



GIUSTIZIA INSIEME

www.giustiziainsieme.it

Direttrice scientifica: Paola Filippi

Il diritto tributario nella stagione delle riforme

Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023

a cura di Enrico Manzon e Giuseppe Melis


**Pacini
Giuridica**



© Copyright 2024 by Pacini Editore Srl

ISBN 978-88-3379-689-5

Realizzazione editoriale



Via A. Gherardesca
56121 Ospedaletto (Pisa)

Indice

Presentazione	7
---------------------	---

Parte Prima

Le riforme ordinamentali e processuali

Il nuovo assetto ordinamentale della giustizia tributaria	11
-----------------------------------------------------------------	----

Luca Buffoni

1. Premessa	11
2. Istituzione delle Commissioni tributarie ed evoluzione storica	11
3. L'esigenza di una riforma	14
4. La legge 31 agosto 2022, n. 130: profili contenutistici	15
5. Compatibilità della riforma con i principi costituzionali: luci ed ombre	17
6. Considerazioni conclusive	20

Nuova magistratura, nuovo autogoverno	23
---------------------------------------------	----

Lanfranco M. Tenaglia

1. Premessa generale	23
2. La legge n. 130 del 2022 e i successivi interventi normativi	23
3. Le nuove attribuzioni del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria – l'opzione per i magistrati togati	25
4. Le ulteriori attribuzioni del CPGT	25
5. L'ufficio ispettivo	26
6. L'Ufficio del Massimario nazionale	27
7. Considerazioni conclusive	28

Giro di boa per il processo tributario (Struttura del contenzioso, organizzazione e processo)	31
-----------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Massimo Basilavecchia

1. La riforma del 2022: l'importanza e i dubbi	31
2. La non eludibile esigenza di un inserimento in Costituzione	33
3. Quale ruolo per la giurisdizione tributaria?	34
4. Alla ricerca di un nuovo modello	35

Profili organizzativi di giustizia tributaria: la Corte di Cassazione	39
-----------------------------------------------------------------------------	----

Angelina-Maria Perrino

1. Pessimismo dell'intelligenza, ottimismo della volontà	39
2. L'istituzione della sezione tributaria della Corte di Cassazione: norma-manifesto dell'importanza del contenzioso tributario	40
3. La dimensione organizzativa della norma istitutiva della sezione Tributaria	41
3.1. L'attuazione tabellare	43
4. Il ruolo anfibio della richiesta di rinvio pregiudiziale	43

Le modifiche al processo tributario di merito e di legittimità	47
<i>Francesco Pistolesi</i>	
1. Premessa	47
2. Il giudice monocratico.....	47
3. La prova testimoniale scritta.....»	49
4. La mediazione e la conciliazione	52
5. L'accelerazione e l'effettività del procedimento cautelare in primo grado	54
6. La partecipazione a distanza all'udienza pubblica e alla camera di consiglio	55
7. L'ampliamento e il potenziamento dell'informatizzazione della giustizia tributaria»	56
8. Il divieto di produrre nuovi documenti in appello.....»	57
9. La pubblicazione del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali di merito	59
10. L'accelerazione della fase cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo	60
11. L'impugnabilità dell'ordinanza cautelare.....»	61
12. Gli interventi di deflazione del contenzioso tributario.....»	63
13. La riforma del giudizio di legittimità	64
La norma generale sull'onere della prova.....»	71
<i>Michele Cataldi</i>	
1. La novella	71
2. Il rapporto con l'art. 2697 c.c.»	73
3. Il principio di vicinanza della prova	74
4. Il secondo periodo dell'art. 7, comma 5- <i>bis</i> , il fatto notorio ed il fatto non contestato, la regola di giudizio	76
5. Le presunzioni legali, semplici e "supersemplici".....»	78
6. Le presunzioni "giurisprudenziali".....»	80
La revocazione per contrarietà alla CEDU	83
<i>Rosita D'Angiolella</i>	
1. La nuova ipotesi di revocazione: genesi e scopi	83
2. La disciplina dell'art. 391- <i>quater</i> c.p.c.»	87
3. Diritto di stato della persona.....»	89
5. Impugnazione per revocazione: fase rescindente e rescissoria	91
6. Terzi in buona fede.....»	93
7. Prospettive.....»	94
I rapporti tra rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE	97
<i>Roberto Giovanni Conti</i>	
1. Premesse	97
2. Il rinvio pregiudiziale (c.d. interno) alla Corte di cassazione, come "figlio" del rinvio pregiudiziale alla Corte UE di giustizia.....»	99
3. I rapporti fra i due rinvii pregiudiziali – quello interno e quello alla Corte UE di giustizia –	100
4. Il rinvio pregiudiziale "interno" ed il giudizio tributario	104
5. Per una lettura del rinvio pregiudiziale interno improntata alla "fiducia reciproca" ...»	107

6. Dal rinvio pregiudiziale <i>interno</i> a quello <i>esterno</i> – alla Corte di giustizia dell’Unione europea –	110
7. La (probabile) modifica dello Statuto della Corte di giustizia sul rinvio pregiudiziale e le possibili ricadute sul piano tributario	112
8. Perché investire sui rinvii pregiudiziali – interni ed esterni –	114
Novità processuali tributarie e procedure concorsuali	117
<i>Filippo D’Aquino</i>	
1. Premessa	117
2. Definizione agevolata e procedure concorsuali	118
3. Adesione ed esecuzione della definizione agevolata nella liquidazione giudiziale»	122
4. Definizione agevolata e concordato preventivo	125
5. Composizione agevolata e liti pendenti.....»	127
6. L’omologazione forzata nel concordato preventivo	129
7. Le recenti modifiche alla transazione fiscale	132
La deflazione del contenzioso tributario nei recenti interventi normativi di definizione agevolata delle controversie	137
<i>Giuseppe Fuochi Tinarelli</i>	
1. Premessa: il cantiere sempre aperto dei condoni.....»	137
2. Caratteri e funzioni degli interventi di condono fiscale	138
3. La legislazione tra il 2016 e il 2018: incidenza ed effetti.....»	139
4. La Legge 31 agosto 2022, n. 130	141
5. La Legge 29 dicembre 2022, n. 197	143
6. Considerazioni finali	146
Parte seconda	
La riforma del diritto tributario sostanziale. La delega fiscale	
Il principio del legittimo affidamento tra tutela “parziale”, tutela “piena” e prospettive evolutive	149
<i>Maurizio LogoZZo</i>	
1. Premessa	149
2. Il rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria nell’ordinamento tributario italiano	150
3. La tutela del legittimo affidamento tra mutamenti interpretativi e ritardi, omissioni od errori dell’Amministrazione	151
4. Tutela “parziale” o tutela “piena”?	153
5. L’orientamento della giurisprudenza di legittimità	154
6. L’orientamento della Corte di Giustizia dell’Unione Europea	156
7. Prospettive evolutive.....»	158
Il contraddittorio procedimentale: otto pilastri, un problema e una possibile soluzione	161
<i>Alberto Marcheselli</i>	
1. Il primo pilastro: cosa è e quale funzione ha il contraddittorio	161
2. Il secondo pilastro: quale è la fonte giuridica del principio del contraddittorio.....»	161

3. Il terzo pilastro: dove si applica il principio del contraddittorio	162
4. Il quarto pilastro: chi deve assicurare il rispetto del principio del contraddittorio.....»	163
5. Il quinto pilastro: come deve essere attuato il contraddittorio. Il principio di effettività. In particolare, il diritto di accesso al fascicolo istruttorio	163
6. Il sesto pilastro: effettività del contraddittorio e partecipazione all'istruttoria	167
7. Il settimo pilastro: è possibile sacrificare il principio del contraddittorio? Il segreto e l'urgenza di provvedere.....»	168
8. L'ottavo pilastro: quali conseguenze per la violazione del principio dell'effettivo contraddittorio	171
9. La sostanziale assurdità dell'attuale regime	172
10. Una possibile via di uscita.....»	173
L'introduzione di una disciplina generale delle invalidità tributarie nella legge delega di riforma fiscale n. 111/2023	175
<i>Enrico Marello – Francesco Pepe</i>	
1. La regolazione organica delle invalidità tributarie quale tassello imprescindibile della riforma fiscale	175
2. Lo “stato dell’arte” sul tema “invalidità” nella giurisprudenza tributaria, gli interessi coinvolti e le questioni aperte dalla legge delega	177
3. Lettura minimale del contenuto della legge delega.....»	180
4. Quale area di azione per il legislatore delegato?	181
4.1. (segue): il numero delle invalidità: sistema monistico o duale?.....»	182
4.2. (segue): la definizione dell’area dei vizi invalidanti: quali vizi e quale peso assegnare a ciascuno di essi?	182
4.3. (segue): le modalità di rilevazione del vizio: come eventualmente delineare un’azione di “nullità” in senso stretto?	184
L’adempimento collaborativo	185
<i>Giuseppe Marino</i>	
1. Introduzione.....»	185
2. La gestione del rischio fiscale e la <i>cooperative compliance</i> nella prospettiva internazionale	187
3. La <i>cooperative compliance</i> negli altri ordinamenti: brevi cenni all’esperienza di Regno Unito, Olanda e Stati Uniti	189
4. Il recepimento in Italia delle raccomandazioni OCSE e dei regimi adottati all’estero: la disciplina dell’adempimento collaborativo	191
5. Le ragioni dell’insoddisfazione	194
6. La legge delega per la riforma fiscale	197
7. Conclusioni	203
La riforma della riscossione: luci ed ombre di una delega frettolosa	205
<i>Antonio Guidara</i>	
1. Delimitazione e articolazione dell’indagine.....»	205
2. Principi e criteri direttivi generali.....»	206
3. Principi e criteri direttivi afferenti alla riscossione nazionale: le previsioni di possibile maggiore impatto.....»	209

