilo opera già cit.

Proprio all'interno di tale logica preventiva si collocano i fenomeni di *tax compliance*, all'interno dei quali è ricompreso anche l'adempimento collaborativo. Si tratta di fenomeni che vanno guardati con favore poiché già dalla Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva pubblicata nel 2024<sup>280</sup> risultano dati, relativi all'attività di promozione della *compliance* fiscale, che fanno ben sperare. Complessivamente, infatti, l'attività di promozione della *compliance* e di controllo ha fin ora portato nella casse dello Stato 24,7 miliardi di euro, di cui 4,2 derivanti da versamenti diretti da attività di promozione della *compliance* 8,1 miliardi derivanti dalla riscossione tramite ruoli e 12,4 miliardi relativi a incassi da versamenti diretti da contrasto all'evasione.

Ora, avendo ripercorso le origini e i recenti sviluppi del sistema penale tributario, improntati a una maggiore razionalizzazione del sistema ed un mutamento di logica nella predisposizione di strumenti di contrasto degli illeciti tributari, è possibile completare l'analisi dell'adempimento collaborativo delineata nei primi due capitoli, compiendo un ulteriore passo. Nel paragrafo successivo, infatti, saranno analizzate nel dettaglio le modalità attraverso le quali il regime riesce a svolgere un ruolo di contrasto sul piano della prevenzione dell'evasione fiscale nonché dell'elusione.

### **3. RISVOLTI PRATICI DELL'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO IN UN'OTTICA DI CONTRASTO E PREVENZIONE**

Nei paragrafi precedenti sono stati chiariti alcuni concetti generali e ripercorse le tappe evolutive del sistema penale tributario. Tutto ciò ha permesso di comprendere come l'istituto dell'adempimento collaborativo, nell'attuale scenario normativo e amministrativo, caratterizzato, appunto, da una crescente valorizzazione della lealtà fiscale e della trasparenza nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, si stia imponendo come uno dei presidi centrali per il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale. Nel presente paragrafo, invece, saranno analizzati gli strumenti di gestione dei rischi fiscali, che favoriscono l'emersione spontanea della base imponibile, consentendo all'impresa aderente di individuare, valutare e mitigare potenziali aree di criticità

---

<sup>280</sup> Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, anno 2024, reperibile in [www.mef.gov.it](http://www.mef.gov.it).

tributaria prima che esse si traducano in contestazioni formali. Del resto, è proprio attraverso tali strumenti che l'adempimento collaborativo esplica la propria efficacia quale istituto di contrasto e prevenzione dell'evasione fiscale nonché dell'elusione. Nel contesto di maggiore certezza raggiunto tramite i suddetti strumenti, la pianificazione fiscale non è più percepita come pratica aggressiva che sfrutta le disparità esistenti tra i sistemi tributari dei singoli stati, bensì come attività trasparente, da sottoporre preventivamente all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria tramite un dialogo continuo e documentato.

Il presente paragrafo, attraverso un'analisi delle modalità concrete attraverso cui l'adempimento collaborativo si configura quale strumento privilegiato di contrasto all'evasione fiscale, evidenzierà i profili operativi e sistematici che ne attestano l'efficacia in termini di presidio preventivo.

Tuttavia, ancora una volta, prima di poter analizzare nel dettaglio i meccanismi di gestione dei rischi fiscali, alcuni dei quali sono già stati accennati nel capitolo precedente, occorre preliminarmente chiarire il concetto di rischio e come lo stesso sia connaturato alla stessa indole dell'attività imprenditoriale. Si ricorda, del resto, che l'adempimento collaborativo costituisce un regime messo a disposizione dei *“Grandi Contribuenti”*, ossia imprese che raggiungano determinate soglie di fatturato.

### **3.1. GESTIONE DEL RISCHIO FISCALE E INTEGRAZIONE DEL TCF CON IL MODELLO 231**

Come sopra preannunciato, ai fini della presente trattazione, è necessario chiarire il concetto di rischio fiscale. Quest'ultimo è inteso quale eventualità di subire un danno connesso a circostanze più o meno prevedibili<sup>281</sup>, rappresenta un elemento intrinseco e fisiologico dell'attività d'impresa. Del resto, è lo stesso profitto imprenditoriale a trovare la propria giustificazione nell'assunzione del rischio di perdere i propri investimenti, nella prospettiva di creare valore per sé e per gli *stakeholders*. Tale rischio è riconducibile all'aleatorietà degli eventi che caratterizzano il contesto, l'ambiente e il mercato in cui l'impresa opera.

---

<sup>281</sup> “Rischio”, Enciclopedia Treccani.

L'analisi dei rischi si fonda, pertanto, sulla valutazione combinata della probabilità di accadimento di un evento e del suo impatto sulla produttività dell'impresa.

Nel corso della sua esistenza e attività, l'impresa si trova ad interagire costantemente con il contesto di mercato in cui opera. All'interno di tale dinamica relazionale una delle principali fonti del rischio è rappresentata dalla discordanza e dal disallineamento tra l'ambiente esterno, soggetto cambiamenti repentini ed imprevedibili, e l'assetto organizzativo dell'impresa, caratterizzato per sua natura da una maggiore rigidità e resistenza al cambiamento.

Alla luce di ciò, risulta, pertanto, evidente come nell'ambito dell'apparato aziendale assuma rilievo centrale la gestione del rischio (*Risk management*), cioè il processo strutturato che mira a stimare, misurare e governare il rischio attraverso strategie adeguate, adattate alle specificità dell'impresa, nel rispetto degli obiettivi e delle strategie dell'impresa<sup>282</sup>.

In tale ambito, l'adempimento collaborativo si configura, per sua stessa natura, come uno strumento finalizzato a una gestione efficace del rischio; si tratta, tuttavia, di una categoria specifica di rischio, ovvero il rischio fiscale. Quest'ultimo, secondo quanto stabilito dalla normativa che disciplina il regime dell'adempimento collaborativo, è definito come il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario. È tuttavia necessario approfondire ulteriormente la questione, poiché, come si avrà modo di evidenziare, il rischio fiscale non si presenta in forma univoca, ma si articola in diverse tipologie, ciascuna delle quali espone l'impresa a specifiche vulnerabilità all'interno del proprio operato economico e gestionale.

Come preannunciato, il rischio fiscale può essere suddiviso in tre tipologie: i) rischio adempimento, relativo alla corretta esecuzione degli obblighi fiscali, sia in relazione ai processi di *business* (come i rischi di non eseguire correttamente tutti i passaggi operativi necessari a garantire la certezza, completezza e validità dei dati rilevanti ai fini fiscali), sia in relazione alle fasi specifiche dell'adempimento (dalla fase di raccolta dati alla fase di predisposizione delle dichiarazioni/versamenti delle imposte/comunicazioni all'autorità fiscale). All'interno di questa categoria di rischi ricomprendiamo anche quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente;

---

<sup>282</sup> S.A. Cerrato “*Impresa e rischio: profili giuridici del risk management*”, Torino, 2019.

ii) Rischio frode<sup>283</sup>, ossia il rischio di incorrere in fenomeni di frode fiscale in conseguenza di condotte fraudolente poste in essere da soggetti terzi, intendendosi per tali persone fisiche, società o enti di qualsiasi natura, diversi dall’impresa, anche se a quest’ultima legati da rapporti di lavoro dipendente, di partecipazione, di collaborazione, di natura commerciale ed altro; iii) rischio interpretativo, connesso alla possibile divergenza tra l’interpretazione normativa adottata dall’impresa e quella dell’Amministrazione finanziaria circa il regime fiscale da applicare a una determinata fattispecie. Si segnala, che quest’ultimo rischio e le relative modalità di gestione saranno dettagliatamente analizzati nel paragrafo successivo<sup>284</sup>.

Per quanto riguarda i rischi adempimento, la loro mitigazione è affidata, da un lato, alla funzione fiscale per gli aspetti legati all’adempimento in senso stretto e, dall’altro, alle funzioni operative e di *business* per i rischi insiti nei processi aziendali. In ogni caso, tali rischi sono riepilogati, come evidenziato nel primo capitolo, nella “*Mappa dei rischi fiscali adempimento*”, nella quale si da evidenza anche dei controlli posti a presidio degli stessi, dei *risk owner o process owner* (i responsabili delle unità che gestiscono il processo o il segmento di processo o l’attività su cui risiede il rischio), dei *control owner* (soggetti responsabili dell’effettuazione del controllo) e di eventuali opportunità di miglioramento dei presidi implementati<sup>285</sup>.

Nella Mappa sono, inoltre, indicati rischi fiscali derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente nonché i relativi meccanismi di controllo. Sul punto si ricorda, quanto indicato nel primo capitolo, infatti l’art. 4 del Decreto Adempimento Collaborativo prevede che il *Tax control Framework* debba essere integrato con il sistema di controllo interni in materia di informatica finanziaria-contabile. La suddetta integrazione si ritiene automaticamente rispettata nel caso in cui la società soggetta al regime si sia dotata del c.d. Modello 262<sup>286</sup>, mentre le imprese prive dovranno dotarsi di

---

<sup>283</sup> La frode fiscale seppur assimilabile ad una forma di evasione, si caratterizza rispetto a quest’ultima tanto per gravità quanto per gli elementi di internazionalità e per l’essere compiuta in maniera organizzata da più soggetti a vario modo impegnati nel compimento del disegno delittuoso.

<sup>284</sup> L.Miele e L.G. Reitano “*La mappatura dei rischi fiscali e i relativi presidi*” in Corriere Tributario, n. 12, 1 dicembre 2024, p. 975.

