



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea
in Amministrazione, Finanza e Controllo
Ordinamento ex. D. M. 270/2004

Tesi di Laurea

Tax compliance: il regime di adempimento collaborativo

Relatore

Ch. Prof. Antonio Viotto

Correlatore

Ch. Prof. Roberto Senigaglia

Laureando

Tommaso Busetti
Matricola 847958

Anno Accademico

2018/2019

*Non con i sentimenti pacifisti,
ma con una organizzazione economica mondiale,
l'umanità civile potrà essere salvata dal suicidio collettivo.
(Bertrand Russell)*

INDICE	I
INTRODUZIONE	1
1. IL RAPPORTO TRA FISCO E CONTRIBUENTE	7
1.1 L'evoluzione del rapporto Fisco-contribuente	7
<i>1.1.1 Il nuovo rapporto Fisco-contribuente nell'ordinamento giuridico italiano</i>	<i>8</i>
<i>1.1.2 Il rapporto Fisco-contribuente nei principi europei</i>	<i>11</i>
1.2 Tutela dell'affidamento e della buona fede	15
<i>1.2.1 Il legittimo affidamento nel diritto interno</i>	<i>16</i>
<i>1.2.2 L'evoluzione del principio del legittimo affidamento nel diritto dell'Unione europea e degli Stati membri</i>	<i>22</i>
2. LE DECLINAZIONI DELLA TAX COMPLIANCE NELL'ORDINAMENTO ITALIANO	27
2.1 La riforma dell'interpello come semplificazione del rapporto Fisco-contribuente	27
<i>2.1.1 L'interpello sui nuovi investimenti</i>	<i>35</i>
<i>2.1.2 L'interpello abbreviato nella cooperative compliance</i>	<i>38</i>
2.2 L'istituto del ruling per incentivare la tax compliance	40
<i>2.2.1 Il ruling preventivo nella cooperative compliance</i>	<i>44</i>
2.3 Il ravvedimento operoso	46
<i>2.3.1 La riforma del ravvedimento come volano per la tax compliance</i>	<i>47</i>
2.4 Voluntary disclosure: il rimpatrio dei capitali per agevolare la tax compliance	54
3. TAX CONTROL FRAMEWORK: LA GESTIONE DEL RISCHIO FISCALE	59
3.1 Linee guida OCSE	59
<i>3.1.1 Co-operative Tax Compliance, Building Better Tax Control Framework</i>	<i>61</i>
3.2. Il sistema di gestione e controllo del rischio fiscale	64
<i>3.2.1 Classificazione dei rischi</i>	<i>66</i>
<i>3.2.2 Analisi dei ruoli e delle responsabilità</i>	<i>71</i>

3.2.3	<i>Tax risk assessment e gap analysis</i>	73
4.	COOPERATIVE COMPLIANCE: IL NUOVO REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO	79
4.1	Il regime di cooperative compliance di derivazione OCSE	79
4.1.1	<i>Study into the Role of Tax Intermediaries</i>	82
4.1.2	<i>Co-operative compliance: a framework. From enhanced relationship to co-operative compliance</i>	86
4.2	Profili soggettivi del regime di adempimento collaborativo	92
4.2.1	<i>Requisiti e modalità di accesso</i>	93
4.2.2	<i>Obblighi e doveri dell'Amministrazione Finanziaria</i>	96
4.2.3	<i>Obblighi e doveri del contribuente</i>	98
4.3	Profili operativi del regime di adempimento collaborativo	100
4.3.1	<i>Procedura di adesione al regime</i>	102
4.3.2	<i>Competenza degli Uffici per l'attività di controllo</i>	104
4.3.3	<i>Cause di esclusione e revoca</i>	106
4.4	Prospettive applicative del regime di adempimento collaborativo	109
4.4.1	<i>I benefici derivanti dall'adesione al regime</i>	110
4.4.2	<i>Profili critici del modello</i>	111
4.4.3	<i>Prospettive future di miglioramento e adattamento della cooperative compliance</i>	112
	CONCLUSIONE	117
	BIBLIOGRAFIA	121
	SITOGRAFIA	128
	PRASSI	131
	GIURISPRUDENZA	133
	RINGRAZIAMENTI	134

INTRODUZIONE

Analizzando gli istituti che incentivano la collaborazione tra Fisco e contribuente, emerge chiaramente, sia in letteratura che nella prassi, il concetto di *tax compliance*, espressione di origine anglosassone cui difficilmente corrisponde, sia nell'ordinamento nazionale che in quello europeo, una precisa definizione giuridica. L'ampiezza e la versatilità del termine portano, tuttavia, a ricorrervi di frequente, in particolare nell'analisi delle norme che contrastano l'evasione fiscale, affiancando alla rigorosa azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria, tendenzialmente insensibile agli errori commessi dal contribuente, una dimensione intrinsecamente collaborativa e aperta al dialogo.

Collaborazione e *tax compliance* hanno dunque condotto, sia alla creazione di un rapporto innovativo tra i soggetti che caratterizzano l'obbligazione tributaria, che all'incremento della capacità del sistema di indurre l'adempimento spontaneo del contribuente. L'abituale opposizione tra autorità e individuo sta, infatti, tramontando, mentre si stanno affermando forme di collaborazione dirette all'attuazione volontaria del dovere tributario come espressione di solidarietà sociale, incentrate sul consenso del contribuente, il quale è riconosciuto e promosso come mezzo di prevenzione e di correzione delle forme meno insidiose di evasione.

Nei più classici schemi di *tax compliance*, infatti, gli istituti volti a ridurre il conflitto con il Fisco, quali l'interpello, il *ruling*, il ravvedimento operoso e la *voluntary disclosure*, hanno avuto successo proprio in ragione del loro regime premiale. Analizzando nel dettaglio la concezione della collaborazione fiscale, il pensiero comune riteneva che il clima collaborativo si fondasse principalmente sul contrasto di interessi e che la sua fortuna dipendesse, *in primis*, dall'intensità del *favor* legislativo.

In una fase immediatamente successiva, che risale all'inizio di questo millennio, i modelli di *tax compliance* si sono ampliati. Alla mitigazione delle conseguenze fiscali di un ravvedimento meno tempestivo, infatti, si è prontamente affiancato un dialogo più strutturato e fluido nelle fasi precedenti l'assunzione delle scelte. Seguendo dunque una logica volta ad eliminare il potenziale conflitto tra contribuente e Amministrazione finanziaria, anche il Legislatore nazionale, sempre più attento alle prassi affermatesi in differenti giurisdizioni, ha promosso l'anticipazione del confronto sulla qualificazione delle operazioni e sulle loro conseguenze fiscali e, più in generale, sull'interpretazione e

sull'applicazione delle norme, scegliendo di collocare il contraddittorio procedimentale a monte dei controlli delle autorità fiscali.

Il dialogo con il contribuente e l'acquisizione di informazioni sensibili hanno assunto, in questa fase, caratteri sistematici, beneficiando, ancora una volta, di un *favor* legislativo in termini di mitigazione delle misure sanzionatorie, e della possibilità di aderire a programmi di *disclosure* prima dell'implementazione o dell'impiego di nuovi e più efficaci meccanismi di controllo.

Mantenendo l'attenzione sul diritto nazionale e sui profili di carattere generale, l'avvento dello Statuto dei diritti del contribuente ha probabilmente offerto il contributo più decisivo al cambiamento degli schemi operativi, prospettando efficienti modelli di dialogo anticipato, che qualificano l'odierno modello di un più maturo adempimento degli obblighi tributari, in contesti caratterizzati da incertezze e reciproca diffidenza nell'interpretazione e applicazione delle norme.

La *tax compliance*, ora intesa come sinonimo di buona fede e reciproco affidamento tra i soggetti caratterizzanti l'obbligazione tributaria, inizia ad allontanarsi dalla mera convenienza in termini finanziari, senza necessariamente eliminarla, e antepone ad ogni altra opportunità quella di conferire chiarezza, trasparenza e prevedibilità alla funzione impositiva.

Significativo di tale tendenza, è il precetto legislativo riguardante l'affidamento del contribuente, ad opera dell'art. 10 della Legge del 27 luglio 2000, n. 212. Allo stesso modo, anche la disciplina degli interpelli e il coordinamento dei molteplici schemi procedurali, contenuti all'interno del nuovo art. 11 della stessa Legge, confermano la simbiosi tra l'interesse del Fisco a indirizzare, anziché reprimere, e quello del contribuente a prevenire, anziché creare, le divergenze interpretative, soprattutto nell'accesso a regimi fiscali più vantaggiosi.

Ha preso vita, in questo modo, una diversa cultura dell'adempimento collaborativo, meno attenta al beneficio diretto e immediato e, per molti aspetti, più matura. Anche questa fase si caratterizza, infatti, per una tendenziale equivalenza, sul piano concettuale, della *tax compliance* e della collaborazione, intesa nella sua accezione più ampia, in quanto entrambe appaiono rappresentative dei molteplici sforzi diretti all'affermazione di un contesto meno ostile alle imprese e, dunque, più favorevole all'internazionalizzazione dell'economia, in conseguenza della riduzione del cosiddetto rischio fiscale, che aveva a lungo indebolito l'attrattività del sistema economico nazionale.

L'interpello sui nuovi investimenti, introdotto dall'art. 2 del Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147, e gli accordi preventivi con il Fisco, che il medesimo Decreto ha introdotto, al posto del *ruling* internazionale, nel nuovo art. 31-ter del Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, costituiscono le manifestazioni più recenti della tendenza in atto e si propongono di favorire le operazioni più complesse, inquadrandone i riflessi fiscali in una fase antecedente alla loro realizzazione, e al tempo stesso, prevenendo i conflitti tra giurisdizioni differenti ma interessate alla medesima vicenda economica.