4. (segue): altre previsioni di rilievo	212
5. Cenni su altri principi e criteri direttivi.....»	213
6. Profili critici.....»	213
Atti della riscossione e coobbligati solidali.....»	217
<i>Laura Castaldi</i>	
1. Premessa	217
2. L'assetto di principio dell'art. 18 della legge di riforma	219
3. La previsione di una specifica disciplina della riscossione nei confronti dei coobbligati solidali.....»	221
4. La necessità di calibrare la procedura riscossiva in termini soggettivamente individuati	222
La riforma delle sanzioni amministrative tributarie e il principio di proporzionalità»	227
<i>Giuseppe Melis</i>	
1. Premessa: il principio generale di proporzionalità quale principio informatore della delega in materia sanzionatoria.....»	227
2. L'attuale sistema di irrogazione “tra un minimo e un massimo” e la necessità di un suo definitivo superamento	229
3. Proporzionalità ed istituti generali del sistema sanzionatorio amministrativo tributario	232
3.1. Aspetti generali.»	232
3.2. Il cumulo e la continuazione.....»	233
3.3. La recidiva.....»	235
I rapporti tra sanzioni e tra processi: il fatto materiale nuovo paradigma ordinamentale.....»	239
<i>Alessandro Giovannini</i>	
1. L'identità del fatto materiale: un avamposto di civiltà giuridica.....»	239
2. Il realismo giuridico e la retrocessione del formalismo qualificatorio: il “testo” e il “contesto” teorico.....»	239
3. Il “filo rosso” del fatto materiale.....»	242
3.1. Il <i>ne bis in idem</i> sostanziale	242
3.2. Il principio di proporzionalità	244
3.3. La specialità e il concorso apparente di norme.....»	245
3.4. Il doppio procedimento come doppia misura punitiva e l'integrazione del <i>ne bis in idem</i> con strumenti diversi dalla specialità (estinzione dei reati e circostanze attenuanti)	245
3.5. Il rapporto tra processi e la sentenza penale d'assoluzione “perché il fatto non sussiste”	246
4. Tassonomia <i>versus</i> ethos: per concludere	250
Nuovo riparto di giurisdizione per la fase esecutiva.....»	251
<i>Federico Rasi</i>	
1. La proposta di riforma	251
2. La posizione della Corte costituzionale	252
3. La posizione della Corte di cassazione	253

4. Le possibili sovrapposizioni tra la giurisdizione del giudice tributario e quella del giudice ordinario.....»	254
5. I conseguenti aggiustamenti al d.lgs. n. 546 del 1992.....»	258
6. Considerazioni conclusive»	261

L'adempimento collaborativo

GIUSEPPE MARINO

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La gestione del rischio fiscale e la *cooperative compliance* nella prospettiva internazionale. – 3. La *cooperative compliance* negli altri ordinamenti: brevi cenni all'esperienza di Regno Unito, Olanda e Stati Uniti. – 4. Il recepimento in Italia delle raccomandazioni OCSE e dei regimi adottati all'estero: la disciplina dell'adempimento collaborativo. – 5. Le ragioni dell'insoddisfazione. – 6. La delega per la riforma del sistema fiscale. – 7. Conclusioni.

1. Introduzione.

Il concetto di rischio fiscale è relativamente moderno e può essere definito come il combinato disposto tra la probabilità di un accertamento tributario e l'entità del danno erariale che ne deriva¹. Esso ha acquisito rilevanza a livello internazionale dopo lo scandalo *Enron*, nel quadro delle misure volte ad accrescere la trasparenza della *governance* societaria racchiuse nel "*Sarbanes-Oxley Act*" del 2002, la legge che ha obbligato le società quotate negli Stati Uniti ad includere nella documentazione

annuale obbligatoria una relazione sui controlli interni.

Successivamente, nel 2006, il *Financial Accounting Standard Board* ha emanato la FIN 48, l'interpretazione dello *Statement 109 Accounting for Income Taxes*, volta ad obbligare le società statunitensi a riconoscere e a misurare, nei bilanci d'esercizio, le posizioni fiscali incerte (cc.dd. "*uncertain tax positions*"), ovvero le posizioni in cui è più probabile non superare una verifica o un contenzioso fiscale (in gergo "*more likely than not*"). Infine, nel 2009, l'OCSE ha elaborato, nel Rapporto "*Building transparent tax compliance by banks*", una definizione di rischio fiscale, inteso quale "*risk that the taxpayer will fail to comply with tax legislation in any of the jurisdictions in which it does business*".

Attraverso tali fonti di matrice anglosassone, si è assistito ad un profondo cambiamento culturale con cui il *top management* delle grandi multinazionali rivolge la propria attenzione al Fisco². La variabile fisca-

¹ Più in generale, per "rischio" deve intendersi «the threat or probability that an action or event will adversely affect an organisation's ability to achieve its objectives». Così si esprime la Commissione Europea, nel documento del 2010 denominato "*Compliance Risk Management – Guide for Tax Administrations*", ad opera del *Fiscalis Risk Management Platform Group*, laddove si precisa che «the concept of risk has its roots in the ancient Italian maritime trade. It stems from the combination of the concept of chance or uncertainty on the seas and the materiality of loss of ships and cargo (regretfully, crew was expendable). In order to have risk, one must have both uncertainty and exposure to loss. Risk consists of the following characteristics; vulnerability, severity or significance and relative occurrence or frequency. Risks are events or circumstances that could or will result in problems for the organisation. Risks should be defined to a level such that the risk and the causes of risk are understandable and can be accurately assessed».

² Significativa è un'espressione utilizzata dalla *Tax Court* degli Stati Uniti nel caso *Brumbley-Donaldson*, secondo cui «in the complexity of today's business and tax jungle, a corporate president who does not obtain tax advice before a substantial dollar transaction, ought to be fired» (cfr., *Plains Petroleum Co. v.*

le è, infatti, diventata una delle principali componenti sottoposte ai controlli interni, al fine di assicurare il rispetto della *compliance* e prevenire rischi reputazionali. A tal proposito, basti pensare che, quando in Inghilterra si è diffusa la notizia che *Starbucks* pagava solo una minima percentuale di *corporate tax*, i consumatori hanno cominciato a boicottare i suoi punti vendita, con una perdita importante di fatturato.

Anche il ruolo del dipartimento fiscale è stato riqualificato: all'enfasi sulle tecniche di pianificazione fiscale e sulla riduzione dei carichi d'imposta, che arrivavano a determinare anche i bonus dei loro responsabili, si è affiancata una maggiore sensibilità per la *tax compliance*, nonché per i rischi connessi al mancato assolvimento degli obblighi fiscali³.

Commissioner, (1999), T.C. MEMO 1999-241, in: HOARD, *Corporate Tax Shelters*, 2000, *Tax Practice & Procedure*, p. 24)

Invero, già nel 2014 un'importante *big* della consulenza, quale KPMG, sosteneva come «tax has changed dramatically in recent years. Its public profile has become much more conspicuous, it has required moral, ethical and social dimensions that have never been discussed before and, for these reasons, the business management issues associated with tax have become more complicated, more subtle, more steeped in risk and much more challenging». Cfr. KPMG, *Tax in the Boardroom. A Discussion Paper*, 2004, 1.

³ Quest'ultimo riferimento consente di allargare la trattazione al tema della c.d. «*tax morale*», ovvero la propensione di ogni contribuente al pagamento delle imposte e, più in generale, all'osservanza degli obblighi tributari. Tale attitudine è influenzata, oltre che dall'etica individuale, anche dalla presenza e dall'efficacia delle sanzioni comminabili dall'Amministrazione finanziaria in caso di inosservanza, le quali assumono (o dovrebbero assumere) una forza deterrente di fronte alla possibilità di evadere o di non assolvere correttamente l'obbligazione tributaria. Orbene, tale funzione dissuasoria non è direttamente proporzionale alla *tax morale*, nel senso che a maggiore sanzione corrisponde una maggiore *tax compliance* del contribuente; in altri termini, l'entità della sanzione irrogabile in caso di violazioni tributarie non sempre genera un aumento della fedeltà fiscale. Ne è un esempio l'Italia, ove le sanzioni tributarie amministrative e penali sono finora tra le più severe al mondo e ciononostante si registrano significativi livelli di evasione, a dimostrazione che il contribuente non adatta sempre il proprio comportamento in funzione delle penalità in cui può

Non solo. Anche l'assetto organizzativo delle società è mutato: il dipartimento fiscale, che in passato dipendeva dal direttore finanziario, si è trasformato in una funzione riconducibile direttamente all'amministratore delegato, tenuta a riferire, con cadenza periodica, anche al consiglio di amministrazione. Quest'ultimo ha iniziato ad assegnare una esplicita missione al dipartimento fiscale, non più orientata alla massimizzazione dei benefici fiscali, ma alla riduzione dei rischi derivanti dal mancato o errato assolvimento degli obblighi normativi. Sicché sono stati elaborati i primi studi sui sistemi di rilevazione e gestione del rischio fiscale, volti a minimizzare le possibilità di operare in violazione di norme tributarie.

Orbene, sulla scia di tali cambiamenti internazionali, anche l'Italia ha definito il suo approccio nei confronti del rischio d'impresa, dapprima introducendo il modello organizzativo di cui al d.lgs. n. 231/2001, al fine di disciplinare la responsabilità di enti e società per i reati commessi nel loro interesse o a loro vantaggio e, successivamente, con la riforma del diritto societario del 2003, prevedendo nuovi modelli di *governance* societaria, volti ad una migliore definizione dei compiti e delle responsabilità degli organi di gestione e controllo. Infine,

incorrere. Sulla scelta di quest'ultimo incide, invero, la probabilità di subire un controllo o una verifica fiscale, sicché la sanzione, ancorché elevata, perde la sua funzione deterrente laddove si riducano le possibilità di un *audit* da parte dell'Amministrazione finanziaria. Per un maggiore approfondimento sulla *tax morale*, si richiama il saggio di MELIS, *Tax compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 3/2017, 749. Invece, sulla valutazione tra costi e benefici dell'evasione e sulla rilevanza dei fattori rappresentati dal *tax rate*, dalla probabilità di essere scoperti e delle sanzioni irrogabili in tale evenienza, si veda: ALLINGHAM, SANDMO, *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, in *Journal of Public Economics*, 1972, 323 e seguenti. In tema di *tax morale*, si richiama, invece, LUTTMER e SINGHAL, *Tax Morale*, in *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 28, n. 4, Fall 2014, 149 ss.

con la legge n. 262/2005 (c.d. “Legge sul risparmio”), ha potenziato i presidi a tutela del sistema dei controlli interni nelle società quotate e ha previsto, per queste ultime, la nomina del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili.

Tuttavia, diversamente dai modelli anglosassoni basati su imprese di grandi dimensioni, tali novità hanno costituito solo un primo passo verso forme più strutturate di controllo di gestione, poiché le categorie professionali fanno tuttora fatica a dimostrare sensibilità verso i temi della rilevazione, misurazione e gestione del rischio fiscale, la cui dinamica – anche in ragione di un tessuto imprenditoriale formato da medie e piccole imprese – non è pienamente valorizzata nell’ambito dei controlli interni, collegi sindacali e consigli di amministrazione. Unica eccezione è rappresentata dal settore bancario, ove dal 2014 il rischio di violazione delle norme fiscali è inserito nell’area dei rischi che la funzione di *compliance* deve presidiare. Ma le cose sono destinate a cambiare.