<sup>285</sup> Linee Guida Agenzia delle Entrate per la redazione e per la certificazione del *TCF*, Provvedimento 10 gennaio 2025.

<sup>286</sup> Sul punto si rimanda alla L. 262/2005, la quale ha introdotto l’obbligo, per le società quotate, di istituire la figura del dirigente preposto. Quest’ultimo sarà tenuto a predisporre adeguate procedure amministrative e contabili per la formazione del bilancio d’esercizio e, ove previsto, del bilancio consolidato nonché di ogni altra comunicazione di carattere finanziario.

appositi controlli a presidio degli stessi, i quali, appunto, saranno opportunamente indicati nella suddetta Mappa.

In tema di integrazione, occorre osservare come ai fini della gestione del rischio frode, sia necessaria l'implementazione di un modello di organizzazione e di gestione di cui all'art. 6 del D.lgs. 231/2001 (“*Modello 231*”) opportunatamente integrato con il *TCF*.

Prima di soffermarsi sull'integrazione dei due sistemi, occorre fare qualche cenno generale alla nascita del Modello 231 ed alla sua funzione.

Il legislatore, con il D.lgs. 231/2001 ha introdotto nell'ordinamento italiano, per la prima volta, la possibilità che anche un'impresa organizzata in forma societaria quale ente possa essere sottoposta a sanzioni a fronte di taluni illeciti penali<sup>287</sup>. In tal modo il legislatore, al pari degli altri ordinamenti, ha voluto superare il vincolo secondo cui le sanzioni penali possono essere comminate solamente a persone fisiche, riconoscendo anche a carico degli enti una fattispecie di responsabilità per reato.

I destinatari del decreto sono, pertanto, gli enti dotati di personalità giuridica, le società in qualsiasi forma costituite e le associazioni anche prive di personalità giuridica; non vale invece per lo Stato, gli enti pubblici territoriali, gli enti pubblici non economici e, neppure, per gli enti con funzioni di rilievo costituzionale.

La responsabilità dell'ente è una responsabilità che discende dalla commissione, nell'interesse o a vantaggio dello stesso, di uno o più reati presupposti da parte di soggetti apicali o sottoposti. I soggetti apicali sono coloro che rivestono ruoli di vertice, svolgendo funzioni di rappresentanza, amministrazione o direzione all'interno dell'impresa ovvero che ne esercitano, anche di fatto, poteri di gestione e controllo. Mentre, i soggetti sottoposti sono coloro che svolgono la propria attività alle dipendenze o sotto la direzione e/o vigilanza di un soggetto apicale, ovvero operai, impiegati e collaboratori esterni. Il principio giuridico sotteso alla responsabilità dell'ente è quello di immedesimazione organica per il quale i vertici aziendali, con le proprie azioni, esprimono *ipso facto* la volontà e la politica dell'impresa stessa. Si esclude, pertanto, ogni responsabilità dell'ente nel caso in cui le azioni dei soggetti “fisici” siano stante compiute nell'interesse individuale o di terzi ad esso estranei.

Si tratta di una responsabilità per colpa organizzativa, ossia derivante dall'omessa adozione di modelli idonei a prevenire i reati commessi.

---

<sup>287</sup> I c.d. reati presupposto di cui agli artt. 24 ss del decreto.

Pertanto, affinché l'ente possa dirsi esente da ogni responsabilità è necessario, ai sensi dell'art. 6 del decreto, che “*l'organo dirigente abbia adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del reato, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati*”, ossia Modelli 231. In tema si rammenta che per organo dirigente si intende l'organo a cui è affidata la gestione e la direzione dell'attività imprenditoriale, generalmente coincidente con il Consiglio di Amministrazione.

In tema di Modello 231 non si può prescindere dalla menzione dell'Organismo di Vigilanza. Quest'ultimo è, infatti, l'organismo deputato a vigilare sul funzionamento del modello e sulla sua osservanza, da parte degli operatori. Inoltre, all'organismo è affidata la vigilanza sull'adeguata diffusione del modello e del sistema normativo ad esso sotteso, nonché sulla relativa attività di formazione del personale. Ai fini dell'espletamento delle sue funzioni l'Organismo deve essere dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo e, a tal fine, deve essere privo di ogni forma di dipendenza e condizionamento e deve essere in grado di pianificare liberamente le proprie attività, disponendo anche di un *budget* annuale proprio al fine del loro espletamento.

L'Organismo può essere monocratico o collegiale, composto sia da membri interni che esterni purché li stessi siano in possesso dei requisiti di indipendenza e autonomia suddetti<sup>288</sup>.

L'adozione del modello non costituisce un obbligo giuridico, ma si palesa come un onere aggiuntivo in capo agli enti che vogliono avvalersi dall'esimente<sup>289</sup>.

A questo punto occorre segnalare che nonostante il catalogo dei reati presupposto sia stato oggetto di continuo ampliamento, per molto tempo i reati tributari non furono ricompresi nello stesso. Sul punto vi erano, infatti, due opposte teorie: i) tesi contraria, secondo cui l'inserimento dei reati tributari nell'alveo dei reati presupposto avrebbe comportato una inutile duplicazione di sanzioni, anche in virtù del fatto che in ambito penale fosse già prevista una sanzione per l'ente in relazione ai reati tributari commessi nel suo interesse (sequestro del profitto dell'evasione); ii) tesi favorevole, l'inserimento dei reati tributari avrebbe comportato una maggiore efficienza ed efficacia repressiva e dissuasiva del sistema.

---

<sup>288</sup> G. Vaciago e S. Ricci “*L'organismo di vigilanza nelle società: prassi operativa, profili di responsabilità, strumenti digitali di supporto*”, Torino, 2023.

<sup>289</sup> S.A. Cerrato opera già cit.

In merito, la giurisprudenza<sup>290</sup> ha osservato come l'assenza dei reati tributari nell'elenco dei reati presupposto fosse irrazionale e costituisse una lacuna del sistema sanzionatorio ai sensi del Decreto 231. In particolare, secondo la Cassazione “*la stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti sarebbe risultata non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati presupposto nel D.lgs. 231/2001, considerato che, nel caso degli enti, il rappresentante che ponga in essere la condotta materiale riconducibile a cui reati non può che avere operato proprio nell'interesse ed a vantaggio dell'ente medesimo*”.

Nonostante gli orientamenti su menzionati, una svolta sul tema si ebbe soltanto con la nuova “*Direttiva PIF*”<sup>291</sup>, quest'ultima aveva introdotto un obbligo di criminalizzazione, in capo alla persona giuridica, limitato alle “*gravi frodi IVA*”, secondo la definizione che ne veniva data dalla stessa direttiva agli artt. 3, comma 2, lett. d) e 2, comma 2.

Tale obbligo è stato adempiuto mediante l'art. 39, comma 2, del D.l. 124/2019, convertito in L. 157/2019, il quale ha introdotto nel decreto l'art. 25-quinquiesdecie che ha incluso nel catalogo i reati tributari di dichiarazione fraudolenta, emissione di fatture o uso di altri documenti per operazioni inesistenti, occultamento o distruzione dei documenti contabili, sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. Successivamente, il novero dei reati tributari venne ulteriormente ampliato con l'intervento legislativo del 6 luglio 2020 che ha ricompreso nell'ambito dei reati presupposto anche il delitto di dichiarazione infedele, il delitto di omessa dichiarazione nonché il delitto di indebita compensazione.

A seguito di tale modifica i modelli delle imprese sono stati aggiornati al fine di prevenire la commissione dei suddetti reati tributari e la tematica della *corporate tax governance* mediante *compliance* integrata ha assunto rilevanza centrale<sup>292</sup>. Alle imprese è stato, dunque, chiesto di individuare i processi aziendali le cui attività possono generare il rischio di commissione di reati tributari, di redigere *policies* interne e di predisporre strumenti finalizzati alla gestione e rilevazione del rischio fiscale.

---

<sup>290</sup> Cass.pen.Sez. Un., n. 10561/2014.

<sup>291</sup> Direttiva del 5 luglio 2017, la quale nasce dalla proposta di direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio UE, relativa alla contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale, dell'11 luglio 2012.

<sup>292</sup> L.Salvini e F. Cagnola opera già cit.

Inevitabilmente, pertanto, i nuovi modelli di organizzazione previsti dal decreto 231 hanno finito per assumere i medesimi connotati di quelli previsti dal D.lgs. 128/2015 in materia di adempimento collaborativo, entrambi basati su un approccio di *risk management*<sup>293</sup>.

Alla luce di quanto esposto, risulta evidente la necessità di un'efficace integrazione dei due sistemi sia al fine di un'efficace gestione del rischio fiscale e prevenzione degli illeciti tributari, sia al fine di evitare inefficienze organizzative. Tale integrazione risulta, in ogni caso, richiesta anche dalla normativa di riferimento, in tema di *cooperative compliance*, nonché dalle linee guida dell'Agenzia delle Entrate sulla predisposizione di un efficace *TCF*, che prevedono l'integrazione di quest'ultimo con gli altri sistemi aziendali di controllo del rischio.

Per poter comprendere come tale integrazione dovrebbe aver luogo è necessario mettere a confronto i profili dei due sistemi.

Come evidenziato nel capitolo precedente, ai fini di un efficace *TCF* nell'ambito dell'adempimento collaborativo assume particolare rilevanza la figura del *Task Risk Manager*. Tale figura riveste il ruolo di principale interlocutore tra l'impresa e l'Agenzia delle Entrate, nella valutazione preventiva delle situazioni suscettibili di generare rischi di natura fiscale. La delicatezza dell'incarico deriva dalla duplice responsabilità affidata al *TRM*: da un lato, egli è tenuto a garantire la trasparenza e la leale collaborazione con l'amministrazione finanziaria, a tutela degli interessi erariali; dall'altro, deve salvaguardare la posizione del contribuente, minimizzando il rischio di incorrere in sanzioni, tanto amministrative quanto penali.