L'esame di questi sviluppi del diritto positivo, capaci di allontanare ogni sospetto sulla tentazione dell'Agenzia delle Entrate di promuovere successive e imprevedibili riqualificazioni dell'operazione, rivela un progressivo affievolimento dei vantaggi fiscali nell'affermazione di un clima collaborativo. I nuovi istituti non s'incentrano, infatti, sulle riduzioni d'imposta, o sulle dilazioni di versamento, né sulla mitigazione delle conseguenze sanzionatorie della condotta illecita. Ciò non vuol dire che il contribuente non ne tragga beneficio; al contrario, grazie alla preventiva intesa con gli Uffici finanziari sui riflessi impositivi delle proprie scelte, l'impresa accede alla tanto auspicata stabilità degli schemi di riferimento e, dunque, a condizioni favorevoli alla definizione di una strategia imprenditoriale, soprattutto quando questa oltrepassi il confine nazionale.

L'approccio è coerente con gli sviluppi del diritto internazionale e con le acquisizioni del *Forum on tax administration*, istituto caratteristico dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), secondo cui il miglior sistema di contrasto dell'evasione fiscale si basa su una dinamica collaborativa tra contribuente e Autorità fiscali, su una crescente assistenza al contribuente e sulla puntuale informazione di quest'ultimo al fine di promuovere l'adempimento spontaneo delle obbligazioni fiscali.

Per quanto svanisca l'idea di una collaborazione subordinata al conseguimento di un beneficio immediato per il contribuente, la *tax compliance*, in perfetta continuità col passato, continua a soddisfare le esigenze delle imprese e a riflettere benefici su entrambi i versanti del rapporto tributario. Rispetto al passato, però, le nuove forme di collaborazione non sono più rimesse alla libera iniziativa delle parti, né fruiscono di benefici fiscali o altre agevolazioni destinate ad accrescere l'*appeal* dei nuovi istituti. Al contrario, la nuova *tax compliance*, soprattutto nei modelli più evoluti, costituisce l'oggetto di precisi vincoli legislativi, e il frutto del recepimento di trattati internazionali e Direttive europee, volti a monitorare la condotta delle imprese o a reagire ai molteplici

tentativi di occultamento dei redditi o delle disponibilità finanziarie da parte dei contribuenti che intrattengano relazioni con l'estero.

È proprio su queste basi che si è ispirata l'adozione di forme di interlocuzione avanzata basate su collaborazione, trasparenza e fiducia reciproca, già diffuse in altri Paesi e note come *Cooperative Compliance Programmes*.

Il nuovo regime di adempimento collaborativo, introdotto con gli articoli 3 e successivi del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128, è volto essenzialmente a promuovere ed incentivare, tramite accordi, la *disclosure* preventiva del contribuente sulle situazioni a maggiore rischio fiscale, in modo da ricercare preventivamente le soluzioni idonee ad evitare un possibile conflitto. Per la prima volta, infatti, tramite questo istituto viene compiutamente codificata nell'ordinamento una disciplina sul diritto di partecipazione dei grandi contribuenti alle attività di controllo condotte dall'Amministrazione finanziaria. Precisamente, con l'adempimento collaborativo "viene individuato un momento procedimentale idoneo a consentire il confronto delle diverse posizioni assunte dalle parti del rapporto di imposta, che sia precedente sia all'eventuale divergenza definitiva che alla sua trasformazione in un atto impositivo"¹.

Pur essendo un istituto profondamente differente da quelli appena menzionati, vi è certamente un profilo che li accomuna e che può essere considerato una sorta di condizione preliminare, imprescindibile di ogni formula di *compliance*: l'affidabilità dell'amministrazione e la fiducia del contribuente.

Affinché un rapporto Fisco-contribuente ispirato alla *compliance* possa funzionare, infatti, occorre che l'Amministrazione finanziaria sia credibile, che offra garanzie e certezze negli accordi siglati, come nelle soluzioni interpretative offerte, e che sappia valorizzare l'impegno e la collaborazione del contribuente, prestando attenzione alla sostanza del rapporto, piuttosto che al tassativo rispetto di forme e procedure. Solo coltivando la fiducia dei contribuenti nell'Amministrazione, prima ancora di illuderli con la promessa di potenziali vantaggi, è possibile immaginare un reale mutamento nel rapporto Fisco-contribuente.

Se tale rapporto si ispira al principio di collaborazione, deve necessariamente essere fondato sulla fiducia e non su sospetto e diffidenza, né su un mero calcolo di convenienza; ma perché ciò accada, occorre che l'amministrazione conquisti l'intera platea dei

¹ TROPEA A., *I profili giuridici dell'adempimento collaborativo*, in Rivista trimestrale di diritto tributario, 2017, n. 3-4.

contribuenti, mostrandosi un interlocutore affidabile e dotato di buon senso.

La dinamica evolutiva che porta all'affermazione di un'amministrazione dei tributi imperniata sulla collaborazione tra Autorità fiscale e contribuente rivela, tuttavia, una complessità e una vastità di implicazioni che sarà certamente il caso di approfondire e risolvere, affinché lo scenario sin qui prospettato possa realizzarsi nel migliore dei modi.

1. IL RAPPORTO TRA FISCO E CONTRIBUENTE

Sommario: 1.1 L'evoluzione del rapporto Fisco-contribuente – 1.1.1 *Il nuovo rapporto Fisco-contribuente nell'ordinamento giuridico italiano* – 1.1.2 *Il rapporto Fisco-contribuente nei principi europei* – 1.2 Tutela dell'affidamento e della buona fede – 1.2.1 *Il legittimo affidamento nel diritto interno* – 1.2.2 *L'evoluzione del principio del legittimo affidamento nel diritto dell'Unione europea e degli Stati membri*

1.1 L'evoluzione del rapporto Fisco-contribuente

Negli ultimi anni la produzione normativa ha attribuito, per quanto riguarda le discipline prettamente tributarie, un ruolo sempre più importante alla collaborazione del contribuente, nel senso che “l'esercizio dei poteri tributari è stato in gran misura accompagnato da atti di consenso da parte del contribuente”². In questo ambito, si è riscontrata anche l'esigenza di rivedere e adeguare discipline che prevedono: la necessità del contraddittorio, quale strumento partecipativo del contribuente al procedimento di accertamento; la facoltà di richiedere un parere all'Amministrazione finanziaria su particolari e delicate questioni; il riconoscimento di una tutela del contribuente che si sia affidato alle disposizioni amministrative.

In un contesto segnato dall'esercizio dell'autorità, allo scopo di una corretta suddivisione delle spese pubbliche in funzione della capacità contributiva, e dall'indisponibilità del tributo, questo emergente fenomeno è stato largamente esaminato e sono state formulate molteplici tesi a supporto. In *primis*, l'Amministrazione finanziaria ha portato un enorme contributo allo sviluppo di suddette tematiche, introducendo il concetto di *tax compliance*. Tale accezione, intesa come adempimento spontaneo degli obblighi tributari, deve senza alcun dubbio essere promossa e sviluppata dall'Amministrazione finanziaria, soprattutto in un sistema fiscale basato sull'autotassazione. Infatti, un sistema fondato sulla repressione non può avere successo e risulta quindi essenziale accrescere la fiducia del contribuente nell'istituzione fiscale e

² SALANITRO G., *Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno*, in *Rivista di diritto tributario*, 2016, n. 5.

nell'idea che "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche"³ tramite il pagamento dei tributi. L'obiettivo sarebbe quello di condividere con i cittadini la strategia fiscale in modo da assottigliare il cosiddetto *tax gap*, inteso come differenza tra le imposte che l'Amministrazione finanziaria dovrebbe raccogliere e quelle che effettivamente raccoglie.

Esaminando oggi la relazione tra Fisco e contribuente, sicuramente si può notare l'impegno da parte dell'Amministrazione a rinnovare il rapporto che da sempre li contrappone, da una parte il controllore e dall'altra il controllato. È quindi di fondamentale importanza continuare a investire nell'evoluzione del rapporto Fisco-contribuente, il quale deve essere sempre più imperniato su principi di fiducia e trasparenza. L'obiettivo finale è quello di costruire una relazione Fisco-contribuente fondata su una maggiore collaborazione preventiva e adeguata all'ormai diffuso concetto di *compliance* che sta influenzando non solo l'Unione europea ma il mondo intero.

1.1.1 Il nuovo rapporto Fisco-contribuente nell'ordinamento giuridico italiano

In ottica precontenziosa, deflattiva e di maggiore certezza per le procedure della riscossione, il Legislatore ha emanato la Legge 11 marzo 2014, n. 23, contenente la delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. Questo provvedimento è diretto, senza dubbio, ad un profondo rinnovamento del sistema amministrativo italiano, particolarmente nel settore tributario. Ciò che il Legislatore vuole mettere in atto, è "la realizzazione di un percorso che abbia come scopo quello di rivoluzionare il rapporto Fisco-contribuente, improntandolo non sul principio del controllo, che inevitabilmente sfocia in una contestazione, ma su un'idea di collaborazione attiva e trasparente tra le parti"⁴.

La Legge delega sottolinea che, nella costruzione del nuovo rapporto che andrà via via instaurandosi tra Amministrazione finanziaria e contribuente, sarà compito del Governo introdurre il principio della cosiddetta *enhanced relationship*, già ampiamente sviluppato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) e che vedremo nel dettaglio in seguito. Il provvedimento si sofferma ampiamente sull'esigenza di un importante cambio di direzione nella relazione che si interpone tra Fisco e contribuente,

³ Art. 53, comma 1, Costituzione.