2. La gestione del rischio fiscale e la *cooperative compliance* nella prospettiva internazionale.

Nel contesto poc’anzi richiamato, l’OCSE ha iniziato ad approfondire il rapporto tra Amministrazione finanziaria e società quale rimedio alle condotte di pianificazione fiscale aggressiva, incoraggiando, nel Rapporto del 2008 denominato “*Study into the Role of Tax Intermediaries*”, le Autorità fiscali degli Stati membri a stabilire con le imprese di grandi dimensioni (ed i loro consulenti) una relazione basata sulla reciproca

fiducia e sulla collaborazione, la cosiddetta “*enhanced relationship*”⁴.

Sempre in un’ottica di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva, l’OCSE ha inoltre affrontato il problema dell’adempimento spontaneo degli obblighi fiscali, tramite il Rapporto “*Guidelines for Multinational Enterprises*” del 2011, e, successivamente, nel rapporto del 2013 dal titolo “*Co-operative Compliance. A Framework From enhanced relationship to co-operative compliance*”, ha teorizzato l’adozione di schemi di *cooperative compliance*⁵.

Al di là dell’innovazione linguistica (il termine *enhanced relationship* si prestava a essere frainteso come un trattamento privilegiato per alcuni contribuenti), il Rapporto ha confermato l’impostazione di quello del 2008 circa la necessità di una stretta collaborazione tra Amministrazione e contribuente ma, in aggiunta, ha rilevato l’importanza della presenza in azienda di un cosiddetto *Tax Control Framework*, cioè di un sistema di controllo e gestione sistemat-

⁴ Il tema affonda le sue radici nell’ambito del *Forum on Tax Administration* istituito nel luglio 2002 dal Comitato Affari Fiscali dell’OCSE. Tuttavia, già nel 2004 il Rapporto “*Managing and Improving Tax Compliance*” ha enfatizzato l’importanza di applicare i moderni principi del *risk management* nel gestire la *compliance* fiscale ed a questo si è affiancata, nel 2010, anche la nota informativa “*Understanding and Influencing Taxpayer Compliance Behaviour*.” Orbene, il passaggio decisivo si è verificato nel 2008, con la pubblicazione del Rapporto “*Study into the Role of Tax Intermediaries*” della *Foreign Trade Association (FTA)*, relativo alla cosiddetta “*aggressive tax planning*”, che ha incoraggiato le Autorità fiscali e i grandi contribuenti (inclusi i consulenti fiscali) ad instaurare un rapporto basato sulla cooperazione e sulla fiducia, coniando l’espressione “*the enhanced relationship*”.

⁵ Rileva LEO, *Cooperative Compliance: una strada lunga e impervia*, in *Il Fisco* n. 38/2016, 3620, «il concetto di Cooperative Compliance affonda le sue radici nella dottrina tedesca del c.d. *Gewaltverhältnis* e non si riferisce ad uno specifico istituto giuridico, ma ad una strategia di finanza pubblica, relativamente ai rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, in specie, di maggiori dimensioni».

ca del rischio fiscale all'interno del sistema dei controlli aziendali⁶.

Ebbene, per l'OCSE, il *Tax Control Framework* è elemento costitutivo per l'avvio di un rapporto di collaborazione tra le parti, poiché in grado di garantire il necessario livello di comunicazione e trasparenza con le Autorità fiscali⁷. In particolare, mentre per il contribuente, l'adozione di tale siste-

ma risponde a esigenze interne di controllo dei rischi connessi al corretto adempimento degli obblighi fiscali, per l'Amministrazione finanziaria rappresenta un presidio per l'effettiva correttezza fiscale attuata dal contribuente, suscettibile di generare una nuova forma di collaborazione fondata sulla trasparenza e sulla fiducia reciproca. I vantaggi, per entrambe le parti, risiedono principalmente in un sollecito e preventivo esame dei casi dubbi e nella correlata riduzione dei controlli successivi e dell'eventuale contenzioso.

Tale approccio è stato, infine, ribadito nel Rapporto del 2016 denominato "*Co-operative Tax Compliance, Building Better Tax Control Framework*", laddove l'OCSE ha affermato che «*a Tax Control Framework is the part of the system of internal control that assures the accuracy and completeness of the tax returns and disclosures made by an enterprise. [...] Tax governance and tax compliance are important elements of the broader risk management system. Corporate boards should adopt tax risk management strategies to ensure that the financial, regulatory and reputational risks are fully identified and evaluated. [...] A comprehensive risk management strategy that includes tax will allow the enterprise to act as a good corporate citizen but also to effectively manage tax risk. [...] Corporate governance deals with the rights and responsibilities of a business's board, senior executives, management and employees, shareholders and other stakeholders. Good corporate governance reflects how well a business is run and it affects the business performance and market confidence in the business. On the other hand poor corporate governance can result in high risk such as non-compliance*».

⁶ Secondo l'OCSE il *tax control framework* dovrebbe perseguire gli obiettivi della *Corporate Social Responsibility*, prendendo le mosse dai valori etici dell'impresa e adottando un *Enterprise Risk Management* basato su politiche e procedure che costituiscano le *best practice* in ambito nazionale e internazionale e garantiscano in concreto un efficace monitoraggio del rischio fiscale. Sul tema, si segnala il Rapporto *Risk Management Guide for Tax Administration* del 2006, ove si definisce il *Risk Management* come «*a systematic process in which a revenue body makes substantial choices on which interventions could be used to effectively stimulate compliance and prevent non-compliance. Based on the knowledge of all taxpayers and related to the available capacity*». Con l'espressione *Corporate Social Responsibility* (CSR) si intende, invece, l'integrazione di preoccupazioni di natura etica all'interno della visione strategica dell'impresa. Si tratta di una manifestazione della volontà delle grandi, piccole e medie imprese di gestire efficacemente le problematiche d'impatto sociale ed etico al loro interno e nelle zone di attività (cfr. FREEMAN, *Strategic Management: a Stakeholder Approach*, London, 1984). Sull'argomento, si richiamano a titolo esemplificativo: ARAS e CROWTHER, *A Handbook of Corporate Governance and Social Responsibility*, Gower Publishing, 2012; MULLERAT e BRENNAN, *Corporate Social Responsibility: The Corporate Governance of the 21st Century*, Kluwer Law International, 2011; REZAEI, *Corporate Governance and Ethics*, John Wiley & Sons, 2009; AVI-YONAH, *Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior*, in SCHON, *Tax and Corporate Governance*, Springer-verlag Berlin Heidelberg, 2008.

⁷ In altre parole, secondo l'OCSE i contribuenti devono essere dotati di un sistema di controlli interni che assicuri la presentazione di dichiarazioni fiscali accurate e, soprattutto, consenta di portare prontamente a conoscenza delle Autorità fiscali eventuali operazioni o posizioni prese che possano generare incertezze relativamente al loro regime fiscale. Questo sistema di controlli interno è definito *tax control framework*. Una strategia di *Risk Management* che includa anche l'ambito fiscale consente alle imprese di operare quali buoni contribuenti, nonché di identificare e gestire in maniera efficace i loro rischi fiscali. A tal fine, contribuenti e Amministrazione finanziaria dovrebbero essere consapevoli che avere il controllo del rischio fiscale significa avere il controllo delle conseguenze fiscali di tutti i processi e di tutte le transazioni.

3. La cooperative compliance negli altri ordinamenti: brevi cenni all'esperienza di Regno Unito, Olanda e Stati Uniti.

I principi indicati dall'OCSE sono stati mutuati da alcuni ordinamenti ove già da diversi anni erano (e sono tuttora) attive forme di *cooperative compliance* incentrate sull'adozione e sull'implementazione di un *tax control framework*, al fine di rendere il contribuente effettivamente, e non solo formalmente, nella piena consapevolezza del proprio rischio fiscale, oltre che conforme con la normativa di riferimento⁸.

In particolare, il regime di *Horizontal Monitoring* istituito in Olanda – e a cui si ispira l'OCSE particolarmente – 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, con conseguente diminuzione delle attività di verifica a proprio carico e di un più tenue trattamento sanzionatorio amministrativo⁹. Tale metodologia

di monitoraggio, estesa inizialmente alle multinazionali, ma ora anche alle piccole e medie imprese, consiste nel considerare Fisco e contribuenti sullo stesso piano e con gli stessi diritti (di qui, appunto, l'utilizzo della locuzione “orizzontale”), rovesciando il tradizionale *modus operandi* tipicamente “verticale” del rapporto tributario, in forza del quale l'Amministrazione finanziaria interviene, nei controlli, successivamente all'accadimento impositivo, modificandolo, invece, verso un approccio preventivo, tale per cui i controlli assurgono a modalità di interlocuzione e consulenza preventiva. Insomma, un *Tax Advisor* in luogo di un *Tax Inspector*, che finisce per modificare anche le professionalità dei consulenti fiscali, i quali, sempre più si limitano ad intermediare i rapporti tra clienti e Amministrazione finanziaria, assumendo il ruolo di lobbisti.

I principi su cui si basa l'*Horizontal Monitoring* risultano i seguenti: (i) una cooperazione basata su fiducia reciproca, comprensione e trasparenza; (ii) accordi raggiunti tramite la cooperazione delle parti; (iii) la discussione e la risoluzione preventiva di operazioni che potrebbero generare controversie fiscali; (iv) la riduzione della supervisione *ex-post* da parte dell'Amministrazione finanziaria; (v) il continuo monitoraggio della qualità del lavoro svolto. Nell'ottica olandese, l'applicazione di tale approccio crea delle sinergie e mira ad accrescere il coordinamento tra gli uffici fiscali e i con-

⁸ Si noti che in alcuni Paesi, quali il Regno Unito e l'Olanda, il livello d'ingerenza dell'Amministrazione finanziaria nell'attività d'impresa, traducibile in accertamenti fiscali da parte di quest'ultima, è direttamente correlato all'efficacia ed efficienza del sistema di *tax risk management* implementato dagli organi apicali, come affermato da HAPPE, *Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share*, in *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, di J. Freedman, Centre For Business Taxation, Oxford, 2008.