A tal fine, il *Tax Risk Manager* ha la responsabilità del disegno, della realizzazione e della costante revisione del *TCF*, ovvero dell'insieme strutturato di procedure volte a prevenire, gestire e monitorare i rischi fiscali. In virtù dell'importanza del ruolo ricoperto, si richiede che il *TRM* sia in possesso di competenze multidisciplinari che riguardano non soltanto la materia tributaria, ma anche la conoscenza dei processi aziendali, delle dinamiche amministrative e contabili, la capacità di analisi e gestione dei rischi d'impresa, nonché un'approfondita padronanza del sistema di controllo interno.

---

<sup>293</sup> A.Tomassini e F.Pacelli “*Modello 231 e gestione del rischio fiscale nella prospettiva della cooperative compliance*” in Corriere Tributario, n. 5, 1 maggio 2020, p. 456.

Risulta, dunque, evidente che il regime di adempimento collaborativo prevede che la verifica circa l'efficacia dei presidi interni sia affidata ad una funzione aziendale autonoma, distinta dall'Organismo di Vigilanza, il quale, invece, assume una funzione centrale ai fini della prevenzione dei reati 231. Tale Organismo, come visto, deve operare in piena indipendenza e autonomia dagli organi di gestione della società ed essere dotato di specifici poteri di iniziativa e controllo. L'Organismo deve, inoltre, essere in possesso di una professionalità adeguata ai fini dello svolgimento dell'incarico, dovendo possedere competenze tecniche in ambito ispettivo e consulenziale, ed è, peraltro, opportuno che almeno taluno tra i membri abbia competenza giuridiche. E' in ogni caso esclusa la nomina di soggetti nei cui confronti sia stata pronunciata una sentenza di condanna o di patteggiamento, anche se non irrevocabile.

Alla luce di quanto esposto risulta che nel regime di adempimento collaborativo il sistema è dominato esclusivamente dal *TRM* e dall'organo di governo societario, al quale il primo riferisce annualmente circa gli esiti delle verifiche effettuate. Mentre, nel modello 231, l'*OdV* costituisce il fulcro del sistema di controllo, con il compito di riferire periodicamente al Consiglio di Amministrazione e al Collegio Sindacale, illustrando le attività svolte e le eventuali criticità riscontrate nei modelli organizzativi adottati.

Un'ulteriore rilevante differenza fra i due regimi riguarda il tema del *whistleblowing*. Il D.lgs. 128/2015, infatti, non contempla meccanismi di segnalazione anonima o riservata da parte dei dipendenti, né prevede tutele specifiche per i segnalanti, né sanzioni per la mancata istituzione di tali canali. Al contrario, l'art. 2 della legge 179/2017 ha introdotto, nell'ambito del D.lgs. 231/2001, l'obbligo per gli enti di dotarsi di sistemi di segnalazione interna a protezione dell'integrità aziendale. Tali canali devono consentire ai dipendenti di segnalare, senza timore di ritorsioni, eventuali illeciti o violazioni di cui siano venuti a conoscenza. L'anonimato e la protezione del *whistleblower* sono garantiti dalla legge, la quale impone all'ente l'onere di dimostrare che eventuali azioni disciplinari o ritorsive siano motivate da circostanze estranee alla segnalazione<sup>294</sup>.

In seguito, il D.lgs. 24/2023, in attuazione della Direttiva UE 2019/1937, ha rafforzato ulteriormente il quadro normativo in materia, ampliando le categorie di soggetti

---

<sup>294</sup> C.Odorizzi "Whistleblowing, il sistema interno per segnalare le irregolarità" il Sole24 Ore, Milano, 2018.

tutelati, ricomprendendovi non soltanto i segnalanti diretti, ma anche i facilitatori, i soggetti legati da vincoli affettivi o di parentela fino al quarto grado, i colleghi nel medesimo contesto lavorativo, nonché gli enti collegati. Il legislatore ha, inoltre, privilegiato l'adozione di canali interni di segnalazione, riservando alle comunicazioni esterne un ruolo subordinato, per evitare un'eccessiva ingerenza pubblica nella gestione interna delle imprese private.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, risulta evidente l'opportunità di promuovere un sistema integrato di *compliance*, che consenta una sinergia operativa tra i due distinti ambiti normativi. In molte realtà aziendali, infatti, già prima della riforma del 2023, si registrava una cooperazione di fatto tra il *Tax Risk Manager* e l'Organismo di Vigilanza, soprattutto laddove il *TRM* riferisce all'*OdV* i risultati delle proprie analisi, e il *Tax Director*<sup>295</sup> partecipa attivamente alla revisione del Modello 231, apportando un contributo tecnico essenziale, tenuto conto della specificità degli illeciti tributari oggetto di prevenzione.

Adesso tale prassi deve essere tramutata in un'integrazione formale tra i due sistemi, la quale può colmare le lacune normative attualmente esistenti ed evitare che tra i due sistemi si formino aree di sovrapposizione che non permettendo di raggiungere i risultati di efficienza sperati in termini di prevenzione dei reati tributari. Si pensi, ad esempio, all'assenza nel D.lgs. 128/2015 di una disciplina sul *whistleblowing*, la cui applicazione potrebbe essere estesa mediante il richiamo alla normativa sulla responsabilità degli enti<sup>296</sup> oppure al fatto che il *TCF* offre una maggiore *risk coverage* e può, dunque, rappresentare “una risposta completa alle molteplici esigenze di controllo in materia fiscale su cui le aziende sono sempre più sollecitate”<sup>297</sup>. Infatti, mentre il sistema 231 mira a prevenire i soli reati in materia di imposte dirette e IVA richiamati nell'art. 25-quinquidecis del Decreto 231, l'ambito di prevenzione dell'adempimento collaborativo è più ampio comprendendo tutte le norme di natura tributaria o in contrasto con le finalità dell'ordinamento tributario. Alla luce di quanto detto, il *TCF* dovrebbe, pertanto, essere disegnato ed attuato dall'impresa in stretta relazione ed a completamento del Modello 231, garantendo anche opportuni flussi informativi, in merito agli esiti del monitoraggio del *TCF*, a beneficio dell'*OdV*. Quest'ultimo, come visto, ricopre un ruolo

---

<sup>295</sup> Il responsabile della funzione fiscale.

<sup>296</sup> Linee Guida Confindustria per la costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo.

<sup>297</sup> A. Mansi e L.Nobile “Aggiornare i Modelli 231i: la nuova norma sui reati tributari”, KPMG, 2020.

fondamentale nell’ambito della normativa 231 e qualora non dovesse riuscire a svolgere in modo efficace le proprie funzioni, il modello non risulterebbe idoneo a comportare l’esenzione dell’ente dalla responsabilità da reato. Proprio in tema di integrazione dei due sistemi si è espressa favorevolmente la stessa Guardia di Finanza, la quale ha osservato come “*il positivo giudizio espresso dall’Agenzia delle Entrate ai fini dell’ammissione all’adempimento collaborativo possa costituire un utile elemento di valutazione dell’efficacia esimente del modello previsto dal decreto legislativo n. 231/2001, da rimettere alle autonome valutazioni della competente Autorità Giudiziaria*”<sup>298</sup>. Del resto, la suddetta integrazione appare meritevole di positiva valutazione, infatti tramite un efficace sistema di controllo interno, l’impresa è in grado di intercettare le violazioni della normativa tributaria, soprattutto quelle condotte che integrino le fattispecie penali tributarie, ove queste siano state ricomprese nel *risk assessment* svolto in sede di disegno del TCF<sup>299</sup>.

In definitiva, è possibile constatare che l’evoluzione normativa e giurisprudenziale ha progressivamente avvicinato il sistema di *corporate tax governance* ai modelli organizzativi previsti dal D.lgs. 231/2001, imponendo alle imprese un approccio sempre più integrato e strategico nella gestione del rischio fiscale. L’efficacia di tale approccio risiede nella capacità di coniugare il presidio dei rischi tributari con l’adozione di strumenti organizzativi idonei a prevenirne la manifestazione, in un’ottica di trasparenza, responsabilità e collaborazione con l’Amministrazione finanziaria.

### **3.2. RISCHIO FISCALE INTERPRETATIVO E IL RUOLO DELLA CERTEZZA PER I CONTRIBUENTI**

Tra i molteplici rischi fiscali cui l’impresa risulta esposta nello svolgimento della propria attività, si annovera il rischio interpretativo, sopra menzionato. Si tratta di un rischio che attiene all’applicazione di tutte le disposizioni fiscali e scaturisce sia dalle incertezze ermeneutiche sulle fattispecie astratte, sia dall’incerta qualificazione dei casi di specie in rapporto ai presupposti normativi. A differenza dei rischi adempimento e

---

<sup>298</sup> Circolare n. 216816/2020 della Guardia di Finanza in tema di “*Modifiche alla disciplina dei reati tributari e della responsabilità amministrativa degli enti*”.

<sup>299</sup> M. Lio “*Il ravvedimento operoso delle violazioni penalmente rilevanti: il dilemma tra la non punibilità della persona fisica e la persistente responsabilità dell’ente*” in Rivista di Diritto Tributario, 2021.

frode, per i quali è prevista una *Risk and control Matrix*, il rischio interpretativo è presidiato da una specifica procedura, denominata “*Policy di gestione del rischio interpretativo*”.