⁴ SANTACROCE B. e FRUSCIONE L., *La gestione del rischio fiscale il nuovo rapporto Fisco-Impresa*, in *Il fisco*, 2014, n. 20.

processo che sta già prendendo piede nei vari Paesi nel resto del mondo. Lo sviluppo di un migliore rapporto tra le parti può sicuramente garantire “un quadro ordinamentale più equo, capace di favorire gli investimenti delle imprese e, allo stesso tempo, di incentivare la contribuzione delle imprese alla spesa pubblica”⁵. In sostanza, una rivoluzione da cui entrambe le parti trarrebbero svariati benefici. Risulta a questo punto molto chiara e giustificata la volontà del Legislatore, secondo cui “in questo contesto, diventa cruciale la costruzione di un migliore rapporto Fisco-contribuente, basato su dialogo, fiducia reciproca e collaborazione, piuttosto che sul confronto conflittuale”⁶.

Le modifiche normative volte a perseguire suddetto obiettivo si articolano su due livelli: l'introduzione di rinnovate forme di collaborazione e comunicazione, soprattutto preventiva, tra contribuente e Amministrazione finanziaria; e la previsione di molteplici possibilità di correzione spontanea in merito ad errori od omissioni da parte del contribuente, attraverso la riforma dei principali istituti deflativi del contenzioso quali, come vedremo in seguito, l'interpello, il *ruling*, il ravvedimento operoso e, oggetto principale di questa tesi, il regime di adempimento collaborativo (cd. *cooperative compliance*).

Andiamo ora ad esaminare con particolare attenzione l'articolo 6, comma 1, della Legge delega fiscale, il quale prevede che il Governo emani “norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l'Amministrazione finanziaria, nonché, per i soggetti di maggiori dimensioni, la previsione di 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, prevedendo a tali fini l'organizzazione di adeguate strutture dell'Amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle Amministrazioni pubbliche”⁷. Dietro il dettato normativo, si può scrutare la volontà del Legislatore italiano di introdurre in Italia la pratica del cosiddetto *horizontal monitoring*, la nuova fattispecie che armonizza i rapporti tra Amministrazioni finanziarie e contribuenti che sta prendendo piede nei principali Paesi europei.

⁵ SANTACROCE B. e FRUSCIONE L., *La gestione del rischio fiscale il nuovo rapporto Fisco-Impresa*, in *Il fisco*, 2014, n. 20.

⁶ Relazione al disegno di Legge 11 marzo 2014, n. 23.

⁷ Art. 6, comma 1, Legge 11 marzo 2014, n. 23.

L'*horizontal monitoring* si fonda sull'idea che "Amministrazioni finanziarie e contribuenti ricerchino, e successivamente concludano, un accordo mutualmente profittevole riguardante le problematiche fiscali che un'impresa si trova ad affrontare durante la sua vita"⁸. In questo modo, l'Amministrazione finanziaria si garantisce una corretta contribuzione alla spesa pubblica e il contribuente è in grado di monitorare adeguatamente il rischio fiscale. "Affinché la pratica dell'*horizontal monitoring* possa avere successo, devono verificarsi i seguenti presupposti: l'impresa garantisce di rivelare anticipatamente tutti i suoi rischi fiscali e tutte le operazioni in atto caratterizzate da una dubbia interpretazione; l'Amministrazione finanziaria garantisce un parere vincolante, in tempi brevi, sulle operazioni dell'impresa e sulla modalità con cui vengono messe in atto. Se, a seguito di una verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'impresa si rivela effettivamente trasparente nel rendere note le sue pratiche e si dimostra propensa a cambiare i suoi metodi di gestione del rischio fiscale in base alle direttive ricevute, la stessa Amministrazione si impegna ad evitare o ridurre considerevolmente ogni tipo di controllo o verifica fiscale. È importante sottolineare che l'Amministrazione finanziaria si riserva la possibilità di risolvere l'accordo nel momento in cui l'impresa non si dimostri collaborativa o non rispetti le condizioni appena delineate"⁹. L'*horizontal monitoring* può sembrare molto simile all'istituto del *ruling* ma, a differenza di quest'ultimo, garantisce un'interlocuzione continuativa tra le parti, piuttosto che episodica. Per alcuni aspetti, la pratica dell'*horizontal monitoring* somiglia invece, proprio al regime di *cooperative compliance*, che vedremo dettagliatamente avanzando nel presente elaborato.

Rifacendosi alle novità introdotte dalla Legge delega fiscale, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta, con la circolare 6 agosto 2014, n. 25/E, evidenziando che, al fine di migliorare il rapporto Fisco-contribuente, occorre un dialogo costante tra le parti affinché: "da un lato sia possibile rendere il contribuente partecipe in modo tangibile e trasparente dello sforzo che l'Agenzia quotidianamente persegue di esercitare i compiti istituzionali ad essa affidati in un contesto di leale collaborazione e buona fede, dimostrando capacità di ascolto, professionalità e chiarezza nelle spiegazioni; dall'altro sia consentito all'Amministrazione finanziaria di individuare con maggiore attendibilità la sussistenza dei presupposti dell'atto in corso di definizione con effetti positivi sull'affidabilità dei

⁸ TAMBURRO V., *Nuove prospettive nel rapporto tra Fisco e contribuente: a proposito di una recente collettanea in tema di c.d. "Tax assurance"*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2016, n. 3.

⁹ LUPI R., SANTORO A. e MANZITTI A., *Ricchezza non registrata e pianificazioni fiscali aggressive: in che cosa consiste la "cooperative compliance" della delega fiscale?*, in *Dialoghi tributari*, 2014, n. 2.

controlli”¹⁰.

Viene anche preso in considerazione il fatto che “l’adeguamento del contribuente alle indicazioni della prassi, a cui l’Amministrazione è tenuta a conformare la propria condotta anche quando accede agli istituti della *tax compliance*, non dipende dalla persuasività degli argomenti che le sorreggono, ma dalla minaccia di sanzioni nel caso che l’interessato scelga di discostarsene per fare valere la propria posizione in giudizio. E, perciò, in definitiva, non da un ragionato consenso al tributo, ma dalla soggezione a determinazioni di un’autorità capace di coartarlo”¹¹. In questo modo, il coinvolgimento del contribuente nel rinnovato rapporto imperniato sulla collaborazione si trova ad essere succube all’interpretazione della Legge, di cui l’Amministrazione conserva ancora il monopolio. È chiaro che, così facendo, non si riscontra nessun progresso verso la collaborazione all’attuazione della legge d’imposta.

Si possono, a questo punto, facilmente intuire tutti i benefici che derivano, tanto per l’Amministrazione finanziaria quanto per il contribuente, dall’adozione di principi basati su cooperazione e trasparenza nella relazione tra Fisco e contribuente. È un tema su cui si discute molto, sia in ambito nazionale che internazionale, e si può facilmente intravedere, tra gli obiettivi dell’Amministrazione finanziaria, quello di combattere i fenomeni di evasione ed elusione fiscale. Infatti, lo sviluppo del rapporto Fisco-contribuente fondato su principi di *compliance*, agevola l’attività dell’Amministrazione nel contrastare i crimini fiscali ed economici, garantendo una maggiore possibilità di recupero, a beneficio della collettività, di ricchezze astutamente nascoste o illecitamente detenute. È per questi innumerevoli motivi che l’Amministrazione finanziaria ha dato estrema importanza, particolarmente negli ultimi anni, all’affermazione di un rapporto equo e fondato sulle numerose declinazioni della *tax compliance*.

1.1.2 Il rapporto Fisco-contribuente nei principi europei

In tempi recenti, è particolarmente sentita, non solo sul piano nazionale, ma anche a livello europeo, “l’esigenza di un nuovo rapporto Fisco-contribuente fondato su principi

¹⁰ Circolare dell’Agenzia delle Entrate 6 agosto 2014, n. 25/E.

¹¹ RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018.

di collaborazione e trasparenza”¹². Per garantire lo sviluppo della *tax compliance*, in un contesto segnato da una leale cooperazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria, è fondamentale che il contribuente sia informato in modo adeguato sulle norme fiscali in vigore nell’Unione europea e negli Stati membri in cui opera.

Con lo scopo di perseguire suddetto obiettivo, “l’*Asia-Oceania Tax Consultants’ Association* (AOTCA), la *Confédération Fiscale Européenne* (CFE) e la *Society of Trust and Estate Practitioners* (STEP) hanno proposto, in data 13 maggio 2013, il Modello di Statuto del contribuente (*Model Taxpayer Charter*). Tale strumento, oltre a proporre una maggiore *compliance* nei rapporti tra contribuenti e Autorità fiscali nei diversi Stati, rappresenta una linea guida per i Paesi interessati a disciplinare diritti e doveri nei confronti del Fisco”¹³.

Il *Model Taxpayer Charter*, più precisamente all’articolo 5, contiene una serie di principi generali comunemente accettati da molte legislazioni nazionali e già presenti nello Statuto del contribuente italiano. Tra questi, possiamo trovare: “la presunzione di onestà e veridicità dei comportamenti posti in essere dal contribuente, fino ad evidenza del contrario; il divieto di abuso del diritto, recepito come divieto per il contribuente di utilizzo dello Statuto al fine di ostacolare o ritardare l’azione delle Amministrazioni finanziarie nell’esecuzione delle disposizioni fiscali nazionali; la non discriminazione nell’applicazione del tributo”¹⁴. Un altro principio degno di essere citato, menzionato dall’articolo 18 del Modello, è quello dell’irretroattività delle disposizioni tributarie, sempre che l’applicazione retroattiva della norma non sia più favorevole al contribuente.