⁹ Cfr., *The Netherlands Tax and Customs Administration, Horizontal Monitoring within the medium to very large businesses segment*, 30 November 2010, 7 e 8. Per un maggiore approfondimento del *Horizontal Monitoring* olandese, si

richiamano alcuni tra i più recenti lavori di dottrina: E. VAN DER ENDEN e K. BRONZEWSKA, *The Concept of Cooperative Compliance*, *Bulletin for International Taxation* n. 10/2014, Journals IBFD; VAN DER HEL-VAN DIJK e POOLEN, *Horizontal Monitoring in the Netherlands: At the Crossroads*, *Bulletin for International Taxation* n. 12/2013, Journals IBFD; VAN DER HEL-VAN DIJK, PHEIJFFER, *A Tailor-Made Approach to Fiscal Supervision: An Evaluation of Horizontal Monitoring*, *Bulletin for International Taxation* n. 10/2012, Journals IBFD.

tribuenti, implementando sia la qualità delle dichiarazioni fiscali, sia le possibilità di adempimento spontaneo delle obbligazioni tributarie. In altre parole, un rapporto propositivo e di collaborazione, nonché una strategia basata sul rafforzamento del senso di responsabilità dei contribuenti, che determina pertanto implicazioni pedagogiche. Argomenti quali la decadenza dell'attività di accertamento tributario, le sanzioni penali tributarie, sono sempre meno oggetto di studio anche a livello accademico.

Nel Regno Unito, invece, il *Tax Compliance Risk Management Process Template* attivo è rivolto solamente nei confronti dei grandi contribuenti considerati “*low-risk*” sulla base della c.d. *Business Risk Review*, ossia tramite la misurazione del rischio residuale, che equivale al rischio inerente alla tipologia di attività e alle dimensioni dell'impresa al netto dell'attività di mitigazione¹⁰. A tal fine, i contribuenti devono essere dotati di un sistema di *appropriate accounting arrangement*, che comporti un adeguato accertamento dei rischi di natura fiscale, un costante presidio delle aree di attività maggiormente sensibili, nonché una chiara definizione dei ruoli e delle responsabilità nella gestione dei rischi. Tale sistema è elaborato in collaborazione con

l'Amministrazione finanziaria, che ne verifica periodicamente l'affidabilità.

Un simile approccio è adottato anche negli Stati Uniti, all'interno del *Compliance Assurance Process* (c.d. “CAP”), per mezzo del quale *Internal Revenue Service* ed i grandi contribuenti cooperano congiuntamente al fine di prevenire problematiche di carattere fiscale e semplificare le attività di verifica. L'adesione a tale programma presuppone un sistema di controllo del rischio fiscale in grado di rilevare le più rilevanti questioni fiscali, la cui divulgazione 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 fiscali¹¹.

¹⁰ Cfr. l'*Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)* nel 2007, noto come *Tax Compliance Risk Management Process Template*, i cui obiettivi sono: (i) sensibilizzare le grandi imprese verso un nuovo approccio culturale alla gestione del rischio fiscale; (ii) definire un nuovo quadro di riferimento per i rapporti tra grandi imprese e Amministrazione finanziaria, improntati a maggiore trasparenza e collaborazione, con l'attesa di benefici in termini di semplificazioni amministrative e maggiore certezza nella applicazione delle norme; (iii) individuare criteri di selezione nella programmazione delle verifiche fiscali, basati sul profilo di rischio delle grandi aziende, limitando i controlli verso quelle realtà che non fossero dotate di un sistema di controllo interno del rischio fiscale.

¹¹ L'utilità di tale regime è stata sottolineata anche dall'OCSE, nel report “*White paper on Transfer Pricing Documentation*” del 2013, ove si afferma che «the Compliance Assurance Process (CAP) is structured to conduct real-time compliance reviews to establish the correct tax treatment of tax return positions prior to a taxpayer filing its tax return. These enhanced engagement approaches in transfer pricing risk assessment will be discussed in the paper and, along with any good practices or practical experiences, can be shared among tax administrations». Cfr., nei documenti di prassi: *Internal Revenue Service, Internal Revenue Manual 4.51.8 Compliance Assurance Process (CAP) Examinations Corporate Tax Compliance: IRS Should Determine Whether Its Streamlined Corporate Audit Process Is Meeting Its Goals*, United States Government Accountability Office, August 2013. In dottrina, si richiamano, senza pretesa di esaustività, i seguenti lavori: BRONZEWSKA, *Cooperative Compliance: A new approach to managing taxpayer relations*, IBFD 2016; HAMMER, *Recent Developments Impacting Tax and Accounting, Derivatives & Financial Instruments* n. 10/2011, IBFD; NOLAN, *The Compliance Assurance Process: A New Approach to Corporate Tax Administration*, *J. Tax Prac. & Proc.*, 2005.

4. Il recepimento in Italia delle raccomandazioni OCSE e dei regimi adottati all'estero: la disciplina dell'adempimento collaborativo¹².

Il summenzionato quadro internazionale ha avuto ripercussioni anche in Italia ove, con l'introduzione dell'art. 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (c.d. "*Decreto certezza del diritto*")¹³, è stato istituito un

nuovo schema di relazioni tra Amministrazione finanziaria e contribuente, denominato "*regime di adempimento collaborativo*" che segue la strada già intrapresa da altri Paesi e istituisce nel nostro ordinamento una nuova forma di comunicazione e di cooperazione nel rapporto tributario, basata sul reciproco affidamento e improntata alla prevenzione e alla risoluzione delle controversie in materia fiscale¹⁴.

¹² Si rammenta come nel 2013, anche sulla spinta delle indicazioni dell'OCSE, l'Agenzia delle Entrate ha promosso un Progetto Pilota denominato regime di adempimento collaborativo, rivolto ai c.d. "grandi contribuenti" e attuabile su base volontaria, le cui finalità sono così definite: «*il nuovo regime dovrà prevedere un impegno effettivo del contribuente ad assumere comportamenti orientati alla compliance e a fornire volontariamente, o a richiesta, informazioni complete e tempestive sulle transazioni che presentano maggiori rischi fiscali o che possano suscitare potenziali divergenze interpretative. A fronte di un incremento di trasparenza, l'Agenzia, di contro, dovrà assumere un concreto impegno a rispondere alle esigenze del contribuente e a consentire la risoluzione delle questioni fiscali di più ampio rilievo in maniera tempestiva ed equilibrata. In estrema sintesi, l'idea che sorregge l'adozione del progetto è quella di verificare la possibilità di introdurre un approccio al controllo ex ante, rispetto al tradizionale intervento ex post, con positivi impatti sul livello di compliance del contribuente e sulle sue esigenze di certezza e stabilità, nonché a fornire elementi utili per introdurre appositi provvedimenti attuativi del regime*». Fra le condizioni per l'accesso al progetto, vi è quello di «*aver adottato modelli di organizzazione e gestione di cui all'articolo 6 del d.lgs. n. 231/2001 o aver adottato un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (i.e., Tax Control Framework)*».

¹³ Il decreto legislativo è rubricato "*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23*". Quest'ultima legge ha individuato i principi e criteri di delega in materia di gestione del rischio fiscale, *governance* aziendale, tutoraggio e revisione della disciplina degli interpellati. In particolare la legge ha delegato il Governo a introdurre forme di comunicazione e cooperazione rafforzata tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali; per i contribuenti di maggiori dimensioni, ha previsto 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; prevede anche l'organizzazione di adeguate strutture dell'Amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione.

¹⁴ In letteratura, a tal proposito, si ricorda GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. prat. trib.*, 6/2014, 10987 ss. ed il più recente scritto di MELIS, *La cooperative compliance: una visione di sistema*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2023, 381-382, che, inquadrando il regime in commento nella più ampia rosa degli strumenti di *tax compliance ex ante*, rammenta che la costituzionalità dell'istituto la si rinviene proprio nella "prevenzione" e nel conseguente incremento del livello conoscitivo dell'Amministrazione finanziaria attraverso l'"apertura" del contribuente, la quale consente una più efficace azione di controllo, condotta secondo il principio di imparzialità; oltreché di DODERO, *Nuove opportunità per l'adempimento collaborativo*, in *Il fisco*, 14/2023, 1328 ss., il quale concorda sul fatto che l'attuazione dei nuovi indirizzi legislativi (cfr. § 6, del presente scritto) miri a rafforzare «*il regime in modo così significativo da poter dire che il legislatore viene a determinare le condizioni di un cambiamento culturale irreversibile finalizzato (...) atteso che le regole di funzionamento del regime di adempimento collaborativo, declinando la trasparenza e la collaborazione richiesta al contribuente in termini di obblighi di comunicazione (preventiva, tempestiva ed esauriente) dei possibili rischi fiscali, affidano all'impresa, anziché al Fisco, l'impulso della procedura volta alla condivisione della soluzione*»; cfr., altresì, MARINO (a cura di), *Corporate tax governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*, Milano, 2023; CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile. Dall'accertamento tributario alla compliance*, Milano, 2017, 167, che evidenzia come il successo della *cooperative compliance* dipenda «*soprattutto dal reciproco affidamento delle parti del rapporto tributario: affidamento dell'Amministrazione finanziaria sulla disclosure delle imprese; affidamento dei contribuenti sulla corretta gestione dei dati comunicati, i quali non dovranno essere strumentalmente assunti per innescare, ancora più che in passato, accertamenti fondati su discutibili contrasti interpretativi*»; STRIANESE, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Roma, 2014, 320, la quale, a commento dell'allora Progetto Pilota, affermava che «*L'affidabilità dei sistemi ed*

La disciplina si applica attualmente solo nei confronti dei più grandi contribuenti, come: (i) quelli aventi volume di affari o di ricavi non inferiori a dieci miliardi di Euro; (ii) quelli aventi volume di affari o di ricavi non inferiori ad un miliardo di Euro in caso di adesione al Progetto Pilota del 2013; (iii) quelli che, a prescindere dal volume d'affari, intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate in relazione all'interpello sui nuovi investimenti¹⁵; op-

pure (iv) i soggetti non residenti per i quali è stata constatata l'esistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e che hanno estinto i debiti tributari in base alla procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata di cui all'articolo 1-*bis* del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, a prescindere dall'ammontare del volume d'affari o dei ricavi della stabile organizzazione. Il Legislatore ha, infatti, ritenuto opportuno – si legge nella relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo – «prevedere una entrata a regime graduale, per consentire un avvio ordinato, limitando inizialmente l'adesione ai contribuenti di grandissime dimensio-

il rapporto di conoscenza e fiducia reciproca sviluppate nel corso della collaborazione, a regime, potrebbe portare a discutere in via preventiva con l'Amministrazione finanziaria le problematiche fiscali più complesse ottenendo, ex ante, una maggiore consapevolezza in merito alla propria posizione fiscale e riducendo, ex post, non solo le contestazioni in sede di verifica fiscale, ma anche le ispezioni e i controlli sulle imprese che hanno aderito al rapporto di cooperative compliance». In tal contesto, peraltro, ASSONIME, già nella nota "Imprese multinazionali: aspetti societari e fiscali, n. 17/2016, sottolineava che «in questo ambito, la questione di fondo è rappresentata dalla necessità di monitorare costantemente la fase attuativa del nuovo istituto: occorre infatti che il rapporto tra contribuente e fisco si articoli in modo da garantire la riuscita del nuovo regime e ciò implica, com'è evidente, non solo che l'impresa adotti comportamenti trasparenti ma anche che i singoli funzionari abbiano la capacità e l'autonomia decisionale per definire in modo obiettivo ed equo con l'impresa che adotta la compliance tutti i profili rilevanti sul piano fiscale che, di volta in volta, emergono nel corso dell'interlocuzione».