Tale procedura consente di identificare, misurare, gestire e controllare i rischi in oggetto, prevedendo meccanismi interni di *escalation* autorizzativa atti a graduare le forme di presidio sino ad includere, ove necessario, un’interlocuzione obbligatoria con l’Agenzia delle Entrate. In ogni caso, il *Tax Director*, di concerto con il *Task Risk Manager*, può valutare l’opportunità dell’interlocuzione preventiva anche in presenza di scelte interpretative collocabili al di sotto della soglia di materialità concordata con l’Agenzia delle Entrate.

I rischi fiscali di natura interpretativa vengono valutati mediante l’applicazione di specifici parametri volti a misurare il livello di criticità insito nelle opzioni interpretative che si intendono adottare. Tale valutazione si fonda su criteri di rilevanza, certezza, sindacabilità e materialità, avvalendosi di strumenti metodologici idonei a garantire la trasparenza e tracciabilità del processo logico-argomentativo sottostante alle scelte effettuate.

Con riferimento al criterio della certezza, l’analisi mira a stabilire se la soluzione interpretativa proposta sia connotata da elementi di ambiguità ovvero se risulti chiara, univoca e coerente con il dettato normativo. Nello svolgimento di detta valutazione saranno esaminati molteplici fattori, quali, a titolo esemplificativo, la chiarezza del testo legislativo di riferimento, il carattere innovativo della norma o la sua funzione integrativa rispetto a disciplina già esistenti, l’esistenza di prassi amministrative o giurisprudenziali ecc.

All’esito di questa analisi, la posizione interpretativa potrà essere classificata come certa, certa con riserva o incerta.

Nel caso di posizioni incerte, il *Tax Director* procederà ad una valutazione ulteriore in merito alla sindacabilità della scelta interpretativa, facendo leva su un approccio esperienziale e su una ponderazione complessiva dei rischi. La sindacabilità sarà valutata dalla prospettiva dell’amministrazione finanziaria, considerando, tra i vari aspetti, la natura temporanea o permanente degli effetti fiscali dell’interpretazione adottata, la ricorrenza dell’operazione (episodicità o ripetitività su più periodi d’imposta), la conoscenza, da parte della società, di precedenti controlli fiscali rilevanti, l’eventuale

dimensione transnazionale dell'operazione e la rilevanza dell'operazione in ambito di gruppo.

Al termine di questa fase, il grado di sindacabilità verrà qualificato come basso, medio o alto.

Nei casi in cui una posizione interpretativa, già connotata da incertezza, presenti anche un elevato grado di sindacabilità, si passa all'analisi della materialità della scelta effettuata, intesa sia in senso quantitativo che qualitativo.

Sotto il profilo quantitativo, la materialità viene solitamente misurata secondo il criterio del *Delta Tax*, ossia la differenza di onere fiscale risultante da una diversa qualificazione della fattispecie o del trattamento fiscale rispetto a quella adottata dalla società. Il risultato potrà indicare un grado di materialità basso, medio o alto.

L'analisi può essere ulteriormente arricchita da valutazioni qualitative, quali la potenziale rilevanza penale delle scelte interpretative adottate e i possibili impatti reputazionali derivanti dall'assunzione di soluzioni controverse.

In presenza di posizioni incerte, con un alto grado di sindacabilità e con materialità medio-alta, si rende necessaria l'attivazione di presidi di controllo adeguati. In via prioritaria, ove istituito, è opportuno il coinvolgimento del Comitato per l'attività interpretativa (o di un organismo equivalente), quale primo filtro di natura interna. Qualora necessario, si potrà procedere all'acquisizione di consulenze esterne.

La valutazione finale potrebbe comportare l'avvio di una procedura di *escalation*, mediante l'interlocuzione con l'Agenzia delle Entrate, fermo restando l'applicabilità del principio dell'*agree to disagree*, ossia il diritto di mantenere una posizione difforme da quella dell'Amministrazione<sup>300</sup>. E' altresì importante che tutte le fattispecie intercettate, unitamente alle relative analisi, siano archiviate al fine di ripercorrere, anche su richiesta della stessa Agenzia delle Entrate, le valutazioni effettuate per ciascuna fattispecie e le conseguenti scelte interpretative adottate.

La gestione del rischio interpretativo tramite la descritta *policy* assume altresì un ruolo di fondamentale rilevanza nel contesto aziendale, non solo ai fini di poter compiere consapevoli scelte d'investimento, nel perseguimento della crescita economica, ma anche nell'ottica di prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale. Del resto, la certezza del diritto, intesa come ragionevole prevedibilità delle conseguenze giuridiche delle proprie

---

<sup>300</sup> L.Miele e L.G. Reitano opera già cit.

azioni, costituisce un principio di fondamentale importanza nell'ambito della materia tributaria. La fiscalità è, infatti, strettamente connessa al comparto della finanza pubblica e, in ragione della mancanza di nessi sinallagmatici tra le obbligazioni tributarie e le controprestazioni riferibili all'obbligato, la possibilità per il contribuente di prevede l'insorgenza di un obbligo fiscale si configura quale condizione essenziale per il corretto adempimento spontaneo dell'obbligo di contribuzione.

Nonostante l'indiscutibile rilevanza della certezza giuridica, il fenomeno tributario permeato da ampie aree di incertezza. Si tratta di un'incertezza che è riconducibile sia alle categorie generali del diritto tributario, si pensi banalmente alla confusione terminologica connessa ai concetti di fisco, para-fiscalità, tributi, contributi, tasse ecc., sia alla difficoltà nella ricostruzione del dato normativo. Tale difficoltà deriva dalla moltiplicazione delle fonti ma, soprattutto, dalla c.d. “*malatecnica*” legislativa, ossia una tecnica legislativa inadeguata. Del resto, lo stretto legame della materia con le esigenze economiche e politiche determina una frettolosa predisposizione dei testi normativi e compromessi di formulazione, compromettendo, così, la chiarezza del precetto normativo. Peraltro, tali criticità risultano ulteriormente rafforzate dall'assenza di un codice tributario, il quale costituirebbe un utile strumento per diminuire la volubilità della materia.

Infine, un ulteriore fattore critico è rappresentato dalla difficoltà nella sussunzione dei concreti fatti della vita alle fattispecie impositive astratte previste dal legislatore. Di nuovo, si tratta di una problematica particolarmente accentuata nella materia tributaria, sia perché i concetti utilizzati nell'elaborazione delle fattispecie impositive si caratterizzano per un ampio spazio valutativo, sia perché il contribuente sovente cerca di sottrarsi all'applicazione della fattispecie da cui deriva il proprio debito<sup>301</sup>.

In ogni caso, a prescindere dalle cause, l'incertezza in ambito fiscale comporta oneri aggiuntivi per i contribuenti connessi all'apprendimento delle nuove norme, all'implementazione di nuove procedure, agli inevitabili dubbi interpretativi iniziali ed al conseguente insorgere di contenziosi.

Alla luce di quanto esposto, risulta evidente come l'incertezza fiscale costituisca un terreno fertile per lo sviluppo di comportamenti evasivi ed elusivi. Del resto, l'elusione è un fenomeno che trae vantaggio proprio dalle ambiguità e le lacune normative del

---

<sup>301</sup> F.Farri “Le (in)certeze del diritto tributario” in Diritto e Pratica Tributaria, n.2, 1 marzo 2021, p. 720.

sistema per conseguire indebiti vantaggi di riduzione del carico fiscale e che, pertanto, risulta agevolata dall'alea di incertezza che permea la materia tributaria.

L'evasione, d'altra parte, è il frutto di una scelta consapevole da parte di un agente economico razionale, il quale, al fine di massimizzare il proprio guadagno, effettua un bilanciamento tra l'utilità attesa e probabilità di essere sottoposto ad accertamento e, conseguentemente, sanzionato. Il livello di evasione risulta, dunque, correlato al grado di avversione al rischio del contribuente. Quest'ultimo risulta influenzato da una molteplicità di fattori, tra i quali, secondo il modello teorico *Allingham-Sandmo*, sono ricomprese: i) le aliquote, in quanto risulta esservi una correlazione positiva tra l'ammontare delle aliquote e l'evasione, maggiori sono le aliquote allora maggiore sarà l'incentivo all'evasione (anche se sul punto occorre segnalare che risultano esservi anche orientamenti opposti che sostengono l'esistenza di una relazione inversa tra aliquote e evasione); ii) la probabilità dell'accertamento, che agisce come fattore deterrente, in quanto l'incremento di detta probabilità riduce il rendimento atteso dall'evasione aumentando, invece, il rischio; iii) le sanzioni, i livelli delle sanzioni incidono sulla propensione al rischio ma con minore efficacia rispetto alla probabilità di accertamento sul comportamento del contribuente. L'effetto delle sanzioni tende, infatti, ad essere scarsamente percepito se la probabilità dell'accertamento non è sufficientemente elevata<sup>302</sup>. Sul punto, si ricorda la necessità di una parametrizzazione delle sanzioni alla gravità del fatto commesso sulla base del principio di proporzionalità.

Vi sono, poi, alcune variabili che non sono contemplate dal modello A/S o che sono scarsamente valorizzate, le quali, tuttavia, possono ugualmente incidere sulla decisione di evadere e tra le quali merita, appunto, attenzione l'incertezza normativa. Secondo *Scotchmer e Slemrod* (1989), quest'ultima può, infatti, generare nel contribuente un senso di ostilità e di sfiducia nelle istituzioni, dando luogo a comportamenti opportunistici, diminuendo la credibilità del sistema<sup>303</sup> e la *compliance*, in quanto sul contribuente grava un rischio aggiuntivo che comporta una perdita di utilità.