Il Modello suddetto, all’articolo 19, tratta anche il difficile tema delle doppie imposizioni. Tale fenomeno deriva, abitualmente, dalla concomitante imposizione fiscale dello Stato della fonte e dello Stato della residenza su di una determinata categoria di reddito. Per ridurre o eliminare la doppia imposizione, gli Stati prevedono, a favore del contribuente, un credito d’imposta oppure un meccanismo di esenzione del reddito dall’imposizione tributaria. Nello stesso verso, si è pronunciato il Modello di Statuto del contribuente, proponendo “l’adozione di uno dei due meccanismi per limitare o sopprimere la doppia imposizione che incombe sul contribuente”¹⁵. Non meno

¹² MELILLO C., *L’evoluzione del rapporto Fisco-impresa secondo le linee guida dell’OCSE*, in *Rassegna Tributaria*, 2015, n. 4.

¹³ VALENTE P., *Il rapporto Fisco-contribuente secondo i modelli di Statuto proposti a livello europeo*, in *Il Fisco*, 2016, n. 38.

¹⁴ Art. 5, *Model Taxpayer Charter*.

¹⁵ Art. 19, *Model Taxpayer Charter*.

importante è, sicuramente, il principio della certezza del diritto, il quale, disciplinato dall'articolo 17 del Modello, impone un'interpretazione certa, lineare e, soprattutto, universale della normativa fiscale.

Il *Model Taxpayer Charter* incoraggia inoltre, agli articoli 28 e 29, l'introduzione di norme volte al contrasto: "dell'elusione, impedendo che l'Amministrazione fiscale intervenga ogni qualvolta venga a crearsi un beneficio fiscale; dell'evasione, focalizzandosi sul comportamento che porta ad un risparmio d'imposta conseguito mediante schemi di *aggressive tax planning*"¹⁶. I soggetti che hanno proposto il *Model Taxpayer Charter* hanno sottolineato che i principi di trasparenza e cooperazione delineati dal Modello, possono essere efficaci solo se ciascuno Stato rende il proprio Statuto del contribuente conforme ad esso.

A proposito dei diritti e doveri del contribuente, il *Model Taxpayer Charter* disciplina che, in termini di doveri, secondo gli articoli 6, 7, 8 e 13, il contribuente: "deve compilare una dichiarazione dei redditi entro i termini e secondo le modalità stabilite dalla legislazione nazionale; è tenuto a compiere un'accurata valutazione delle imposte, entro i termini stabiliti dalla normativa tributaria nazionale, fornendo le informazioni in modo accurato; deve, con riferimento all'accertamento da parte dell'autorità fiscale nazionale, cooperare per fornire tutte le informazioni necessarie per permettere al verificatore di svolgere le opportune indagini; è tenuto a esibire la documentazione richiesta dall'Amministrazione finanziaria per permettere la verifica delle informazioni dichiarate nella fase di *tax filing*"¹⁷.

In termini di diritti, invece, come dettato dagli articoli 9, 10 e 14, il contribuente: "può impugnare l'atto che ridetermina l'imposta dovuta, con la previsione che ogni Stato deve dotarsi di una procedura amministrativa di ricorso interno; può richiedere assistenza all'Amministrazione finanziaria al fine di procedere ad un completo e corretto *tax filing* per favorire la *tax compliance*; è salvaguardato dalla tutela della riservatezza, in quanto le informazioni in possesso dell'Amministrazione finanziaria sono confidenziali e la loro divulgazione potrebbe determinare un grave danno al contribuente"¹⁸.

Per quanto riguarda l'ambito di applicazione soggettivo, il Modello di Statuto del contribuente si rivolge ad una platea molto ampia, in quanto, secondo l'articolo 1 del

¹⁶ Artt. 28, 29, *Model Taxpayer Charter*.

¹⁷ Artt. 6, 7, 8, 13, *Model Taxpayer Charter*.

¹⁸ Artt. 9, 10, 14, *Model Taxpayer Charter*.

Modello, questo “non si applica solo ai contribuenti e alle Amministrazioni finanziarie degli Stati, ma anche agli Stati medesimi e a tutte le loro articolazioni amministrative che hanno il potere di imporre tributi”¹⁹.

Con la presentazione della versione finale del Modello di Statuto del contribuente da parte di AOTCA, CFE e STEP, è stato espressamente chiesto alla Commissione europea di proseguire nel tentativo di introdurre un vero e proprio Statuto europeo del contribuente (*EU Taxpayer's Code*), con la speranza che vengano regolati, sia a livello europeo che, conseguentemente, in ogni stato membro, i delicati rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Tale documento dovrebbe ispirarsi ai principi di buona fede e collaborazione e dovrebbe contenere principi e norme volti a migliorare e rafforzare la cooperazione, l'affidabilità e la fiducia tra Fisco e contribuente, in modo da dirigersi verso un rapporto improntato sulla *compliance*.

Analizzando la proposta di uno Statuto europeo del contribuente, la Commissione europea, per rispondere a tale esigenza, si è trovata a dover decidere se utilizzare lo strumento della Direttiva o se introdurre uno strumento meno vincolante, quale un Codice di condotta.

Considerando che, “scegliendo la strada della Direttiva, ogni Stato membro avrebbe necessariamente dovuto attuarla all'interno del suo ordinamento e la procedura si sarebbe quindi protratta a lungo comportando innumerevoli difficoltà, la Commissione europea ha deciso di perseguire la seconda alternativa, soprattutto in materia di pratiche fiscali dannose”²⁰. Al giorno d'oggi, quindi, non si può riscontrare nessun vero e proprio Statuto europeo del contribuente ma un solo Codice di condotta, il quale potrebbe, però, essere preso come base per la redazione del tanto atteso *European Taxpayer's Code*.

Attualmente, il Modello di Statuto proposto dall'AOTCA, dalla CFE e dallo STEP, quale versione preliminare dello Statuto del contribuente su base europea, o addirittura mondiale, si propone di garantire una maggiore equità nei rapporti dei contribuenti con le Autorità fiscali nei diversi Paesi e di disciplinare diritti e doveri del contribuente nei confronti del Fisco, oltre a rappresentare il *framework* di riferimento per tutti gli Stati interessati a perseguire una politica di trasparenza e *tax compliance*.

¹⁹ Art. 1, *Model Taxpayer Charter*.

²⁰ VALENTE P., *Il rapporto Fisco-contribuente secondo i modelli di Statuto proposti a livello europeo*, in *Il Fisco*, 2016, n. 38.

1.2 Tutela dell'affidamento e della buona fede

L'esigenza di lealtà e rispetto nei rapporti tra soggetti, ovvero "l'esigenza di rispetto dei vincoli e dei limiti posti da una determinata autorità, ha rappresentato una costante già nell'ordinamento romano, la cui tradizione in tema di *bona fides* certamente non è andata perduta"²¹. La buona fede come principio di comportamento è stata presa come linea guida per molteplici disposizioni del nostro attuale Codice Civile, tutte poste a garanzia di un leale sviluppo del rapporto obbligatorio. La buona fede in senso oggettivo, come sarà definita in seguito, "impone un obbligo di lealtà nei rapporti tra privati e rappresenta uno strumento di giudizio del comportamento prevalente nell'ambito del rapporto contrattuale"²². L'origine dell'impegno del comportamento secondo buona fede è rintracciata nel dovere solidaristico, menzionato nell'articolo 2 della Costituzione, il quale, tra le righe, chiede ai soggetti agenti nell'ordinamento di non recare danno ad altri.

In sostanza, dal dovere di solidarietà derivano regole di correttezza e buona fede che invadono l'intero ordinamento in modo da garantire e consolidare lo sviluppo delle situazioni riconosciute e delle attività dagli stessi svolte in relazione al complesso degli interessi di tutta la comunità.

Per quanto riguarda i rapporti tra privati, si è dovuto attendere non poco per recepire completamente la necessità di un comportamento diretto alla buona fede. Su questo tema è interessante menzionare l'orientamento della giurisprudenza nei primi anni '60, secondo la quale "un comportamento contrario ai doveri di lealtà, di correttezza e di solidarietà sociale non può essere reputato illegittimo e colposo, né può essere fonte di responsabilità per danni quando non concreti la violazione di un diritto altrui già conosciuto in base ad altre norme"²³. La sentenza della Cassazione rappresentava una elaborazione ancora molto arretrata del concetto di buona fede, anche se iniziavano a farsi vedere dei segnali in senso critico da parte della dottrina. In quella fase, il ruolo della buona fede come clausola era concepito essenzialmente in funzione di supporto a comportamenti dovuti in base ad altre previsioni del Codice, senza una autonoma dignità precettiva. Con il passare del tempo, si è passati da una considerazione del principio quale strumento di integrazione contrattuale, ovvero quale metro di valutazione a posteriori di

²¹ MELONCELLI A., *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in Statuto dei diritti del contribuente, Giuffrè Editore, Milano, 2005.

²² RESCIGNO P., *Notazioni generali sul principio di buona fede*, in Il principio di buona fede, Milano, 1987.