¹⁵ I requisiti di accesso sono enucleati all'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 128 del 2015, e all'art. 2, del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016. Sotto il profilo dei requisiti soggettivi, è estesa la partecipazione al regime anche alle società appartenenti al gruppo del soggetto che ha presentato domanda di ammissione e che svolgono nei confronti di esso funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale. La *cooperative compliance* ha preso ufficialmente avvio, ad inizio 2017, con l'emissione dei primi provvedimenti di ammissione. La tessera n. 1 è stata infatti consegnata alla Ferrero S.p.A. e ad altre società del gruppo. Si tratta – si legge in un comunicato dell'Agenzia delle Entrate del 5 gennaio 2017 – «del primo tassello d'un progetto più ampio che interesserà altri attori di rilievo nel panorama economico italiano e che mira ad assicurare certezza nell'applicazione del diritto, in particolare in materia fiscale». Più recentemente, nel mese di luglio 2017, anche le banche UniCredit e FinecoBank hanno annunciato di aver aderito al regime. In un comunicato stampa del Gruppo Unicredit del 21 luglio 2017 si legge come «l'importante traguardo è stato raggiunto grazie al soddisfacimento sia dei requisiti soggettivi che oggettivi, vale a dire il possesso di un

efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale in linea con quelli "essenziali" del Tax Control Framework previsti dalla legge, dai Provvedimenti delle Entrate e dai documenti OCSE pubblicati in materia. Con tale regime, la cui decorrenza è stabilita a partire dal 2016 - in quanto anno di presentazione dell'istanza - si sostanzia un più stretto rapporto di fiducia e collaborazione con l'Amministrazione finanziaria che consentirà di aumentare il livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti in piena trasparenza mediante una costante e preventiva interlocuzione in merito alle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali per UniCredit e FinecoBank. Per il Gruppo UniCredit l'adesione al regime italiano dell'adempimento collaborativo rappresenta - in linea con la strategia fiscale di Gruppo approvata lo scorso anno - una tappa fondamentale del percorso di accountability già avviato con l'adesione ai regimi di tax compliance previsti dalle altre autorità fiscali dei Paesi in cui il Gruppo è presente (ad esempio, in Gran Bretagna, dove il regime è stato attuato sin dal 2009 e UniCredit ha immediatamente aderito). Nel mese di settembre 2017, anche Leonardo S.p.A., operante nei settori dell'aerospazio, difesa e sicurezza, ha aderito al regime. A tal proposito, Alessandro Profumo, amministratore delegato di Leonardo, ha dichiarato che «il regime di cooperative compliance rappresenta un deciso passo avanti nel sistema tributario del nostro Paese, a cui Leonardo è orgogliosa di partecipare con un ruolo di primo piano, portando le proprie specificità di grande gruppo con presenza industriale in vari paesi. Inoltre, l'ammissione al regime testimonia in maniera importante l'efficacia delle azioni poste in essere da Leonardo negli ultimi anni sul proprio sistema di controllo interno, finalizzate ad assicurare efficienza, trasparenza e piena accountability ai propri processi. Obiettivi che il nuovo Consiglio di Amministrazione è determinato a portare avanti, in un'ottica di continuo miglioramento dei processi». Ad oggi, le società che hanno aderito all'adempimento collaborativo sono circa cento, come risulta dal sito dell'Agenzia delle entrate.

ni, con una successiva graduale estensione ai contribuenti di dimensioni inferiori, da adottare mediante atti amministrativi. L'intenzione è di arrivare, a regime, a estendere il regime a tutte le società in grado di dotarsi di un sistema di controllo interno del rischio fiscale. Il complesso degli interventi configurerà un nuovo tipo di rapporto tra fisco e contribuenti, meno conflittuale e più cooperativo».

Orbene, il regime prevede l'impegno del contribuente a fornire volontariamente, o su richiesta, informazioni complete e tempestive sulle operazioni che presentano maggiori rischi fiscali o che possano suscitare potenziali divergenze interpretative. Di contro, l'Agenzia delle Entrate deve rispondere alle esigenze del contribuente di poter ottenere la risoluzione delle questioni fiscali più complesse in maniera tempestiva, equilibrata e definitiva e, in ciò, il rapporto deve essere caratterizzato da collaborazione, correttezza e trasparenza. A tal fine, essa deve impostare relazioni basate sulla comprensione delle esigenze commerciali e delle ragioni imprenditoriali sottese alle scelte operate dai contribuenti, adottando un comportamento imparziale nella valutazione delle fattispecie e mostrandosi aperta alle richieste e alle necessità, nonché reattiva nel fornire le risposte (cfr., articolo 2.1, lettera a, del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 101573 del 26 maggio 2017).

In sostanza, con il nuovo regime vi deve essere un'interlocazione costante tra Agenzia delle entrate e contribuente, finalizzata alla condivisione e all'esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare un significativo rischio fiscale, da intendersi quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o le finalità dell'ordinamento.

Tuttavia, presupposto necessario per l'adesione al nuovo regime è l'adozione, da parte del contribuente, di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno (il "Tax Control Framework" illustrato dall'OCSE, d'ora in avanti TCF), che consenta l'autovalutazione preventiva dei rischi fiscali fornendo una visione continua ed aggiornata della propria posizione che, se supportata da trasparenza nei rapporti con l'Agenzia delle Entrate, può contribuire ad eliminare, o quanto meno mitigare, le incertezze connesse alla gestione del rischio fiscale¹⁶.

A tal riguardo, il contribuente si impegna a mantenere un efficace sistema di controllo interno, garantendone il costante aggiornamento nonché la capacità di intercettare i rischi derivanti dai cambiamenti che riguardano l'impresa o ascrivibili alle modifiche normative e di prassi che incidono sulla variabile fiscale, tenendo altresì in considerazione i più consolidati orientamenti giurisprudenziali¹⁷. Sicché, il TCF è considerato efficace «quando è in grado di garantire all'impresa un presidio costante sui proces-

¹⁶ Orbene, il rischio fiscale di un'impresa si affronta adottando idonei sistemi di monitoraggio e controllo interno, ovvero un insieme di attività e procedure che consentano al *tax risk manager* di percepire e individuare le aree di incertezza in relazione all'attività esercitata. La gestione del rischio fiscale comporta l'amministrazione e il controllo di ciascuna area di incertezza al fine di prevenire la nascita di controversie con le autorità fiscali. Per approfondimenti su tale concetto, si richiamano: SANTACROCE e FRUSCIONE, *La gestione del rischio fiscale: il nuovo rapporto Fisco-Impresa, il fisco*, 2014, 1957 e seguenti e SANTORO e LUPI, *Internal Audit, Corporate Governance e Affidabilità Fiscale*, in *Dialoghi trib.*, 2011, 14 ss.

¹⁷ Trattasi della c.d. "mappa dei rischi", ovvero la mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo. La mappa è redatta per processi aziendali e per ogni attività di cui questi si compongono. Evidenzia, ove quantificabile, il valore economico delle attività in cui si scompone il processo, i rischi fiscali associati, la rilevanza degli stessi ai fini del raggiungimento degli obiettivi aziendali, nonché i controlli posti a presidio dei medesimi.

si aziendali e sui conseguenti rischi fiscali, consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione» (Cfr. articolo 3.2 del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016). Inoltre, esso deve garantire la promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali¹⁸.

L'adozione di tale sistema permette al contribuente di accedere ad un regime premiale riguardante l'apparato sanzionatorio. In particolare, per i rischi fiscali di natura rilevante comunicati in modo tempestivo ed esauriente prima della presentazione delle dichiarazioni, qualora l'Agenzia delle Entrate non condivida la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere superiori al minimo edittale; la loro riscossione è, in ogni caso, sospesa fino alla definitività dell'accertamento. Inoltre, in caso di invio di una notizia di reato, l'Agenzia delle Entrate deve informare la Procura della Repubblica della circostanza che il contribuente aderisce al regime dell'adempimento collaborativo. Sicché, l'implementazione di un efficace TCF ed una chiara attribuzione di ruoli all'interno della struttura societaria dovrebbero ridurre la possibilità

di creare i presupposti per l'emersione di fattispecie penalmente rilevanti in relazione all'elemento soggettivo¹⁹.

Sembra quasi che il Legislatore, ancorché ispirato da buoni principi di *governance* aziendale, non sia pronto a fare affrontare all'Agenzia un nuovo rapporto tributario col contribuente. Imbarazzo, a ben vedere, non giustificato, se si pensa che i regimi degli oneri documentali e dell'adempimento collaborativo perseguono entrambi l'implementazione, da parte del contribuente, di sistemi di gestione più responsabili e trasparenti volti ad una più fedele osservanza della normativa tributaria.

5. Le ragioni dell'insoddisfazione.

La *cooperative compliance*, suggerita a livello internazionale dall'OCSE, recepita nel nostro ordinamento con il d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (in attuazione della legge delega n. 24 del 2014), si configura come la

¹⁸ In base alle disposizioni del successivo articolo 3.4 del Provvedimento, «il sistema deve basarsi su flussi informativi accurati, completi, tempestivi e facilmente accessibili e garantire la circolazione delle informazioni a tutti i livelli aziendali». Inoltre, in conformità alle indicazioni del Provvedimento n. 101573 del 26 maggio 2017, «gli organi di gestione si impegnano ad attuare e a diffondere un sistema normativo interno in cui l'insieme dei valori, dei principi e degli obiettivi che costituiscono la cultura aziendale venga disciplinato in specifici documenti, quali codici etici, codici di condotta e linee guida comportamentali che tengano conto anche della variabile fiscale».