E', dunque, proprio in questo frangente che si colloca l'adempimento collaborativo quale strumento di avvicinamento tra Fisco e contribuente, orientato a

---

<sup>302</sup> L. Berardi e L.A.Franzoni "Evasione fiscale e nuove tipologie di accertamento una introduzione all'analisi economica" in Rivista Italiana di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 2004, vo. 63/1, pp. 3-41.

<sup>303</sup> L.A. Franzoni, "Tax evasion and tax compliance", *Encyclopaedia of Law and Economics*, 1998.

promuovere un dialogo trasparente e costante con l’Amministrazione. Tale approccio mira a ridurre i margini di incertezza, prevenire l’insorgere del rischio fiscale e promuovere una cultura di legalità e fiducia reciproca.

### 3.2.1. SGUARDO INTERNAZIONALE ED EUROPEO: *MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE*

A conferma dell’importanza cruciale che la certezza fiscale assume nella vita dei contribuenti e, in particolare, per le imprese, potendo quest’ultime, così, operare in un contesto favorevole, che agevola il compimento di decisioni consapevoli in materia di pianificazione e investimenti, è possibile richiamare alcune affermazioni dell’OCSE sul tema.

Quest’ultimo, infatti, ritiene che “*La certezza fiscale è un obiettivo fondamentale che garantisce stabilità e prevedibilità nel panorama fiscale globale*”, ormai sempre più caratterizzato da fattispecie con elementi di estraneità.

Inoltre, similmente a quanto avviene a livello nazionale, per cui sono predisposti meccanismi di collaborazione che consentono un confronto anticipato con l’Amministrazione finanziaria al fine di prevenire controversie su questioni fiscali rilevanti, anche l’OCSE predispone meccanismi di risoluzione e prevenzione delle controversie i quali “*svolgono un ruolo fondamentale nel ridurre al minimo le incertezze sia per i contribuenti che per le amministrazioni fiscali*”, tramite i suddetti meccanismi, infatti, “*i contribuenti e le amministrazioni fiscali possono affrontare in modo proattivo le potenziali controversie prima che esse si aggravino*” offrendo “*un approccio strutturato per risolvere i disaccordi in modo rapido ed equo, al fine di mitigare la potenziale doppia imposizione associata alle controversie fiscali*”. Tramite la combinazione di questi approcci, la certezza fiscale diventa una pietra angolare per promuovere gli investimenti, la creazione di posti di lavoro e la crescita economica<sup>304</sup>.

Tra tali meccanismi merita, senz’altro, menzione la c.d. “*Mutual Agreement Procedure*” (*MAP*), un meccanismo previsto nella maggior parte delle Convezioni contro le doppie imposizioni. Si tratta di una procedura che può essere attivata dai contribuenti, al fine di risolvere questioni interpretative o applicative connesse alle disposizioni

---

<sup>304</sup> “*Tax Certainty*” consultabile sul sito: <https://www.oecd.org/en/topics/tax-certainty-and-policy-implementation.html>.

convenzionali tra Stati contraenti, al fine di garantire al contribuente l'applicazione di un trattamento fiscale conforme alle medesime.

A livello OCSE, la *MAP* è disciplinata dall'art. 25 del Modello OCSE, sostanziandosi, quest'ultima in una consultazione tra le autorità fiscali dei paesi contraenti affinché esse addivengano ad un accordo che tracci il confine delle rispettive potestà in positive.

Tuttavia, nonostante l'obiettivo di certezza perseguito, la procedura presenta alcuni limiti strutturali; non vi è, infatti, alcun obbligo di risultato in capo alle amministrazioni fiscali interessate. Inoltre, emergono criticità anche sul piano della fase di innesco della procedura in quanto la sua attivazione è subordinata alla presentazione di una specifica istanza da parte del contribuente, tuttavia, non è infrequente che l'Amministrazione dello Stato che ha esercitato i propri poteri impositivi non abbia interesse a riesaminare la propria pretesa in contraddittorio con un'altra autorità fiscale straniera. Sul punto, un ulteriore criticità deriva dal fatto che al contribuente non è riconosciuto alcun diritto di impugnare l'eventuale diniego di accesso alla procedura, così come non gli è riconosciuto alcun rimedio avverso l'inerzia delle autorità fiscali che non eseguano spontaneamente gli accordi eventualmente raggiunti.

Tali criticità hanno portato a un'integrazione dell'articolo 25 del Modello OCSE nell'ambito del progetto *BEPS*<sup>305</sup>, azione 14, intitolata “*Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*”.

Tale intervento ha altresì reso la procedura maggiormente affidabile ed efficace, articolandola in due fasi: una prima fase amichevole, volta al raggiungimento dell'accordo tra le autorità fiscali degli Stati contraenti, e una fase arbitrale, attivabile in caso di mancato raggiungimento di un accordo entro due anni dall'avvio delle interlocuzioni.

Tuttavia, nonostante l'apprezzabile portata dell'intervento, la procedura risulta ancora caratterizzata da criticità rilevanti, in quanto la fase arbitrale ha carattere opzionale

---

<sup>305</sup> Il Progetto BEPS, “*Base erosion and Profit shifting*”, il progetto BEPS si inserisce nell'ambito di azioni per contrastare le politiche di pianificazione fiscale aggressiva e per evitare lo spostamento di base imponibile dai Paesi ad alta fiscalità verso altri con pressione fiscale bassa o nulla da parte delle imprese multinazionali, puntando a stabilire regole uniche e trasparenti condivise a livello internazionale.

e, come noto, il *Multilateral Instrument (MLI)*<sup>306</sup> permette ai singoli paesi di effettuare riserve ed opzioni con riguardo a istituti o aspetti della disciplina.

Per tali ragioni, alla procedura prevista dall'art. 25 del modello OCSE, si sono affiancate, a livello europeo, procedure recanti discipline differenziate. Si ricorda, appunto, la *MAP* disciplinata dalla Convenzione Arbitrale Europea. Quest'ultima procedura riguarda le controversie tra gli Stati membri dell'unione europea ed ha un ambito oggettivo di applicazione piuttosto limitato, in quanto riguarda soltanto le controversie che derivano da rettifiche dei prezzi di trasferimento o che riguardano stabili organizzazioni. Analogamente a quanto sopra previsto, anche questa procedura si articola in due fasi, tuttavia, in questo caso vi è un obbligo di risultato e la fase arbitrale ha carattere obbligatorio. Inoltre, all'interno di quest'ultima, si prevede l'istituzione di una commissione consultiva composta da tre personalità indipendenti e due rappresentanti di ciascuna autorità fiscale interessata. Nonostante tali previsioni rafforzino le garanzie per il contribuente, permangono criticità analoghe a quelle sopra menzionate, quali la mancanza di rimedi contro l'inerzia delle Amministrazione nell'accogliere la domanda di accesso e nell'eseguire gli accordi risultanti dalla stessa.

Per ultima, occorre menzionare anche la procedura amichevole di risoluzione delle controversie prevista dalla Direttiva Europea 1852/2017, introdotta con l'obiettivo di potenziare e rendere maggiormente efficienti gli strumenti di risoluzione delle controversie fiscali internazionali già disciplinati dai trattati contro la doppia imposizione e dalla Convenzione Arbitrale Europea. Ancora una volta si tratta di una procedura bifasica che prevede una fase amichevole, finalizzata al raggiungimento dell'accordo, ed una fase arbitrale nella quale deve essere nominato un Collegio Arbitrale, incaricato di esprimere un parere sulla decisione della controversia. Tuttavia, diversamente da quanto segnalato nelle procedure soprascritte, in questo caso il contribuente riveste un ruolo di governo della procedura in quanto può richiedere l'intervento dei giudici nazionali per superare eventuali situazioni di stallo derivanti dall'inerzia amministrativa. Sul punto va evidenziato che la direttiva non incide sui criteri sostanziali di allocazione della potestà

---

<sup>306</sup> Strumento che consente ai governi di modificare efficacemente e in modo coordinato i trattati fiscali bilaterali esistenti, implementando misure contro l'erosione della base imponibile e lo spostamento degli utili senza la necessità di rinegoziare ogni singolo trattato.

impositiva tra Stati, ma si limita a stabilire una disciplina di carattere meramente processuale<sup>307</sup>.

Alla luce di quanto esposto, risulta evidente come negli ultimi anni, al fin di accrescere la certezza fiscale, sul piano internazionale ed europeo, si sia assistito ad un rafforzamento significativo degli strumenti di risoluzione delle controversie internazionali, grazie all’azione congiunta dell’OCSE, al progetto *BEPS* e alla normativa europea. Secondo i dati forniti dallo stesso OCSE<sup>308</sup>, tale rafforzamento ha comportato un sensibile aumento delle istanze di accesso alle procedure amichevoli: prima di tali interventi, i casi registrati erano pari a 1.042, mentre, secondo le statistiche disponibili al 2023, il numero è salito fino a 5.413. Si tratta di un incremento significativo, da interpretare positivamente in quanto indice di un percorso verso una maggiore certezza nel panorama fiscale internazionale.

#### **4. CRITICITA’ DELL’ISTITUTO**

Fin qui l’istituto dell’adempimento collaborativo è stato analizzato nella sua interezza, partendo dai principi ispiratori del cambio di paradigma dei rapporti tra Fisco e contribuenti alla sua nascita, arrivando ad un’analisi dettagliata della sua disciplina e delle sue prospettive evolutive. Tuttavia, sembra ora opportuno soffermarsi su alcune criticità dell’istituto che, nonostante i recenti interventi modificativi e correttivi, sembrano permanere e che nel futuro occorrerebbe affrontare.