²³ Sentenza della Corte di Cassazione, 16 febbraio 1963, n. 357.

una condotta nell'ambito di vincoli contrattuali, alla considerazione della buona fede come "principio inderogabile e limitativo dell'autonomia privata la cui violazione avrebbe potuto implicare l'inefficacia, o addirittura la nullità, del contratto o di singole sue clausole"²⁴. Il principio di buona fede può considerarsi definitivamente affermato con l'individuazione di margini di discrezionalità nelle azioni del soggetto, quando cioè manchino predeterminazioni della legge che ne vincolino il comportamento. È in questo momento della sua elaborazione che il principio di buona fede "si insidia nell'ordinamento con un fondamento che richiama sia la riflessione giusprivatistica che giuspubblicistica"²⁵.

Parlare di affidamento e buona fede significa quindi "proiettarsi in una dimensione partecipativa del rapporto tributario, in cui si realizza la collaborazione tra le parti in un'ottica non già di soggezione e alterità, bensì di servizio e di tendenziale parità"²⁶. Proprio nella dimensione appena descritta, il contribuente deve completamente affidarsi alla lealtà delle decisioni assunte dall'Amministrazione finanziaria, alla quale è richiesto di mantenere un comportamento trasparente, chiaro e corretto. Infatti, in prospettiva di un rapporto Fisco-contribuente imperniato sulla *compliance*, è particolarmente importante che le Amministrazioni finanziarie prendano come esempio atteggiamenti diretti a favorire comportamenti preventivi da parte del contribuente.

Già da queste considerazioni preliminari, si capisce la complessità ma anche la vastità dell'argomento oggetto del presente paragrafo. Analizziamolo ora, nello specifico, prima nell'ordinamento giuridico italiano e poi nelle sue sfaccettature a livello europeo.

1.2.1 *Il legittimo affidamento nel diritto interno*

L'espressione "certezza del diritto" può ricoprire numerosi significati; tra questi, i più rilevanti sono sicuramente quelli "connessi alla dimensione temporale e spaziale della norma ed è in questo caso che si parla di certezza diacronica e certezza sincronica del diritto"²⁷. Con la prima accezione, si fa riferimento alla sicurezza giuridica derivante dalla

²⁴ MELONCELLI A., *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in Statuto dei diritti del contribuente, Giuffrè Editore, Milano, 2005.

²⁵ BIGLIAZZI GERI L., *Buona fede nel diritto civile*, in Digesto IV delle Discipline Privatistiche, Sezione Civile, Torino, 1988.

²⁶ VIOTTO A., *Tutela dell'affidamento, consulenza giuridica e interpello*, in Rivista di diritto tributario, 2017, n. 6.

²⁷ ROSELLI F., *Sull'affidamento del cittadino nella coerenza del legislatore e dei giudici*, in Giurisprudenza italiana, 1994, n. IV.

stabilità e coerenza nel tempo della previsione normativa; in tal senso, la certezza è tanto maggiore quanto meno numerosi e repentini sono gli interventi del Legislatore e quanto più è costante l'interpretazione delle norme. Con la seconda espressione, si intende, invece, la conoscibilità e chiarezza degli enunciati normativi; in altre parole, si fa riferimento ai precetti giuridici vigenti in un determinato periodo di tempo, con richiamo alle loro qualità necessarie, da cui discende la prevedibilità delle conseguenze giuridiche dell'azione umana.

I due aspetti, concettualmente, “compendiano quelle che in passato sono state individuate come le diverse manifestazioni concrete della certezza del diritto e cioè, in particolare, la certezza concernente, di volta in volta, la vigenza, la durata, la sufficienza ed il significato della regola giuridica”²⁸.

Per entrambi i profili, il diritto tributario è da considerarsi estremamente incerto e tale situazione costituisce un “terreno fertile per evasioni ed elusioni, creando inoltre gravissime difficoltà interpretative, tali da pregiudicare l'esatta osservanza del precetto legislativo”²⁹.

Risulta opportuno, dunque, soffermarsi, anche se molto brevemente, sulle ragioni di tale incertezza, imputabile ad una serie di fattori, tra i quali “l'eccessivo numero delle leggi e dei tributi, l'eccessivo ricorso alla decretazione d'urgenza ed alla legislazione delegata, la mancanza di coordinamento tra i vari provvedimenti legislativi, il frenetico susseguirsi di provvedimenti che impedisce di digerire norme appena modificate, la retroattività delle leggi tributarie, lo scadimento della tecnica legislativa, l'inefficienza dell'amministrazione finanziaria e l'eccessivo numero di circolari ministeriali”³⁰. Alcuni dei fattori appena elencati, che appaiono e si manifestano in maniera evidente soprattutto nel diritto tributario, sono alla base della crisi anche di altri settori dell'ordinamento.

Tale condizione, accompagnata alla particolare incertezza del diritto tributario, rende necessario, per le ragioni appena evidenziate, la tutela della fiducia dei contribuenti e il loro affidamento nella certezza del diritto.

Secondo l'articolo 10, comma 1, della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto del contribuente), “i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”³¹. Osservando lo Statuto, la norma si

²⁸ ALLORIO E., *La certezza del diritto dell'economia*, in *Diritto dell'economia*, 1956.

²⁹ SAJA F., *La giustizia costituzionale nel 1989*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1990.

³⁰ DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2001.

³¹ Art. 10, comma 1, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

pone chiaramente tra le disposizioni che si distinguono per disciplinare i criteri di individuazione e definizione dei diritti del contribuente nello sviluppo del rapporto tra questo e l'Amministrazione finanziaria, differenziandosi dall'altro gruppo di disposizioni che, invece, ha l'obiettivo di disciplinare la produzione normativa. I due gruppi di norme si differenziano anche per la natura delle disposizioni che li compongono: la disciplina della produzione normativa risponde sicuramente ad un'esigenza di tipo politico mentre le norme che disciplinano la relazione che intercorre tra contribuente e Amministrazione finanziaria hanno carattere precettivo e sono quindi subito vincolanti nella loro applicazione.

Nella trattazione dell'argomento, è molto frequente il riferimento congiunto al concetto di buona fede e al concetto di affidamento. Tuttavia, i due concetti non vanno confusi ed è quindi opportuno sottolineare alcune opinioni a riguardo. Il significato di un comportamento tenuto secondo buona fede possiede due accezioni: "la prima è quella secondo la quale il soggetto si trova nella condizione psicologica di chi ha agito nel rispetto di quanto prescritto dalla legge, indipendentemente dal fatto che si trovi in uno stato di ignoranza oppure di mistificata rappresentazione della realtà; la seconda accezione impone atteggiamenti leali e corretti nei confronti dei terzi, nel senso di atteggiamenti volti ad impedire che possano essere frustrate le legittime aspettative di questi, giustificate da un proprio precedente comportamento e con un conseguente danno per le scelte operate"³². Nel primo caso, si parla di buona fede in senso soggettivo mentre, nel secondo caso, ci si riferisce a una buona fede in senso oggettivo. Lo stretto collegamento tra i due concetti diventa molto rilevante in questa seconda accezione, cioè quando l'idea di agire secondo buona fede nel senso oggettivo si configura anche nell'obbligo di non demolire le aspettative altrui, tutelando quindi il senso di affidamento.

Il principio di affidamento, quindi, su un piano giuridico, ha il compito di "tutelare lo stato psicologico del soggetto che abbia posto la sua fiducia in qualcosa o in qualcuno condizionando, di conseguenza, la sua condotta e le sue scelte"³³.

Nella dottrina civilistica si è ritenuto che il principio dell'affidamento dovesse regolare una contrapposizione di interessi raffigurati, da una parte, dal soggetto che esiga che una situazione giuridica produca i suoi effetti solo nell'esatto momento in cui questo ne

³² MELONCELLI A., *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in Statuto dei diritti del contribuente, Giuffrè Editore, Milano, 2005.

³³ PIETROBON V., *Affidamento*, in Enciclopedia giuridica Treccani, 1988.

apprenda l'esistenza, indipendentemente dal fatto che la sua coscienza sia o meno basata su dati erronei, e, dall'altra parte, dal soggetto che dimostri l'interesse che la situazione giuridica produca o non produca i suoi effetti, indipendentemente dalla conoscenza o dalla conoscibilità che altri abbiano dell'esistenza di tali situazioni giuridiche.

Più in generale è stato ritenuto che "il principio di giustizia sostanziale tuteli condizioni di affidamento sia nel loro aspetto soggettivo che in quello oggettivo"³⁴. In altri termini, è stato ritenuto di poter far dipendere la validità del contratto non solo da una valutazione di elementi su un piano logico-formale, bensì anche dalla valutazione del comportamento delle parti ispirato o meno alla correttezza ed al rispetto degli interessi altrui.

Anche nella elaborazione della dottrina giuspubblicistica l'affidamento ha acquisito il contenuto di uno stato psicologico. In particolare, "lo stato di affidamento del soggetto si configura come situazione soggettiva di aspettativa nei confronti di un prevedibile comportamento altrui"³⁵. Analizzando il rapporto tra soggetti pubblici e privati, l'affidamento si identifica come una situazione soggettiva di fiducia nella condotta dell'Amministrazione pubblica, ovvero del Legislatore, improntata sulla lealtà e sul rispetto del dovere di non contraddizione.