¹⁹ Secondo ASSONIME, *op. cit.*, 82, «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, così come, a fortiori, l'eventuale superamento delle soglie quantitative di rilevanza penale non dovrebbe comportare alcuna conseguenza sul piano dell'inoltro della notizia criminis. Vale a dire che eventuali profili di rilevanza penale possono sussistere solo laddove il contribuente sia intenzionalmente venuto meno agli obblighi della compliance ponendo in essere dei comportamenti omissivi così gravi da determinare, oltre alla fuoriuscita immediata ed automatica dal regime e all'eventuale caducazione ex tunc dei relativi effetti, anche l'inoltro della notizia criminis alle autorità competenti; ma in questo caso si tratterebbe di frodi fiscali vere e proprie, cioè di un fenomeno che interessa la generalità dei contribuenti. Se, invece, l'impresa rimane nel regime di compliance, se non ci sono cioè cause di decadenza, non si comprendono le ragioni per cui l'Agenzia dovrebbe inviare una "comunicazione" alla Procura, così come prescrive il citato art. 6 del D. Lgs. n. 128».

punta di diamante degli istituti della collaborazione fiscale.

Tuttavia, nonostante l'indubbio pregio, essa non può dirsi pienamente valorizzata in ragione di due profili: la stretta maglia di ingresso sotto il profilo soggettivo e l'inadeguatezza degli effetti premiali derivanti dall'accesso.

Nella sua originaria versione, l'art. 7, comma 4, lett. a), d.lgs. 128 del 2015, apriva l'ingresso alla *cooperative compliance* ai contribuenti di maggiori dimensioni che avessero conseguito un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro. Si trattava, pertanto, di un requisito soggettivo/dimensionale estremamente elevato.

Successivamente, il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 30 marzo 2020, ha consentito l'ingresso al regime, nel biennio 2020-2021, anche ai soggetti con un volume di affari o di ricavi non inferiore a 5 miliardi di euro.

Infine, il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 31 gennaio 2022, ha ulteriormente ridotto la soglia, prevedendo, all'art. 1, che *per gli anni 2022, 2023 e 2024, i contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro, possono essere ammessi al regime di adempimento collaborativo di cui agli articoli da 3 a 7 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*.

Questi interventi non paiono risolutivi, e ciò per due ordini di ragioni: (i) anzitutto perché transitori e (ii), in secondo luogo, poiché non in sintonia con il tessuto economico italiano, composto principalmente da piccole e medie imprese.

Riguardo alla transitorietà, in prospettiva potrebbe ben intervenire una proroga dei provvedimenti in esame, come frequentemente accade, anche in materia tributaria. Tuttavia, è innegabile che la prevista decadenza della norma crea un'incertezza che

scoraggia l'adesione al regime dell'adempimento volontario.

La soglia dimensionale ai fini dell'ingresso al regime è stata storicamente considerata alla luce delle risorse organizzative a disposizione dell'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, il numero di imprese che fatturano più dell'attuale requisito (*i.e.* un miliardo di euro in volume di affari) è talmente esiguo da suggerire una più sostanziosa apertura. Infatti, dalla relazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, "Analisi statistiche - Dichiarazioni 2020 - Anno d'imposta 2019" (aggiornato al 22 febbraio 2022), si evince che i contribuenti con fatturato maggiore a euro 250 milioni sono solo 1.169 (ossia lo 0,9% delle imprese in Italia). Sembra quindi che la dotazione di organico dell'Agenzia in ordine all'adempimento collaborativo non possa, di per sé, essere considerata quale unica causa ostativa a una più ampia apertura del regime sotto il profilo soggettivo, purché attuata con la dovuta gradualità. A maggior ragione se si considera che il potenziamento dell'Agenzia delle Entrate rientra tra gli obiettivi del PNRR.

Quindi la riduzione della soglia per l'adesione all'adempimento collaborativo dovrebbe avvenire in via graduale e sempre *ex lege*, con la prospettiva di autorizzare l'accesso a coloro che conseguono un volume d'affari, ricavi o compensi superiori a 100 milioni di euro che, tra l'altro, qualifica oggi il "grande contribuente" cui l'Agenzia delle Entrate dedica Uffici e risorse proprie. Non fosse altro per cancellare questa ironica contraddizione.

All'uopo, come accadde nel 2013, potrebbe essere utile predisporre un progetto pilota da parte della stessa Agenzia delle Entrate, mediante l'invio di questionari a una selezione di contribuenti con fatturato oltre i 100 milioni di euro, in modo da

quantificare con esattezza quanti soggetti coinvolgerebbe effettivamente l'auspicata apertura. Così, del resto, sarebbe anche possibile valutare la consistenza di personale, a disposizione dell'Ufficio, al netto dei nuovi ingressi, valutandone, infine, la concreta fattibilità in via preventiva. Non può, tuttavia, sottacersi che l'estensione del regime a un maggior numero di imprese trova limiti nella capacità delle imprese di minori dimensioni di adottare sistemi di controlli interni sofisticati, inseriti in procedure di *governance* aziendale complesse, tipiche delle grandi società di capitali. Per superare questi limiti, si dovrebbe favorire l'adozione del TCF da parte di imprese che non possono, per limiti dimensionali (o organizzativi), aderire al regime dell'adempimento collaborativo, ma intendono avvalersi del TCF per limitare i rischi fiscali e ottenere una mitigazione delle connesse sanzioni di tipo amministrativo e penale, nonché di quelle conseguenti alla recente estensione delle previsioni del d.lgs. n. 231/2001 ai reati fiscali.

La seconda criticità del regime in parola è data dall'inappagante portata degli effetti premiali, tanto sotto il profilo sanzionatorio amministrativo quanto sotto il profilo sanzionatorio penale.

Nell'ottica di restituire una natura *efficacemente* premiale all'istituto, nessuna sanzione dovrebbe essere applicata ai soggetti che entrino in regime di *cooperative compliance* e, seguendo un comportamento conforme ai principi dello stesso regime, abbiano comunicato in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate, prima della presentazione delle dichiarazioni annuali, i rilevanti rischi fiscali ed abbiano posto in essere operazioni conformi a siffatti principi, senza che sia possibile loro addebitare comportamenti ispirati a falsità, oppure comportamenti fraudolenti o posti

in essere mediante artifici o raggiri o condotte simulatorie. Parimenti, non dovrebbero essere previste sanzioni amministrative in caso di ravvedimento operoso dei soggetti che sono in adempimento collaborativo e procedure semplificate per la sanatoria delle irregolarità formali.

A tal proposito, non può non rilevarsi la diversa e più proporzionata attitudine che lo stesso Legislatore ha riservato invece alla gestione delle dinamiche dei prezzi di trasferimento attraverso il regime degli oneri documentali, in forza del quale, ai sensi dell'art. 2, c. 4-ter, d.lgs. n. 471/1997, vige la disapplicazione in misura piena delle sanzioni connesse alla rettifica del valore normale delle operazioni infragruppo. Parimenti, non si applica alcuna sanzione amministrativa, ai sensi dell'art. 6, c. 6, l. 17 dicembre 2021, n. 215, in caso di documentazione idonea in materia di *patent box*.

Tale distonia purtroppo svilisce la *ratio* dell'adempimento collaborativo, volta a modificare l'approccio culturale dei maggiori contribuenti affinché questi ultimi adottino un sistema di gestione dei rischi ai fini dell'assolvimento degli obblighi tributari.

Analogamente, nel momento in cui è esclusa la sanzione amministrativa tributaria dovrebbe venire meno anche l'esercizio dell'azione penale che deve mantenere sempre, perché sia apprezzata e rispettata, una funzione sussidiaria e residuale di estrema *ratio*. Altrimenti, il rischio sarebbe quello di un corto circuito logico giuridico, con un'azione penale che si attiva anche quando la sanzione amministrativa è esclusa o ridotta.

Infine, secondo l'attuale disposizione in materia di accertamento dell'imposta (art. 43, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), l'Agenzia delle entrate può 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. Tali termini, nella materia che ci occupa, appaiono eccessivamente dilatati e consentono di ipotizzare, piuttosto, una loro riduzione.

6. La legge delega per la riforma fiscale.

La legge 9 agosto 2023, n. 111, rubricata “*Delega al Governo per la riforma fiscale*” si propone di incidere in maniera culturalmente importante nel rapporto Fisco-contribuente, con l’obiettivo di renderlo, se non più amichevole, senz’altro ancora più collaborativo e reciprocamente affidabile, a prescindere se le imposte politicamente si alzino o si abbassino. L’art. 17 (collocato nel Capo I, del Titolo III, rubricato “*I procedimenti e le sanzioni*”), infatti, reca principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo, destinati a rivoluzionare la *cooperative tax compliance* come finora conosciuta.

Segnatamente, gli interventi ivi richiesti sono numerosi e compendati nel comma 1, lettere dalla a) alla h)²⁰. Nondimeno, di

tutto quanto messo sul tavolo dal Legislatore, ciò che rileva ai nostri fini è contenuto nella lett. g), la quale gioca un ruolo di primario rilievo in ordine all’auspicato rinnovo del rapporto di collaborazione tra Fisco e contribuente, poiché volta all’introduzione di misure che incentivino l’adempimento spontaneo dei contribuenti, e, in tale scenario, il regime di adempimento collaborativo rappresenta la chiave di volta attraverso cui tale, epocale, riforma (si ripete: prima di tutto culturale) possa giungere a compimento. Invero, nessuna forma di contraddittorio endoprocedimentale preventivo, né altri canali di contatto tra l’Amministrazione e i contribuenti, possono dirsi tanto intensi quanto quelli previsti, già prima della legge delega in commento, all’interno del regime di adempimento collaborativo, diretto, sin nella sua originaria previsione, a garantire forme di comunicazione costanti e preventive per la costruzione condivisa di un rapporto di genuina fiducia tra l’Ente impositore e il Grande contribuente. Pertanto, la volontà di potenziare tale istituto, per certi versi prodigioso nonostante le paventate ragioni di insoddisfazione che lo hanno contraddistinto negli ultimi otto anni, racchiude in sé delle enormi potenzialità che, se ben sfruttate in sede di attuazione, possono ave-

riskio; d) nell’intensificazione delle forme di cooperazione con le Amministrazioni di altri Stati; e) nella revisione dei controlli del sistema doganale per evitare frodi all’Iva, nel rispetto degli arresti giurisprudenziali e delle istanze provenienti da Bruxelles; f) nel potenziamento dell’utilizzo di tecnologie digitali per la piena interoperabilità tra le banche dati, così da consentire la disponibilità immediata di informazioni rilevanti e il loro tempestivo utilizzo; g) nell’introduzione di misure che incentivino l’adempimento spontaneo dei contribuenti attraverso, giustappunto, il potenziamento del regime di adempimento collaborativo e l’istituzione di un concordato preventivo biennale con i contribuenti di minori dimensioni; h) nella previsione di disposizioni che concorrano a garantire la certezza del diritto tributario.