##### **4.1. CONTRADDIZIONI DOVUTE ALLA DISTINZIONE TRA RISCHI SIGNIFICATIVI E NON SIGNIFICATIVI**

Come menzionato nel capitolo precedente, nell’ambito della disciplina dell’adempimento collaborativo, risulta esservi una dicotomia tra i rischi fiscali significativi, che insistono su fattispecie per le quali, sulla base di una comune valutazione

---

<sup>307</sup> Contrino, E. Della Valle, A. Marcheselli, E. Marello, G. Marini e F. Paparella opera già cit.

<sup>308</sup> Dati consultabili sul sito <https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html>.

delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa, si ritengono operanti i doveri di comunicazione preventiva previsti dal decreto istitutivo del regime, e non.

Tale distinzione rileva ai fini del trattamento sanzionatorio applicabile, infatti mentre nel caso dei rischi fiscali significativi opportunamente comunicati all'Agenzia delle Entrate tramite interpello abbreviato o comunicazione di rischio non sono applicabili le sanzioni amministrative ed è prevista l'esclusione della rilevanza penale della condotta di dichiarazione infedele (limitatamente agli elementi attivi sottratti ad imposizione e alla minori passività dichiarate), nel caso di rischi fiscali non significativi, ricompresi nella mappa dei rischi del *TCF*, le sanzioni amministrative sono soltanto ridotte fino alla metà.

Sul punto sembrerebbe auspicabile un superamento di tale autonomia, in quanto risulta che la mappa sia stata valorizzata dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate quale forma di comunicazione preventiva dei rischi e, pertanto, potrebbe essere opportunamente riconosciuta come strumento idoneo ad abilitare la disapplicazione integrale delle sanzioni amministrative al pari di quanto previsto per i rischi significativi. Peraltro, tale differenziazione non esisteva prima delle modifiche apportate dal D.lgs. 221/ 2023 e non trova alcun riscontro nei criteri direttivi della legge delega, anzi quest'ultima prevedeva che l'esimente operasse per tutti i rischi fiscali comunicati preventivamente<sup>309</sup>.

A tal fine, una parte della dottrina<sup>310</sup> ritiene che sarebbe sufficiente integrare il terzo comma dell'art. 6 del Decreto Adempimento Collaborativo per prevedere che le sanzioni non si applichino al contribuente che “*comunica mediante la mappa dei rischi di cui al comma 3-bis, l'interpello di cui al secondo comma ovvero ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lett. b), i rischi fiscali*” . Di conseguenza, il comma 3-bis potrebbe essere riformulato nel seguente modo “ *ai fini del precedente comma, si intendono inclusi tra i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'agenzia delle entrate, anche i rischi fiscali relativi a fattispecie escluse da doveri di comunicazione preventiva in quanto non rientranti nei parametri qualitativi e quantitativi concordati con il contribuente, laddove siano ricompresi nella mappa dei rischi individuati dal sistema di controllo di cui all'art. 5, comma secondo, lett. a)*”.

---

<sup>309</sup> Art. 17, comma primo, lett. g), n. 1.9.1.

<sup>310</sup> G.Ferranti e M.Lio opere già cit.

Per quanto riguarda la copertura penale dei rischi non significativi, si ritiene di poter effettuare le medesime considerazioni e di poter, pertanto, modificare il quarto comma del medesimo articolo del Decreto Adempimento Collaborativo al fine di ricomprendere, tra gli strumenti di interlocuzione preventiva che giustificano l'inapplicabilità delle sanzioni di cui all'art. 4 del D.lgs. 74/2000, anche la mappa dei rischi fiscali.

Tuttavia, un intervento in tal senso non è stato ancora attuato, nemmeno dal più recente Decreto Correttivo.

#### **4.2. OPERATIVITÀ LIMITATA DELLA PENALTY PROTECTION CLAUSE**

In tema di *Penalty Protection*, nel capitolo precedente è stato osservato come il Decreto Correttivo abbia risolto il problema riguardante la distinzione tra elementi attivi e passivi di reddito, per cui adesso non trovano applicazione le disposizioni di cui all'art. 4 del D.lgs. 74/2000 e non costituiscono nemmeno notizia di reato, salvo i casi di condotte simulatorie o fraudolenti o dipendenti dall'indicazione di maggiori passività inesistenti, le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi fiscali, opportunatamente comunicati. Si tratta di un argomento ampiamente trattato nel capitolo precedente, mentre in questa sede appare opportuno soffermarsi sul rapporto tra la *Penalty Protection* in materia penale e l'art. 8 del D.lgs. 231/2001.

A tal proposito, si ricorda che il Decreto *Cooperative Compliance* era intervenuto in materia di *Penalty Protection*, prevedendo, all'art. 6, comma 4, una causa di non punibilità per le condotte di cui all'art. 4 del D.lgs. 74/2000 (reato di dichiarazione infedele), dipendenti da rischi comunicati tempestivamente all'Agenzia delle Entrate, mediante i mezzi sopramenzionati di interpello abbreviato e comunicazione di rischio.

Tale previsione andava accolta positivamente, in quanto determinava un maggior *appeal* dell'istituto, tuttavia, dalla lettura dell'art. 8, comma 1, del Decreto 231, il quale stabilisce che “*la responsabilità dell'ente sussiste anche quanto: [...] il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia*”, risultava evidente il mancato coordinamento tra le due disposizioni. Infatti, la non punibilità del reato presupposto non mandava l'ente esente da punibilità ai sensi della normativa 231 e, dunque, in capo all'impresa in regime

di adempimento collaborativo trovavano comunque applicazione le sanzioni previste dalla suddetta normativa<sup>311</sup>.

Sul punto, si potrebbe ipotizzare un'interpretazione letterale volta a circoscrivere la responsabilità degli enti, ai sensi del menzionato articolo del Decreto 231, alle sole cause di estinzione dei reati presupposto, diverse dall'amnistia, escludendo le cause di non punibilità, come quella prospettata dall'art. 6 del Decreto Adempimento Collaborativo o dall'art. 13 del D.lgs. 74/2000 circa il pagamento del debito tributario.

Tuttavia, una lettura rigorosamente testuale, per cui la norma si limiterebbe a richiamare le cause di estinzione del reato, appare debole.

La Cassazione stessa, sulla scorta del testo della relazione di accompagnamento del D.lgs. 231/2001 secondo cui “[....] le cause di estinzione della pena (emblematici i casi grazia o di indulto), al pari delle eventuali cause non punibilità e, in generale, alle vicende che ineriscono a quest'ultima, non reagiscono in alcun modo sulla configurazione della responsabilità in capo all'ente, non escludendo la sussistenza di un reato”<sup>312</sup>, ha chiuso la porta a letture strettamente aderenti al dettato normativo, che distinguono le cause di estinzione del reato dalle cause di non punibilità<sup>313</sup>.

Il quadro sopra delineato rappresentava un'irrazionalità del sistema, che, per certi aspetti, richiamava la seguente espressione, anche se utilizzata in un contesto differente, secondo cui la riforma “sembra(va) brandire un bastone di cartapesta in alternativa ad una carota avvelenata”<sup>314</sup>.

Tuttavia, sul punto è intervenuto il Decreto Correttivo che non ha più qualificato la *Penalty Protection* quale causa di non punibilità, ma quale elemento che esclude la rilevanza penale del fatto di reato e, dunque, la configurazione della condotta tipizzata dalla norma penale incriminatrice.

---

<sup>311</sup> M. Lio opera già cit.

<sup>312</sup> Relazione ministeriale al D.lgs. 231/2001, par. 4.

<sup>313</sup> M.Lio ultima opera cit.

<sup>314</sup> A.Ingrassia “Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario” in Diritto Penale e Processo, n. 3, 1 marzo 2020, p. 307. L'espressione si riferiva alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario compiuta con il D.lgs. 158/2015, la quale aveva parzialmente ampliato la causa di non punibilità prevista all'art. 13 del D.lgs. 74/2000 ai delitti di cui agli artt. 2 e 3 del medesimo decreto, non abbracciando però le fattispecie di indebita compensazione con crediti inesistenti, e l'aveva privata della sua appetibilità processuale giacché la causa di non punibilità rendeva non punibile la persona fisica, al contempo costituendo autodenuncia per l'ente rispetto alla responsabilità ai sensi del Decreto 231.

Sembrerebbe, dunque, potersi concludere che l’evoluzione normativa abbia tentato di delineare un assetto maggiormente coerente tra le disposizioni in materia di *Penalty Protection* e la disciplina della responsabilità da reato degli enti, anche alla luce delle specificità proprie del regime di adempimento collaborativo. Tuttavia, sembrerebbe rimanere aperto uno spazio di riflessione aperto circa l’effettiva portata sistematica delle modifiche introdotte, e l’opportunità di un intervento più esplicito da parte del legislatore che assicuri una piena armonizzazione tra i due ambiti normativi.

## 5. CONCLUSIONI

In questo capitolo, l’adempimento collaborativo è stato esaminato sotto un duplice profilo: da un lato come strumento di deflazione del contenzioso, in quanto promuove un dialogo preventivo con l’Amministrazione finanziaria, contribuendo così a una gestione più efficiente e consensuale delle controversie fiscali, in linea con le tendenze evolutive del diritto tributario sia a livello nazionale che internazionale; dall’altro, come meccanismo di prevenzione dei reati tributari, caratterizzati dal dolo di evasione, volto a incentivare comportamenti trasparenti e corretti da parte dei contribuenti, rafforzando il rapporto di fiducia con il Fisco e favorendo un clima di maggiore certezza giuridica.