In questa circostanza, l'affidamento del soggetto si perfeziona nell'aspettativa, nei confronti del soggetto pubblico, di una condotta leale nelle sue azioni ed iniziative e coerente con le sue precedenti volontà. Rifacendosi a questa ricostruzione, si può scovare un aspetto soggettivo dell'affidamento, delineato dallo stato anche psicologico del cittadino, e uno oggettivo, raffigurato dall'atteggiamento dell'Amministrazione pubblica o del Legislatore che ha comportato l'aspettativa del privato. Così può essere rappresentato il confronto tra le nozioni di buona fede e di affidamento. Mentre la buona fede in senso oggettivo, cioè il comportamento conforme alla legge, può esistere liberamente dal comportamento e dall'atteggiamento altrui, l'affidamento deve per forza di cose essere affiancato da un preciso comportamento di altri che condizioni il comportamento del soggetto e infonda in questo uno specifico stato psicologico.

Come sottolineato dalla stessa giurisprudenza, la formulazione dell'articolo 10 dello Statuto attribuisce chiaramente ad entrambi i soggetti a cui è rivolta, il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, il dovere di tenere un reciproco comportamento ispirato ai

³⁴ MELONCELLI A., *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in Statuto dei diritti del contribuente, Giuffrè Editore, Milano, 2005.

³⁵ LOGOZZO M., *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela "piena" o "parziale"?*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2018, n. 6.

principi di equità, lealtà e correttezza.

“Sotto il profilo specifico dell’azione amministrativa, il principio di collaborazione e buona fede genera in capo all’autorità finanziaria il dovere di esercitare i propri poteri senza tradire quella situazione soggettiva di affidamento ingenerata nei contribuenti dalle determinazioni amministrative dalla stessa assunte”³⁶.

Si tratta proprio di buona fede oggettiva, la quale si esprime al meglio nella tutela dell’affidamento del contribuente, il quale può confidare in modo legittimo nel fatto che l’Amministrazione finanziaria agisca con lealtà, considerando le sue precedenti azioni senza modificarle nel successivo provvedimento amministrativo.

L’affidamento, quindi, rappresenta una condizione che va distinta dalla buona fede intesa in senso soggettivo; mentre quest’ultima, infatti, “può esistere indipendentemente dal contegno di terzi”³⁷, l’affidamento “implica comunque un comportamento altrui”³⁸.

Ciò che ad una prima osservazione potrebbe disorientare, è la configurazione di un’attività di collaborazione tra le parti nell’ambito di un rapporto tributario. Infatti, nel caso in cui questa non fosse riconnessa ad un comportamento di buona fede, ma manifestasse invece un significato autonomo e distinto, difficilmente risulterebbe compatibile con un sistema di rapporti obbligatori non paritario tra le parti, ad una delle quali cioè è attribuita una posizione giuridica caratterizzata da uno stato di soggezione alla volontà dell’altra.

Il principio di collaborazione e buona fede trova fondamento nell’articolo 97 della Costituzione e nella formulazione elaborata dai privatisti per inserire l’applicazione del medesimo principio all’obbligazione tributaria. Da questa affermazione, consegue che “il buon andamento dell’Amministrazione è il naturale corollario dell’eguaglianza e della giustizia che nella sua accezione più ampia si impone ai soggetti che siano deputati al perseguimento del bene pubblico”³⁹.

Ciò si verifica nel dovere di riservare lo stesso trattamento ai soggetti che manifestino la stessa condizione, oltre che nel dovere di coniugare gli interessi pubblici con quelli privati. Quindi, il buon andamento non si esaurisce nella sola economicità dell’attività

³⁶ LOGOZZO M., *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela “piena” o “parziale”?*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2018, n. 6.

³⁷ GIAMPICCOLO V., *La buona fede in senso soggettivo nel sistema del diritto privato*, in *Rivista di diritto commerciale*, 1965, n. 1.

³⁸ DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2001.

³⁹ MELONCELLI A., *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, Giuffrè Editore, Milano, 2005.

amministrativa, in quanto efficace e rapida e semplice, ma si sostanzia soprattutto nell'agire leale e prevedibile secondo i canoni della ragionevolezza, espressivi appunto del dovere della collaborazione e buona fede.

I contenuti dell'articolo 10 dello Statuto, si possono riassumere in una sorta di codice di comportamento che è intrinseco ai concetti di vincolo e di limite.

A loro volta, "tali concetti sono concettualmente subordinati alla presenza di margini, cioè di spazi all'interno dei quali operano una pluralità di opzioni e di soluzioni adottabili che il potere legislativo ed amministrativo è libero di scegliere tra quelle ritenute più opportune"⁴⁰. Proprio nell'esercitare la propria autorità attraverso molteplici scelte adottabili si configura la discrezionalità nell'agire. A tal riguardo, è risaputo quanto delicato sia il tema legato all'ampiezza di questi margini di scelta da parte dell'Amministrazione finanziaria in materia fiscale.

La dottrina si è espressa uniformemente nel ritenere estremamente contenuti i margini di discrezionalità all'interno dei quali l'Amministrazione agisce, e ciò in forza del principio di legalità che permea la materia tributaria e che vincola saldamente il comportamento dell'amministrazione alle prescrizioni contenute nella legge primaria. Questo assetto ha indotto la dottrina a ritenere poco significativo il margine di discrezionalità affidato al potere amministrativo nell'attuazione della vicenda tributaria e, allo stesso tempo, impossibile il compimento di alcun atto mirato alla disposizione dell'obbligazione tributaria concordata tra amministrazione e Fisco.

Tuttavia, per quanto non assuma la consistenza e la rilevanza della discrezionalità che l'amministrazione esercita in altre branche del diritto, anche nell'Amministrazione finanziaria sono rintracciabili condotte e decisioni volte a realizzare situazioni e contesti che possono rivelarsi più o meno favorevoli per il contribuente, con la doverosa precisazione che tutto ciò avvenga nell'ambito del rapporto tributario attuativo e non nella fase sostanziale che invece rimane di competenza delle scelte discrezionali del Legislatore.

Da tutto ciò deriva che, "per quanto vincolata, l'attività amministrativa nel suo agire può determinare un gran numero di oneri di cui il contribuente si deve far carico per l'adempimento degli obblighi previsti. Inoltre, è specifico obbligo dell'Amministrazione assicurarsi che le scelte che assume non procurino un onere eccessivo per il contribuente,

⁴⁰ LOGOZZO M., *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela "piena" o "parziale"?*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2018, n. 6.

almeno in relazione allo scopo perseguito, valutandone così i benefici ritratti a fronte dei costi imposti”⁴¹. Si può dunque affermare che, all’interno di questi margini di discrezionalità, per quanto contenuti, l’articolo 10 dello Statuto impone all’Amministrazione un codice di comportamento di autolimitazione destinato ad accrescerne la lealtà a garanzia dei diritti del contribuente.

Come corollario del principio di affidamento e buona fede, lo Statuto del contribuente ha previsto una particolare attenuante per il contribuente che “si sia conformato ad indicazioni contenute in atti dell’Amministrazione finanziaria dalla stessa successivamente modificate o qualora il suo comportamento sia dovuto a ritardi, omissioni od errori dell’Amministrazione”⁴². In questi casi, come disciplinato dall’articolo 10, comma 2, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, “non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell’amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall’amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell’amministrazione stessa”⁴³.

1.2.2 *L'evoluzione del principio del legittimo affidamento nel diritto dell'Unione europea e degli Stati membri*

La certezza del diritto è di fondamentale importanza, così come per l’ordinamento nazionale, anche per quello europeo. I provvedimenti delle istituzioni europee, infatti, “non solo devono essere semplici e chiari, ma devono essere portati a conoscenza dei soggetti interessati con mezzi adeguati così da consentirgli di stimare le conseguenze prodotte dall’emanazione del provvedimento”⁴⁴. A tal fine, la Commissione europea ha pubblicato un documento, dal titolo *how to write clearly*, in cui sostiene che “ci sono tre buoni motivi per scrivere in modo chiaro: interagire in modo più efficace; ridurre la

⁴¹ MELONCELLI A., *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in Statuto dei diritti del contribuente, Giuffrè Editore, Milano, 2005.

⁴² LOGOZZO M., *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela “piena” o “parziale”?*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2018, n. 6.

⁴³ Art. 10, comma 2, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

⁴⁴ CAPELLI F., *La tutela del legittimo affidamento nel diritto comunitario e nel diritto italiano*, in *Diritto comunitario e scambi internazionali*, 1989, n. 97.

corrispondenza inutile; instaurare un clima costruttivo”⁴⁵. Quest’ultimo punto, in particolare, è direttamente riconducibile al contesto di *compliance* che sta proliferando sempre più nell’ordinamento europeo.

Senza alcun dubbio, si può affermare che il principio della certezza del diritto è complementare a quello dell’affidamento. È opportuno ricordare, inoltre, che tale tutela non opera solo a livello orizzontale, cioè tra singoli cittadini dell’Unione, ma anche tra cittadino e Stato membro e tra quest’ultimo e i vari organi dell’Unione.

Nell’ordinamento europeo non è prevista nessuna specifica disposizione riguardante il principio di affidamento, anche se “la Corte di giustizia si è più volte espressa affermando che la tutela trattata dall’appena citato principio è insita nell’ordinamento europeo”⁴⁶. La costruzione giuridica dei Giudici europei al fine di applicare il principio, si basa sul “riconoscimento dell’appartenenza del cittadino ad una Comunità di diritto, retta dall’esistenza di principi fondamentali che compongono l’ordinamento e volte a disciplinare i rapporti tra Istituzioni e cittadino nonché l’esercizio delle funzioni fondamentali della Comunità come istituzione”⁴⁷.