²⁰ Gli interventi richiesti si sostanziano: a) nella semplificazione del procedimento accertativo, anche mediante l’utilizzo delle tecnologie digitali; b) nell’applicazione in via generalizzata del principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, e la previsione di una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario; c) nella razionalizzazione e il riordino delle disposizioni normative concernenti l’analisi del

re la capacità di imprimere un principio di equità orizzontale nel rapporto Fisco-contribuente, quantomeno nel settore di cui si discute.

Senza compiere un'analisi di dettaglio di ogni singola prescrizione²¹, si ritiene che gli obiettivi fissati in sede legislativa maggiormente incidenti per la disciplina in parola possano essere sintetizzabili in cinque diverse macro-aree di intervento:

- 1) fermo restando l'obbligo per ogni soggetto aderente di allestire e mantenere correttamente un TCF, è prevista l'apertura del regime *de quo* a una più vasta platea di soggetti, sia attraverso una progressiva riduzione delle soglie dimensionali per l'ingresso sia mediante l'ammissibilità di società che appartengono ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto possiede i requisiti di ammissibilità (nn. 1.1. e 1.2.);
- 2) è introdotta la possibilità che i sistemi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale siano certificati da professionisti indipendenti qualificati, anche rispetto alla loro contezza

circa l'applicazione dei principi contabili al contribuente (n. 1.3.);

- 3) è richiesta l'introduzione di nuove 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 (n. 1.5.);
- 4) è disposto il potenziamento degli effetti premiali connessi all'adesione al regime di adempimento collaborativo (nn. 1.9.1. e 1.9.2);
- 5) è prescritta la riduzione di almeno due anni dei termini di decadenza per l'attività accertativa, alla duplice condizione che i sistemi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale siano stati oggetto di certificazione e che l'accertamento non riguardi violazioni connotate da fraudolenza o attuate mediante simulazione (n. 1.9.3.);
- 6) è richiesta l'introduzione di un regime di adempimento collaborativo per i cc.dd *High Net Worth Individuals* che trasferiscono la propria residenza in Italia o che la mantengono all'estero ma possiedono, anche per interposta persona o tramite trust, nel territorio dello Stato un reddito complessivo mediamente pari o superiore a un milione di euro (n. 3).

Si procede, di seguito, a fornire un breve commento delle misure dianzi espone. Partendo dal primo punto riportato, si sostiene che l'apertura del regime a una più vasta platea di contribuenti dovrebbe essere mantenuta nella sola sede legislativa, così inibendo l'esecutivo dall'individuare, progressivamente, le soglie di ingresso. Ciò non soltanto in ragione della chiara divi-

²¹ Lo spazio concesso non consente di trattare indicazioni che, seppur pertinenti e di estrema importanza, hanno assunto il compito di potenziare l'istituto *de quo*, senza, tuttavia, rivoluzionarlo. Segnatamente, il riferimento è: alla possibilità di gestire anche questioni riferibili a periodi d'imposta precedenti all'ammissione al regime (n. 1.4.); alle 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 (n. 1.6.); all'emanazione di un codice di condotta che disciplini i diritti e gli obblighi dell'Amministrazione e dei contribuenti (n. 1.7.); al periodo transitorio di osservazione prima dell'esclusione dal regime, qualora siano commesse violazioni fiscali non gravi, tali da non pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente (n. 1.8.); all'istituzione di istituti speciali di definizione, in presenza di apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati che attestano la correttezza dei comportamenti tenuti dai contribuenti (n. 1.9.4.).

sione dei poteri accolta nella nostra Costituzione (per la quale pare difficilmente immaginabile che una scelta di sistema di tal tipo sia compiuta, ancora una volta, in una sede diversa da quella legislativa), ma anche nell'ottica di rispettare la riserva di legge penale che potrebbe in astratto coprire la materia *de qua*. Per conseguire il potenziamento degli effetti premiali (come a brevissimo si dirà), infatti, è prevista l'esclusione della rilevanza penale della dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000) a determinate condizioni. In tal contesto, appare evidente che il rimando all'organo esecutivo di individuare le soglie dimensionali potrebbe porsi in contrasto con tale principio, in quanto, anche se in via indiretta, sarebbe infine quest'ultimo a decretare quali debbano essere i soggetti destinatari di una così non marginale misura di depenalizzazione. Sicché, sarebbe necessario che il decreto legislativo di attuazione cronoprogrammi la progressiva riduzione della soglia di accesso al regime di adempimento collaborativo, specificando le relative cornici temporali entro cui attuarla.

Tanto premesso, e a prescindere dalle concrete modalità di implementazione, deve evidenziarsi che con la misura in commento si otterrebbe l'adeguamento dell'istituto *de quo* alla realtà socio economica del sistema Italia, traducendo "*un privilegio per pochissimi*" in un'"*opportunità per tanti*".

La seconda macro-area di intervento meritevole di precipuo commento riguarda la possibilità di far certificare i modelli di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale da professionisti indipendenti qualificati, da intendersi intuitivamente, quelli iscritti in sezioni specializzate dell'albo degli avvocati o dell'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili o dell'albo dei revisori legali. Tale certificazione, inoltre, avrebbe altresì ad oggetto

la mappatura, da parte del TCF, dei rischi fiscali derivanti dall'applicazione dei principi contabili. Ebbene, la previsione in commento è da salutare con favore per due ordini di ragioni. La prima la si rinviene nella maggior solidità che acquisirebbero i TCF predisposti dalle imprese in *cooperative compliance*, anche in sede di valutazione di questi ultimi da parte dell'Agenzia delle Entrate, vuoi al momento dell'ingresso al regime vuoi durante tutta la permanenza in esso. La seconda, che attiene più all'oggetto della certificazione che alla certificazione in sé, è da ricercare nella volontà espressa di inserire, tra gli elementi di valutazione del rischio, i principi contabili applicabili al contribuente. In questa direzione, ciò che si apprezza è come la compenetrazione tra la componente contabile e quella fiscale, quale indice idoneo a rivelare rischi di operare in violazione o in aggiramento della normativa tributaria, sia inquadrata dal Legislatore come mezzo attraverso il quale le imprese potranno raffinare le proprie politiche di analisi e gestione del rischio fiscale. Naturalmente, ci si attende che il codice di condotta di futura emanazione contenga delle indicazioni sui modelli standardizzati di TCF (per settore economico, ad esempio), ma alla condizione sempre che non siano eccessivamente dettagliati in maniera tale da ingessarne la redazione.

Sul terzo profilo segnalato, poi, l'attesa è quella di una norma che imponga all'Agenzia delle Entrate di invitare previamente al contraddittorio i contribuenti in regime di adempimento collaborativo, qualora gli stessi siano destinatari di una risposta sfavorevole ad un'istanza di interpello, ovvero nei casi in cui l'Amministrazione sia di posizione avversa a quella comunicata dal contribuente con una comunicazione di rischio, comunque espressa. La misura è incontrovertibilmente originale e, oltre a

potenziare interamente il regime *de quo*, riscriverebbe le canoniche regole dell'istituto dell'interpello nella *subjecta materia*, in cui ogni forma di contraddittorio preventivo a una risposta dell'Agenzia è stata da sempre esclusa.

Con riferimento alla quarta area di intervento, è prevista una riduzione delle sanzioni amministrative tributarie, fino all'eventuale esclusione, per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati anche in ordine alla conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente. Inoltre, è altresì prevista, come anticipato, l'esclusione 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.

Orbene, preso atto dell'encomiabile disegno legislativo volto a dissipare le ragioni a sostegno di carichi sanzionatori, amministrativi o penali, nei confronti dei soggetti aderenti alla *cooperative compliance*, di certo né opportuni né ragionevoli se si ha conto dell'impianto complessivo del regime, costellato da comunicazioni costanti e preventive e dall'obbligatoria implementazione di un TCF, v'è tuttavia da registrare la presenza di taluni aspetti che dovranno essere attentamente valutati dal Governo in sede di attuazione. In particolare, per quanto riguarda le sanzioni amministrative tribu-

tarie, si ritiene che la formulazione segnalata sia stata restituita dal Legislatore troppo *timidamente*, giacché sarebbe stato preferibile prevedere l'esclusione delle sanzioni amministrative *tout court*, senza ipotizzare ulteriori riduzioni su riduzioni. L'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie nella *subjecta materia* appare, difatti, come l'ombra residua di una concezione del rapporto d'imposta ormai decisamente superata, in virtù della quale ogni violazione, per il sol fatto di essere tale, meriterebbe una punizione. Eppure, una siffatta tesi non è in alcun modo proponibile nel contesto che ci occupa, ove la dialettica collaborativa tra Fisco e contribuente ha reso l'applicazione delle sanzioni un'eventualità marginale e secondaria, giustificabile solo laddove le violazioni siano cotanto gravi da mettere in discussione persino il ritrovato rapporto di fiducia tra i due soggetti coinvolti.

Per questi motivi, è opportuno che l'esclusione dalle sanzioni amministrative riguardi non solo i rischi fiscali comunicati tempestivamente ed esaurientemente, ma anche quelli di annualità precedenti e comunicati entro un predeterminato periodo di tempo dall'entrata in adempimento collaborativo. Così come sarà opportuna l'esclusione dalle sanzioni amministrative dei ravvedimenti operosi effettuati dai soggetti in adempimento collaborativo, oltre ad una procedura semplificata e non sanzionabile delle sanatorie delle irregolarità formali.