Alla luce delle analisi condotte, i più recenti interventi normativi appaiono meritevoli di un giudizio positivo, in quanto hanno contribuito a perfezionare l’istituto, rafforzandone l’efficacia sia sul piano della *compliance* fiscale che su quello della prevenzione penale, in coerenza con gli obiettivi di una moderna Amministrazione.

## CONCLUSIONE

Alla luce di quanto esaminato nel presente elaborato, è possibile trarre alcune considerazioni conclusive. L'analisi ha evidenziato come il concetto di *Tax compliance* abbia assunto nel tempo un significato sempre più ampio e dinamico, riflettendo l'evoluzione del rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria, storicamente improntato su un approccio conflittuale. In questo contesto, l'istituto dell'adempimento collaborativo, introdotto con il D.lgs. n. 128/2015, si configura come uno strumento innovativo, volto a promuovere una nuova modalità di interazione tra Fisco e imprese, fondata su trasparenza, dialogo costante e reciproca fiducia.

Nonostante la portata innovativa e l'onorevole obiettivo perseguito dall'istituto, nella fase iniziale della sua applicazione sono emerse alcune criticità, legate principalmente all'accesso limitato al regime e agli elevati oneri richiesti per l'implementazione di un efficace *Tax Control Framework*, elemento centrale dell'adempimento collaborativo. A ciò si aggiungeva il ridotto beneficio in termini di vantaggi fiscali e sanzionatori, soprattutto sul piano amministrativo e penale.

Tali limiti hanno determinato la necessità del sopra esaminato intervento normativo, attuato con il D.lgs. 221/2023 (Decreto *Cooperative Compliance*) e il D.lgs. 108/2024 (Decreto Correttivo), volto al rafforzamento della disciplina dell'adempimento collaborativo al fine di incentivare un clima di maggiore cooperazione tra contribuenti e Amministrazione finanziaria. Le modifiche apportate dai suddetti decreti meritano di essere accolte positivamente, in quanto hanno contribuito a rendere l'istituto maggiormente efficace sia come strumento di prevenzione dell'evasione fiscale, grazie ad una più solida gestione del rischio, sia come mezzo di deflazionamento del contenzioso tributario, favorendo l'emersione e la risoluzione anticipata delle potenziali controversie fiscali.

Tuttavia, per poter valutare pienamente l'impatto degli interventi riformatori e l'effettiva capacità dell'istituto di incidere in modo sistematico sul rapporto tra Fisco e contribuente, sarà necessario attendere il completamento del quadro normativo ed applicativo, ossia dei criteri direttivi della Legge Delega del 2023 e dei provvedimenti attuativi da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In conclusione, è possibile affermare che la promozione di una *Tax Compliance* fondata sulla collaborazione anziché sulla contrapposizione rappresenta una delle

principali sfide per i sistemi fiscali moderni. Si tratta di una leva strategica non solo per migliorare l'efficienza del sistema tributario, ma anche per rafforzare il patto di fiducia tra cittadini, imprese e Stato, in una prospettiva di legalità condivisa e sostenibilità fiscale.

## BIBLIOGRAFIA

### LIBRI

- A.Carinci e T.Tassani “*Manuale di diritto tributario*”, Torino, 2019.
- A. Carinci e T. Tassani “*Manuale di diritto tributario*”, Milano, 2024.
- A. Contrino, E. Della Valle, A. Marcheselli, E.Marello, G.Marini e F.Paparella “*La Giustizia Tributaria*”, Milano, 2024.
- A. Mansi e L.Nobile “*Aggiornare i Modelli 231i: la nuova norma sui reati tributari*”, KPMG, 2020.
- C. Melillo “*Compliance Fiscale*”, Milano, 2024.
- D. Caputo “*Statistiche sulla giustizia tributaria*” in “*La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione centrale. Studio per il centoquarantennio*” a cura di G. Paleologo, Milano, 2005.
- G. Falsitta “*Manuale di diritto tributario*”, Milano, 2023.
- G. Falsitta, “*Natura e funzione dell’imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*”, Milano, 2008, pag. 45.
- G. Ferranti “*Adempimento Collaborativo, accertamento e contenzioso*”, Milano, 2024.
- G. Marino “*Corporate tax governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione d’impresa*”, Milano, 2022, p.8 ss
- G. Marongiu “*Lo statuto dei diritti del contribuente*”, Torino, 2009
- G. Melis “*Manuale di diritto tributario*”, Milano, 2022.
- G.Vaciago e S.Ricci “*L’organismo di vigilanza nelle società: prassi operativa, profili di responsabilità, strumenti digitali di supporto*”, Torino, 2023.
- L.Salvini e F.Cagnola “*Manuale professionale di diritto penale tributario*”, Torino, 2022.
- S. La Rosa “*Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*”, Milano, 2008
- T. Tassani e A. Carinci “*Lo statuto dei diritti del contribuente: principi, tutele e strumenti di difesa*”, Milano, 2023.

### RIVISTE

- A.Braiotta, S. Pisani, E. Pisano “*Evasione fiscale e distribuzione primaria del reddito*” in Rivista di Diritto Finanzio e Scienze delle Finanze, 2013, I, 139 ss.

- A.Dodero “*Nuove opportunità per l’adempimento collaborativo*” in il fisco, n. 14, 10 aprile 2023, p. 1327 cfn G. Marino opera già cit.
- A. Giacomo “*Regime dell’adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale*” in Corriere tributario.
- A. Giovannini “*I nuovi principi del sistema punitivo tributario: proporzionalità e identità del fatto materiale*” in Rivista di Diritto Tributario, n. 4/2024.
- A. Giovannini “*L’abuso del diritto nella legge delega fiscale*” in Rivista di Diritto Tributario, n. 3, 2014, p. 242.
- A.Gorgoni e S. Gorgoni “*Giusto processo e processo tributario: i principi ricavabili dall’art. 111 Cost. e dall’art. 6 della CEDU*” in “*Processo Tributario. Diritto e Pratica Professionale*”, Milano, 2021.
- A.Guidara “*Discrezionalità e vincolatezza nell’azione dell’amministrazione finanziaria*” in Diritto e Pratica Tributaria, n. 1, 1 gennaio 2020, p.5.
- A.Ingrassia “*Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*” in Diritto Penale e Processo, n. 3, 1 marzo 2020, p. 307.
- A. Lovisolo “*Doppio binario fra esiti del processo penale e tributario: necessità di un coordinamento normativo e inconfigurabilità di automatici effetti delle sentenze penali nel processo tributario; limitata rilevanza del processo tributario delle sentenze e definizioni tributarie*” in Diritto e Pratica Tributaria, n. 4/2024.
- A.Salvati “*Recentissime dalla Cassazione Tributaria – Cassazione., 30 settembre 2014, n. 36456 – nuove riflessioni sul danno che l’evasione cagionerebbe all’amministrazione finanziaria*” in Rivista di Diritto Tributario, 26 novembre 2024.
- A.Tomassini e F.Pacelli “*Modello 231 e gestione del rischio fiscale nella prospettiva della cooperative compliance*” in Corriere Tributario, n. 5, 1 maggio 2020, p. 456.
- A. Trevisani “*Concordato preventivo biennale come strumento di semplificazione del rapporto tributario*” in il fisco, n. 15, 17 aprile 2023, p.1419.
- A. Trevisani “*Il concordato preventivo biennale: con il Decreto correttivo cresce l’appeal del nuovo istituto*” in il fisco, n. 34, 9 settembre 2024, p. 3125.
- A. Vignarelli “*L’art. 10, comma 2, nello Statuto del contribuente riformato: tutela o discriminazione?*” in Rivista di Diritto Tributario, 06 giugno 2024.

- A. Vitali e N. Masotti “*Interpello sui nuovi investimenti: punti aperti e possibili evoluzioni*” in il fisco, n. 32-33, 5 settembre 2022, p. 3160.
- B.Ferroni “ *Cooperative compliance: supporto all’attività delle Direzioni regionali Agenzia entrate*” in il fisco, 2022.
- B.Ferroni “ *Cooperative compliance: gestione delle interlocuzioni preventive con l’Agenzia delle Entrate*” in il fisco, n. 36, 27 settembre 2021, p. 3407.
- C. Glendi “*Riforma del sistema sanzionatorio. Cosa cambia per l’efficacia delle sentenze penali nel processo tributario?*” in Diritto e Pratica Tributaria, n. 4/2024.
- C.Odorizzi “*Whistleblowing, il sistema interno per segnalare le irregolarità*” il Sole24 Ore, Milano, 2018.
- C. Romano e L. Chiodaroli “*Regime di adempimento collaborativo, la risposta all’incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente*” in Corriere Tributario, n.20, 18 maggio 2015, p.1540.
- D.Avolio, M.Piazza e D.Sencar “*Approvate le regole per la penalty protection in materia di ibridi fiscali*” in il fisco, n.8, 24 febbraio 2025, p. 651.
- D. Caputo “*Statistiche sulla giustizia tributaria*” in “*La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione centrale. Studio per il centoquarantennio*” a cura di G. Paleologo, Milano, 2005.
- D.Conte “*Il discriminio tra abuso del diritto ed evasione fiscale: spunti per inquadramento critico*” in Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, 2022.
- D.Liburdi e M. Sironi “*L’interpello speciale per i contribuenti in regime di adempimento collaborativo*” in il fisco, n. 30, 29 luglio 2024, p. 2827.
- D.Liburdi e M. Sironi “*Adempimento collaborativo: Codice di condotta, gestione del rischio e obblighi di trasparenza*” in il fisco, n. 27, 8 luglio 2024, p. 2532.
- E. Della Valle “*La valorizzazione dell’affidamento del contribuente*” in Rivista di Diritto Tributario, 16 aprile 2024.
- F. Cingari “*L’evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*” in R. Bricchetti e P. Veneziani “*I reati tributari*”, Milano, 2017.
- F.Dami “*Brevi riflessioni sulla portata dello Statuto del contribuente a margine di un caso emblematico di interpretazione autentica*” in Rassegna Tributaria, 2001, 867 ss.
- F.Dami “*La penalty protection nel regime dell’adempimento collaborativo*” in La Settimana Fiscale, 26 settembre 2024, n. 36.