Tra i principi ispiratori, la certezza del diritto spicca come regola generale, “con il compito di assicurare la prevedibilità delle conseguenze dell’agire umano, garantendo che i soggetti dell’ordinamento europeo non siano esposti a situazioni di incertezza in relazione ai propri diritti e doveri”⁴⁸. È stata quindi la giurisprudenza europea che, ancora prima di costruire un ordinamento politico e istituzionale, si è impegnata molto per delineare un percorso di sviluppo culturale, consapevole della progressiva creazione di una coscienza sociale e di uno spirito di appartenenza. È in questo scenario che “il principio della *rule of law*, cioè della Comunità di diritto, si è largamente sviluppato nell’ordinamento europeo con il consolidamento del rispetto della certezza del diritto”⁴⁹, “il quale ha implicato, prima come ascendente logico, poi come presupposto per una precisa applicazione, l’affermarsi del principio della tutela dell’affidamento del cittadino”⁵⁰.

Inizialmente, la Corte di giustizia ha elaborato il principio di tutela dell’affidamento

⁴⁵ Unione Europea, *Scrivere chiaro*, 2011.

⁴⁶ Sentenza della Corte di Giustizia, 3 maggio 1978, n. 112/77.

⁴⁷ DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2001.

⁴⁸ Sentenza della Corte di Giustizia, 21 novembre 1983, n. 205.

⁴⁹ MENGOZZI V., *La rule of law e il diritto comunitario di formazione giurisprudenziale*, in *Rivista di diritto europeo*, 1992, n. 279.

⁵⁰ Sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea, 15 febbraio 1996, n. C-63/93.

“mediante un *case by case balance of interests*”⁵¹, con il fine di scovare la contemporanea esistenza della ragionevole aspettativa del singolo del mantenimento della situazione instaurata a suo favore conseguentemente a quanto previsto dalle disposizioni e la certezza che tale aspettativa fosse conciliabile con gli obiettivi di interesse generale perseguiti dall’Unione. Il giudice, operando caso per caso ed effettuando una valutazione complessiva, ha ammesso l’esistenza di un legittimo affidamento solo a seguito di una preventiva verifica che accerti l’esistenza congiunta delle due condizioni.

Solo in seguito, la Corte di giustizia ha abbandonato questa impostazione “privilegiando un *two steps analysis approach*”⁵² con il quale, anziché accertare la presenza di una legittima aspettativa dell’individuo compatibile con gli interessi di ordine pubblico, ha preferito formare il giudizio con una successiva verifica della sussistenza delle due condizioni. Secondo questa impostazione, il principio dell’affidamento si qualifica come legittimo quando l’aspettativa è ragionevole e deriva da un comportamento di buona fede e la compatibilità o meno della tutela di questa aspettativa con i principi europei rappresenta solo la misura delle deroghe che possono essere operate affinché sia assicurata. Detto in altro modo, si è giunti al riconoscimento di una legittimità dell’aspettativa al verificarsi di prestabilite condizioni di buona fede del soggetto a meno di un’incompatibilità con valori o principi ritenuti superiori e rispetto ai quali la tutela dell’affidamento appare come valore accomodante.

I giudici dell’Unione europea, “facendo quindi discendere il principio del legittimo affidamento da quello della certezza del diritto, hanno steso le basi per un’elaborazione teorica e applicativa”⁵³. Il principio della tutela dell’affidamento esige che, nell’ambito dell’ordinamento, le norme siano precise nella loro formulazione ed inequivocabili nella loro interpretazione ed applicazione, affinché possano assicurare una prevedibilità nello sviluppo delle situazioni e dei rapporti giuridici regolati dal diritto europeo. Le istituzioni europee si riservano comunque la possibilità di modificare anche il diritto vigente, soprattutto tenendo conto del continuo modificarsi dell’assetto economico e sociale. Tuttavia, in questo caso, i destinatari devono necessariamente poter fare affidamento sulla stabilità delle situazioni giuridiche preesistenti alla modifica del diritto.

⁵¹ MELONCELLI A., *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in Statuto dei diritti del contribuente, Giuffrè Editore, Milano, 2005.

⁵² MELONCELLI A., *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in Statuto dei diritti del contribuente, Giuffrè Editore, Milano, 2005.

⁵³ Sentenza della Corte di Giustizia, 11 luglio 2002, n. C.62/00.

È facile a questo punto intuire come, seguendo questa impostazione, “le linee guida della tutela si sostanzino nell’impedimento degli effetti retroattivi della norma”⁵⁴. In altre parole, si può sostenere che, “nell’ordinamento europeo, la legge retroattiva che abolisce o modifica, in senso negativo, un diritto acquisito, non è applicabile poiché contraria ai principi della tutela dell’affidamento e della certezza del diritto”⁵⁵. Resta sempre valida la condizione secondo la quale “l’affidamento è tutelato solo se il comportamento del soggetto è assistito da buona fede nell’aver confidato negli effetti della legislazione corrente e non all’insegna di finalità fraudolente”⁵⁶.

La tutela dell’affidamento si è quindi sostanziata, sin dall’origine, nel principio di tutela di un’aspettativa, in capo al singolo, alla conservazione dell’assetto in suo favore in conseguenza del comportamento delle istituzioni europee.

Configurandosi come principio di equità, “il principio dell’affidamento ha trovato facilmente collocazione tra gli strumenti utilizzati dal giudice nell’ambito di un giudizio di bilanciamento di interessi contrapposti con il riconoscimento dell’importanza delle legittime aspettative di fronte all’autorità pubblica”⁵⁷. In altri termini, dalla tutela dell’affidamento del singolo scaturisce la potenziale contrapposizione tra l’interesse specifico e quello della collettività di cui il legislatore si fa portatore, con la conseguente necessità di composizione. Sostanzialmente, “l’irretroattività generale degli atti europei deriva dalla tutela dell’affidamento legittimo del cittadino che, solo attraverso la certezza del diritto, concretizza una delle esigenze fondamentali di ogni Stato membro”⁵⁸. Tale tutela però non si configura come assoluta, ammettendosi comunque deroghe nel caso in cui si manifestino esigenze di tutela di interessi superiori che incidano sulla realizzazione di obiettivi europei o collettivi di rilevante importanza.

Nel contesto appena descritto, al giudice europeo è chiesto di formulare un giudizio bilanciato tra valori che in alcuni casi si scontrano tra loro. Da un lato, di fronte ad atti normativi ed amministrativi retroattivi, il singolo può far valere il principio di affidamento, sempre che si sia formato in capo a questo in assoluta buona fede; dall’altro, l’esistenza di interessi diffusi e generalizzati riconosciuti dall’ordinamento europeo come

⁵⁴ Sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea, 8 giugno 2000, n. C-396/98.

⁵⁵ Sentenza della Corte di Giustizia, 3 giugno 2003, n. C.487/01.

⁵⁶ Sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea, 8 giugno 2000, n. C-396/98.

⁵⁷ CAPOLUPO S., *Il principio del legittimo affidamento nell’ordinamento comunitario e nazionale*, in *Il Fisco*, 2019, n 20.

⁵⁸ LORELLO L., *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 1998.

tutelabili, e quindi come obiettivi dell'Unione e del mercato interno, si configurano come esigenze evidentemente realizzabili solo a condizione di sacrificare l'affidamento del singolo.

2. LE DECLINAZIONI DELLA TAX COMPLIANCE NELL'ORDINAMENTO ITALIANO

Sommario: 2.1 La riforma dell'interpello come semplificazione del rapporto Fisco-contribuente – 2.1.1 *L'interpello sui nuovi investimenti* – 2.1.2 *L'interpello abbreviato nella cooperative compliance* – 2.2 L'istituto del ruling per incentivare la tax compliance – 2.2.1 *Il ruling preventivo nella cooperative compliance* – 2.3 Il ravvedimento operoso – 2.3.1 *La riforma del ravvedimento come volàno per la tax compliance* – 2.4 Voluntary disclosure: il rimpatrio dei capitali per agevolare la tax compliance

2.1 La riforma dell'interpello come semplificazione del rapporto Fisco contribuente

Il primo istituto chiaramente orientato alla promozione della *tax compliance* nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria è l'interpello, la cui nascita deriva dalla disciplina di contrasto all'elusione fiscale. Grazie all'interpello, il contribuente ha ottenuto il diritto di ottenere una “valutazione preventiva di operazioni sospettate di elusività”⁵⁹.

Tale misura aveva lo scopo di “attenuare le condizioni di incertezza sul trattamento riservato a determinati comportamenti, dovuti alla possibilità che l'Amministrazione finanziaria ne disconoscesse a posteriori gli effetti, per applicare il regime più oneroso intenzionalmente aggirato, al fine di ottenere un trattamento tributario non spettante”⁶⁰.

Il quadro era completato dalla possibilità di richiedere, per mezzo di un apposito interpello, la disapplicazione di regole antielusive.

Il diritto di interpellare l'Agenzia delle Entrate, infatti, è stato previsto per la prima volta nel nostro ordinamento dalla Legge 30 dicembre 1991, n. 413, che introduceva, all'art. 21, l'interpello antielusivo, da tempo già presente nelle legislazioni degli altri Paesi europei, ovvero uno strumento che permetteva al contribuente di chiedere, con un'apposita istanza, l'interpretazione di una norma elusiva in relazione a una determinata

⁵⁹ Art. 11, comma 6, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

⁶⁰ RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018.

fattispecie.

A seguito dell'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente, l'istituto ha acquisito un'altra funzione e ha assunto una valenza generale di strumento per la risoluzione di incertezze interpretative prodotte dalle leggi tributarie. Al contribuente è perciò stata riconosciuta la facoltà di sottoporre all'Agenzia questioni riguardanti l'applicazione di specifiche disposizioni tributarie a casi concreti e personali.