Sul fronte delle sanzioni penali tributarie, invece, il discorso assume una diversa sfaccettatura. Nel dettaglio, la formula linguistica utilizzata dal Legislatore, pur convincendo negli effetti, risulta ancora suscettibile di ulteriori migliorie sotto un profilo più squisitamente teorico. Più che di «*esclusione delle sanzioni penali*» si dovrebbe trattare, infatti, di «*esclusione della rilevanza penale del fatto di reato*», atteso

che, per le concrete modalità del regime, la comunicazione preventiva di un rischio fiscale dovrebbe escludere la rimproverabilità del soggetto agente a titolo di dolo, richiesto dall'art. 4, cit. quale elemento costitutivo della fattispecie incriminatrice. Di talché, non apparirebbe dunque corretto attuare la disposizione *de qua* nella forma di una causa di non punibilità, e quindi come bilanciamento politico effettuato dal Legislatore, in quanto, in tal caso, è proprio lo stesso fatto di reato a non sussistere. In altri termini, si ritiene che la norma in parola debba essere intesa, più che come il prodotto di una scelta discrezionale politicamente orientata, come un precipitato di diritto giuridicamente necessitato²² dai principi e

dalle regole che governano lo stesso regime di adempimento collaborativo, pena il corto circuito di una sanzione amministrativa esclusa e di un'azione penale che va avanti, anche solo per acclarare (auspicabilmente) la causa di non punibilità. In altri termini, si perpetuerebbe il barocco paradosso di un dolo che, dati i presupposti della collaborazione Fisco-contribuente, non esisterebbe dal punto di vista amministrativo (si ricordo che l'art. 5, comma 4, d.lgs. n. 472/1997 recita “È dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento”) ma che non escluderebbe un altro dolo, quello di cui all'art. 4, d.lgs. n. 74/2000, che imporrebbe all'Amministrazione finanziaria di effettuare alla Procura della Repubblica una segnalazione di reato (!). Insomma, un contribuente un po' Dottor Jekyll e un po' Mister Hyde.

Infine, venendo all'ultimo snodo, la riduzione dei termini per l'attività accertativa è da giudicare positivamente e trova la sua ragion d'essere nel fatto che per gli accertamenti aventi ad oggetto le fattispecie per le

²² Ciò dimostra, peraltro, come taluni titoli giornalistici e taluni esponenti della politica, che hanno ritenuto le misure premiali rassegnate come degli scudi agli evasori volti a garantire un minor carico impositivo, non abbiano minimamente colto nel segno (vedasi, tra i tanti, COLOMBO, CONTE, *Fisco, regalo agli evasori. Nella delega fiscale taglio alle sanzioni e pene ridotte*, in *La Repubblica*, del 31 luglio 2023; sul versante politico, si cita Francesco Boccia, capogruppo del PD al Senato, il quale, testualmente, ha rilasciato le seguenti affermazioni: «Gli emendamenti della destra approvati oggi in commissione Finanze alla delega fiscale disegnano da un lato l'inizio di un clamoroso attacco all'Agenzia delle entrate e dall'altro un regalo a grandi e piccoli evasori abituali. È una bomba messa sotto al nostro sistema fiscale». Soggiungeva inoltre, che tra gli emendamenti vi fosse «una sorta di scudo preventivo per i contribuenti che fanno dichiarazioni infedeli»; si veda, inoltre, la posizione rilasciata da Carlo Cottarelli al Festival dell'Economia di Trento, *Evasione fiscale, corruzione ed efficienza della pubblica amministrazione*, tenutosi al Castello del Buonconsiglio, il 26 maggio 2023, per il quale la riforma sull'adempimento collaborativo sarebbe «una resa agli evasori e che verrà utilizzata semmai anche da chi già paga, ma per pagare meno». Ora, preso atto della confusione concettuale tra imposta e sanzione, tale per cui una misura di depenalizzazione è immaginata quale surrettizio strumento per pagare meno imposte (come e perché non è dato sapere), sembra il caso di riprendere vecchi insegnamenti e di instillarli nuovamente nel contesto che ci occupa: la lotta all'evasione fiscale può essere condotta sia in via successiva – ossia riprendendo a tassazione il *quantum* sottratto all'Erario e irrogando la rispettiva sanzione – sia in via preventiva, attraverso l'adozione di misure e strumenti che garantiscano, *ex ante*, una corretta determinazione e un più puntuale versamento dell'obbligazione di imposta. In questa

seconda accezione, particolarmente sostenuta da M. Leo in tutta la legge delega n. 111/2023, la predisposizione di apparati idonei a limitare quanto più possibile il verificarsi di una violazione (o di un aggiramento) della norma tributaria – nel caso di specie, un TCF e i connessi obblighi di comunicazione dei rischi fiscali rilevati – esclude che il contribuente possa essere qualificabile come un evasore per il sol fatto aver commesso una violazione. Ciò, si badi bene, non perché il contribuente acceda formalmente al regime di adempimento collaborativo, ma in ragione degli sforzi e delle energie da questo impiegati affinché la propria posizione sia *compliant* rispetto alla normativa tributaria. Ed invero, è proprio tale attività preventiva ad assorbire, nei limiti esposti, l'eventuale disvalore insito in una qualche violazione. Non si tratta, pertanto, di versare più o meno imposte, ma di riconoscere la meritevolezza di soggetti trasparenti e collaborativi attraverso l'esclusione delle sanzioni in circoscritti casi tassativi. Sicché, ciò che si è creduto uno scudo per gli evasori è, a ben vedere, una spada concessa al Fisco nella lotta preventiva all'evasione fiscale.

quali v'è stata una comunicazione di rischio o altre forme di dialogo con l'Agenzia, l'ordinario termine dei cinque anni dall'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione appare eccessivo, in quanto l'Amministrazione dovrebbe avere già tutte le informazioni utili per il puntuale espletamento della sua attività, sempreché non si versi in condotte fraudolente o simulatorie (e, difatti, in tali casi è prevista una clausola di salvaguardia in forza della quale si applicherebbero gli ordinari termini di decadenza).

Questo per quanto riguarda l'attuazione del richiamato art. 17, lett. g), nn. da 1.1. a 1.9.4.

La riforma della disciplina sulla *cooperative compliance*, nella mente del Legislatore delegante, tuttavia, non si è esaurita nelle sole indicazioni contenute nel richiamato art. 17, essendo presente, nell'articolato della delega, una norma che, se ben maneggiata, potrebbe garantire l'estensione dei benefici derivanti dall'ingresso al regime di adempimento collaborativo anche a soggetti che non vi potrebbero accedere per carenza dei requisiti dimensionali, fatti, naturalmente, gli opportuni adattamenti.

Si consenta, allora, un brevissimo commento anche in ordine a tale disposizione. Il riferimento, in particolare, è all'art. 20 (rubricato "*Le sanzioni*"), comma 1, lett. a), n. 4, della legge delega cit., a norma del quale il Governo dovrà prevedere che la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese che non possiedono i requisiti per aderire al regime dell'adempimento collaborativo possano assumere rilevanza per escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni.

Invero, la norma, che non è avulsa dal regime in analisi ma si pone, piuttosto, a completamento di quest'ultimo, contribuisce alla tenuta del principio di uguaglianza in tutti quei casi in cui un contribuente, pur non potendo accedere al regime di adempimento collaborativo per questioni di mero fatturato, implementi correttamente un TCF e si comporti secondo i migliori canoni della trasparenza e della prevenzione²³. In siffatti casi, l'abnegazione dell'estensione dei benefici premiali connessi alla *cooperative compliance* comporterebbe un *vulnus* del sistema, così come delineato nella delega fiscale, di non poco conto, giacché sbilanciato a favore solo di alcuni contribuenti per algide ragioni di *pecunia*.

Anche in tal caso, per tutto quanto premesso, sarebbe dunque necessario che tanto le sanzioni amministrative tributarie quanto quelle penali tributarie seguano la medesima logica esposta precedentemente, anche se con le dovute differenze. Sul versante delle sanzioni amministrative tributarie, la mancanza di forme di contraddittorio tanto rafforzate come sono quelle previste per i contribuenti in regime di adempimento collaborativo dovrebbe comportare una cospicua riduzione delle sanzioni amministrative tributarie, ma non la loro totale esclusione. Diversamente, il reato di dichiarazione infedele, alla pari di quanto previsto per coloro che accedono al regime, non si dovrebbe comunque configurare, atteso che la stessa

²³ Ed invero, preoccupazioni siffatte sono già registrabili: cfr., sul punto, ADANI, *La riforma fiscale introduce un principio di civiltà, ma la legge non sarà uguale per tutti*, in *Il Sole24Ore*, del 18 agosto 2023, secondo cui «in questo caso la legge non sarà uguale per tutti e, in particolare, sarà più morbida con i forti e più rigida con i deboli, che peraltro sono quella stragrande maggioranza di imprese che nei fatti tengono sulle loro spalle il grosso della manifattura italiana». Ebbene, con l'estensione *de qua*, un simile effetto non dovrebbe verificarsi.

assenza di dolo di cui si è discusso ricorre, senza eccezioni, anche in cotali fattispecie.

Pertanto, in sede di attuazione, dovrebbe predisporre una norma in forza della quale i contribuenti che non possiedono i requisiti dimensionali per aderire al regime possano optare per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, in coerenza con quanto previsto dall'articolo 4, del d.lgs. n. 128/2015, dandone apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria. Per questi ultimi, le sanzioni amministrative tributarie dovrebbero essere ridotte alla metà del minimo edittale per le violazioni relative a rischi di natura fiscale rilevati per mezzo di un TCF, e comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente. Con riguardo al reato di dichiarazione infedele, infine, ricorrendo le medesime condizioni previste per la riduzione delle sanzioni amministrative tributarie, dovrebbe essere prevista in via normativa la non sussistenza del dolo specifico di evasione.

Viceversa, secondo la logica delle spinte gentili (o del bastone e della carota, che dir si voglia), le sanzioni amministrative e penali tributarie restano piene per quei contribuenti che, pur dotati di un TCF, ma anche dei requisiti dimensionali per aderire al regime dell'adempimento collaborativo, decidono di non fare istanza di ammissione.

7. Conclusioni.

Quanto rassegnato appare la migliore via possibile per riscrivere una dialettica tra Fisco e contribuente fondata su un rapporto di fiducia e su una cultura fiscale disancorata dal solo paradigma del potere impositivo. Consapevoli che il sacrificio o

la compromissione di una sola delle indicazioni riportate possa tristemente tradursi in un'occasione mancata, il cui recupero potrebbe necessitare di altrettanti anni, se non più, di quanti ne sono serviti per giungere a questo prezioso momento, ci si attende che il Legislatore delegato esegua il delicato compito ad esso affidato con zelo, competenza e ponderazione, senza eccessivi trascinalenti politici e al riparo da spauracchi giustizialisti.

L'auspicio, anche politico, è che nell'attuazione e nella gestione della delega non ci si concentri sui pochi casi di contribuenti infedeli, i quali potranno essere esclusi dal regime dell'adempimento collaborativo dopo un periodo transitorio di osservazione, quanto piuttosto sui tanti contribuenti onesti, ed i relativi professionisti, per i quali tale istituto è un investimento culturale di civiltà giuridico tributaria.