- E. Della Valle “*Affidamento e certezza del diritto tributario*” Giuffrè, 2001.
- F. Gallo “*La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione e la crisi della giustizia tributaria*” in Rassegna Tributaria, n. 1, 1 gennaio 2020, p. 9.
- F.B.Ferrara “*Il concordato preventivo biennale e la Costituzione*” in il fisco,n. 24 parte 1, 14 giugno 2004, p. 3619.
- F.Farri “*Le (in)certezze del diritto tributario*” in Diritto e Pratica Tributaria, n.2, 1 marzo 2021, p. 720.
- G. Albano “*Regime dell'adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale*” in Corriere tributario, n. 35, 21 settembre 2015, p. 2653.
- G. Bencistà e F. Nannini Leoni “*Estensione alle PMI del Tax Control Framework: nuovo orizzonte nella gestione del rischi fiscale?*” in Corriere Tributario, n. 8-9, 1 agosto 2024, p. 753.
- G.E. Degani “*Il principio di proporzionalità nel rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria*” in Diritto e Pratica tributaria internazionale, n. 4, 1 ottobre 2018, p. 1054.
- G. Flora “*Profili penali della legge delega per la riforma fiscale*” in Diritto Penale e Processo, n. 11, 1 novembre 2023, p. 1413.
- G. Marino “*Adempimento collaborativo e dintorni: una sfida culturale che richiedere coraggio e fiducia*” in il fisco, n.41, 30 ottobre 2023, p. 3861.
- G. Marino e R. Moro “*Proposte normative per valorizzare gli istituti della cooperative compliance, del tax control framework, del ravvedimento operoso e per l'istituzione di un "bollino verde"*” in Diritto e Pratica Tributaria, n.3, 1 maggio 2023, p. 961.
- G. Marino “*La riforma delle sanzioni amministrative tributarie: la teoria dell'afflittività e la pratica della premialità*” in Diritto e Pratica Tributaria Internazionale, n. 4, 1 ottobre 2024, p. 1120.
- G. Marino “*La metamorfosi della sanzione amministrativa tributaria: dalla teorica dell'afflittività alla pratica della premialità (nell'insegnamento di Giuseppe Dragonetti)*” in Diritto e Pratica Tributaria, n. 4, 1 luglio 2022, p. 1150.
- G. Marino “*Giustizia riparativa e diritto tributario collaborativo*” in Diritto e Pratica Tributaria, n. 6, 1 novembre 2024, p. 1964.
- G. Melis “*Possibili interventi migliorativi sui principi di certezza del diritto e di tutela dell'affidamento*” in il fisco, n. 16, 24 aprile 2023.

- G. Melis, “*Tax compliance e sanzioni amministrative*”, in Giuseppe Marino (a cura di), “*Corporate tax governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione di impresa*”, Milano, 2022.
- G. Mercuri “*Riflessioni sull’abuso del diritto tributario: contro l’abuso di tale argomento*” in Rivista di Diritto Tributario, 04/2024.
- G. Molinaro “*Tax Control Framework per il controllo e la gestione del rischio fiscal in ottica ESG*”, in IPSOA Quotidiano, 8 febbraio 2024.
- G. Salanitro “*Profili giuridici dell’adempimento collaborativo, tra la tutela dell’affidamento e il risarcimento del danno*” in Rivista di Diritto Tributario, 2016, 645 ss.
- G. Stancati “*There is a light that never goes out. Tutela dell’affidamento tra carenze e auspicabili evoluzioni.*” in il fisco, n.3, 20 gennaio 2025.
- G. Tombesi e F. Paccagnella “*Disallineamenti da ibridi e penalty protection*” in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n.3, 1 marzo 2025, p. 5.
- I. Caraccioli “*Sull’inquadramento penale delle varie specie di interpello*” in *Fisco*, 2004, 37, pp. 1-6378.
- L. Berardi e L.A. Franzoni “*Evasione fiscale e nuove tipologie di accertamento una introduzione all’analisi economica*” in *Rivista Italiana di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 2004, vo. 63/1, pp. 3-41.
- L.A. Franzoni, “*Tax evasion and tax compliance*”, *Encyclopaedia of Law and Economics*, 1998.
- L. Miele e L. Giusi Reitano “*La mappatura dei rischi fiscali e i relativi presidi*” in *Corriere Tributario*, n. 12, 1 dicembre 2024, p. 975.
- L. Perugini e G.P. Ranocchi “*Riforma fiscale 11: Il Concordato preventivo biennale*” in *il Sole 24 Ore*, 2024.
- L. Quarantino, S. Bertone e F. Accetta “*Le imprese alla prova del nuovo Tax Control Framework*” in *il fisco*, n. 11, 17 marzo 2025, p. 957.
- L. Quarantino e S. Bertone “*La certificazione del Tax Control Framework: dubbi interpretativi e possibili soluzioni*” in *il fisco*, n. 3, 20 gennaio 2025, p. 218 e M. Lio opera già cit.

Linee Guida per la redazione del documento che disciplina il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (c.d.) *Tax Compliance Model* e per la certificazione del sistema.

Linee Guida per la compilazione della Mappa dei Rischi e dei Controlli Fiscali dei contribuenti del settore industriale.

Linee Guida Confindustria per la costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo.

M.Allena “*Il regime di adempimento collaborativo nella recente riforma tributaria*” in Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1 aprile 2024, p. 434.

M.A. Caracciolo “*Interpello nuovi investimenti: dai criteri di ammissibilità alla documentazione da produrre*” in IPSOA Quotidiano.

M. Damiani “*Il new deal degli accordi Fisco-imprese: i limiti della definizione concordata del rapporto tributario*” in Corriere tributario, n. 7, 1 luglio 2024, p.637.

M.Leo “*Cooperative compliance: una strada lunga e impervia*” il fisco, n.38, 10 ottobre 2016, p. 3616.

M. Lenotti “*Co-operative compliance nella delega fiscale e nel progetto pilota dell’Agenzie delle Entrate*” in Corriere tributario, 2014.

M.Lio “*La certificazione del Tax Control Framework nella normativa di attuazione*” in Corriere Tributario, n. 3, 1 marzo 2025, p. 279.

M. Lio e E. Macario “*Il Tax Control Framework fattore chiave del nuovo paradigma dei rapporti Fisco-contribuente*” in Corriere Tributario, n. 5, 1 maggio 2023, p. 445.

M.Lio “*Il potenziamento dell’adempimento collaborativo: qualche suggerimento per interventi in corsa*” in Rivista di Diritto Tributario, 2023.

M. Lio “*Il ravvedimento operoso delle violazioni penalmente rilevanti: il dilemma tra la non punibilità della persona fisica e la persistente responsabilità dell’ente*” in Rivista di Diritto Tributario, 2021.

M.Logozzo “I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela pian o parziale” in Dir. Prat. Trib., n. 6, 1 novembre 2018, p.2325.

M.Procopio “*L’abuso dei diritto (o elusione di imposta): una riforma da ripensare*” in Diritto e Pratica Tributaria, n. 4/2019, p. 1146.

P.L. Cardella “*Il concordato preventivo biennale: elaborazione della proposta, la sua accettazione ed il marginale impiego di nuove tecnologie*” in Rivista di Diritto Tributario, 20 luglio 2024.

P.Muccari “*Sulla irragionevole durata del processo tributario*” in Corriere Tributario, n. 26, 8 luglio 2002, p. 2327.

P.Palazzi “*Le sanzioni amministrative possono essere azzerate*” in il Sole 24 Ore, 24 aprile 2025.

Lupi, “*Insolvenza, fallimento e credito tributario*”, in Dialoghi di Diritto Tributario, 2006, pag. 456.

M. Damiani “*Il new deal degli accordi Fisco-imprese: i limiti della definizione concordata del rapporto tributario*” in Corriere tributario, n. 7, 1 luglio 2024, p.637.

Rapporto OCSE “*Study into the role of Tax Intermediaries*”, 2008.

Rapporto OCSE “*Co-operative Compliance. A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”2013.

Redazione IPOS “*Processo tributario: il modello di trattazione flessibile assicura un confronto tra le parti effettivo e paritario*”, 2022.

R. Patimo “Regime della cooperative compliance” in ONE FISCALE, 2024.

Redazione IPSOA Quotidiano “*Cooperative Compliance: riduzione di due anni dell'accertamento anche senza TCF certificato*” , 2 aprile 2024.

S.Grilli e M. Busia “*Documentazione Penalty Protection sugli Hybrid Mismatch e interazione con la Cooperative Compliance*” in Corriere Tributario, n. 4, 1 aprile 2025, p. 357.

S. La Rosa, “*Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi*”, in Rivista di Diritto Tributario, 2008, I, pag. 313 ed altri.

V. Ficari “*Accordi e formazione condivisa di atti impositivi e di valori imponibili alla luce della riforma tributaria*” in Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, 2024.