Nello Statuto, l'interpello ha dato contenuto alla regola che, in applicazione dei precetti espressi dagli articoli 23 e 97 della Costituzione, sottopone i rapporti tra Amministrazione e contribuente ai principi di collaborazione e buona fede. Da un lato, ha permesso all'Agenzia di rimediare a condizioni di incertezza sulla regola di diritto a beneficio di chi ha presentato istanza, e, con la pubblicazione di circolari o risoluzioni, anche della generalità dei contribuenti; dall'altro, ha garantito che chi si fosse conformato alle indicazioni ricevute, o la cui condotta illecita fosse conseguenza di ritardi, omissioni o errori dell'amministrazione, non poteva essere punito.

L'istituto dell'interpello è stato profondamente rivisto e modificato in base alle linee guida dettate dalla Legge 11 marzo 2014, n. 23, rubricata "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita".

Le esigenze che hanno portato a tali modifiche possono essere individuate nella: "garanzia di una maggiore omogeneità nel contesto della disciplina, sia per quanto attiene alla classificazione delle diverse tipologie sia, principalmente, per quanto riguarda la regolamentazione degli effetti e della procedura applicabile; riduzione dei tempi complessivi di lavorazione delle istanze per assicurare una maggiore tempestività nella redazione dei pareri; razionalizzazione dell'istituto anche attraverso la tendenziale eliminazione delle forme di interpello obbligatorio, attraverso un bilanciamento del peso degli oneri posti a carico dei contribuenti rispetto ai benefici, valutabili essenzialmente in termini di monitoraggio preventivo, per l'Amministrazione finanziaria"⁶¹.

Nella relazione di accompagnamento al Decreto si legge che "l'interpello deve essere finalizzato a conoscere il trattamento tributario di atti, operazioni o iniziative riconducibili direttamente alla sfera di interessi del soggetto istante"⁶²; è quindi facilmente intuibile come la riforma dell'istituto sia diretta verso un rapporto Fisco-contribuente imperniato sulla *tax compliance*.

⁶¹ ROSSETTI S., *La disciplina degli interpelli – Prima parte*, in *La circolare tributaria*, 2018, n. 30.

⁶² Relazione al disegno di Legge 11 marzo 2014, n. 23.

I principi suddetti sono stati recepiti e attuati tramite approvazione del Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 156, il quale ha regolato una complessiva revisione della disciplina con cui: è stato eliminato il riferimento all'interpello ordinario, sostituendolo con il riferimento all'istituto dell'interpello in tutte le sue sfaccettature; sono stati espressamente citati i requisiti, estrinseci ed intrinseci, per la valida presentazione dell'istanza; è stata disciplinata l'istruttoria e i tempi di lavorazione delle istanze; sono state chiaramente individuate le cause di inammissibilità delle istanze secondo un approccio delineato da un'esigenza di tipicità e garanzia del contribuente.

Esaminando la nuova disciplina, ai sensi dell'articolo 11 dello Statuto del contribuente, emerge l'istituzione di differenti tipologie di interpello, con le quali il contribuente può richiedere il parere dell'Amministrazione finanziaria relativamente a un caso concreto e personale con riferimento: "all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e alla corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza"⁶³; "alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla Legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti"⁶⁴; "all'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto a una specifica fattispecie"⁶⁵; "alla sussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo"⁶⁶.

La sottoposizione delle nuove forme di interpello a una disciplina tendenzialmente omogenea permette di fare una riflessione sulla portata di questo istituto nella sua evoluzione in senso collaborativo. Il notevole e profondo *restyling* normativo subito dall'interpello ha trasformato l'istituto da momento di confronto occasionale a strumento di continuo dialogo tra le parti del rapporto tributario, con una sempre più spiccata attitudine di promozione della *tax compliance*.

L'articolo 11, comma 1, lettera *a* dello Statuto del contribuente disciplina i cosiddetti interpello ordinario puro e interpello qualificatorio.

Tale sezione, inoltre, prevede la non applicabilità delle disposizioni relative alla

⁶³ Art. 11, comma 1, lettera *a*, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

⁶⁴ Art. 11, comma 1, lettera *b*, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

⁶⁵ Art. 11, comma 1, lettera *c*, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

⁶⁶ Art. 11, comma 2, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

disciplina dei predetti interpelli ai casi già rientranti nella nuova procedura di *ruling* internazionale prevista, come vedremo più avanti, dall'articolo 31-ter del Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, per i quali è attivabile la procedura dedicata, e in caso di nuovo investimento, per il quale esiste una procedura espressamente prevista, cioè, come vedremo in seguito, l'interpello sui nuovi investimenti.

Analizzando il dettato normativo, si evince che “il contribuente può presentare un’istanza di interpello ordinario puro, per ottenere un parere di carattere fiscale in relazione a questioni interpretative di disposizioni tributarie, o un’istanza di interpello qualificatorio, la quale differisce dalla precedente in quanto volta a ottenere un parere non tanto in merito alla corretta applicazione della normativa, quanto alla corretta qualificazione in termini fattuali della fattispecie”⁶⁷.

In merito a quest’ultima tipologia di interpello, il dubbio del contribuente non riguarda l’interpretazione della norma tributaria, ma solo la corretta qualificazione del fatto che potrebbe comportare l’applicazione di una norma fiscale in luogo di un’altra.

È importante sottolineare che l’elemento fondamentale posto alla base della richiesta del parere dell’Amministrazione finanziaria, che riguarda sia l’interpello ordinario che quello qualificatorio, riguarda il connotato dell’obiettiva incertezza, in merito all’applicazione della fattispecie e alla qualificazione fattuale della fattispecie.

L’articolo 11, comma 1, lettera *b* dello Statuto del contribuente disciplina invece l’interpello probatorio.

Si tratta di una particolare tipologia di interpello volta a “interrogare l’Agenzia delle Entrate su elementi di fatto e di diritto che permettono di accedere a un particolare regime fiscale”⁶⁸.

Con questa tipologia di interpello si anticipa la verifica della sussistenza di tali elementi rispetto alla fase di accertamento. In relazione a tale tipologia di istanza, l’Amministrazione finanziaria ha specificato che “l’interpello probatorio, a differenza di quello ordinario, non è attivabile in relazione a qualsiasi fattispecie per la quale il contribuente ritenga utile una valutazione da parte dell’Amministrazione in ordine alla idoneità degli elementi in suo possesso a più diversi fini, ma solo nelle ipotesi in cui detta

⁶⁷ Art. 11, comma 1, lettera *a*, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

⁶⁸ Art. 11, comma 1, lettera *b*, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

facoltà sia espressamente prevista nelle disposizioni sostanziali di riferimento”⁶⁹.

Prima di affrontare la fattispecie dell’interpello antiabuso, contenuta nell’articolo 11, comma 1, lettera *c* dello Statuto del contribuente, è opportuno spendere alcune parole sulla tematica relativa all’abuso del diritto.

Ai sensi dell’articolo 10-*bis*, comma 1, Legge 27 luglio 2000, n. 212, “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. Tali operazioni non sono opponibili all’amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni”⁷⁰. Quindi, affinché un’operazione possa considerarsi elusiva, occorre la contemporanea sussistenza dei tre seguenti presupposti: l’assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate; la realizzazione di un vantaggio fiscale indebita; la circostanza che il vantaggio è l’effetto essenziale dell’operazione.

L’assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell’abuso determina un giudizio di assenza di abusività. Inoltre, occorre sottolineare come da un punto di vista normativo non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni che, pur presentando i suddetti 3 presupposti, sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa ovvero dell’attività professionale del contribuente.

A seguito di quanto appena esposto, l’Amministrazione finanziaria, nella valutazione delle operazioni in ottica antielusiva, ha chiarito che: “innanzitutto, è necessario verificare l’esistenza del primo elemento costitutivo, cioè l’indebito vantaggio fiscale, in assenza del quale l’analisi antiabusiva deve intendersi terminata; nel caso in cui venga riscontrato un indebito vantaggio, si proseguirà nell’analisi della presenza degli altri vantaggi costitutivi, cioè assenza di sostanza economica ed essenzialità del vantaggio indebita; solo qualora si dovesse riscontrare la sussistenza di tutti gli elementi, l’Amministrazione procederà all’analisi della fondatezza e della non marginalità delle ragioni extrafiscali”⁷¹. In questo contesto l’Amministrazione finanziaria, tuttavia, deve considerare la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti

⁶⁹ Circolare dell’Agenzia delle Entrate del 1° aprile 2016, n. 9/E.

⁷⁰ Art. 10-*bis*, comma 1, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

⁷¹ Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate del 17 ottobre 2016, n. 93/E.

un carico fiscale diverso.

È inoltre opportuno ricordare che “non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”⁷². Per espressa previsione normativa, quindi, non possono essere qualificate come operazioni abusive quelle che sono compiute seguendo logiche imprenditoriali e di miglioramento di carattere commerciale o produttivo. In altri termini, per verificarsi un abuso del diritto deve trattarsi di operazioni che, pur determinando un risparmio d'imposta fiscale, siano caratterizzate dalla presenza prevalente di ragioni diverse da quelle fiscali.

Per quanto riguarda l'istanza di interpello antiabuso, il contribuente, dopo aver descritto l'operazione che intende porre in essere, deve dimostrare, nell'ambito dell'istanza, che non sussistono gli elementi abusivi appena descritti.

Tale tipologia di istanza, tuttavia, non deve semplicemente chiedere il parere dell'Agenzia delle Entrate in ordine all'abusività di una determinata operazione o fattispecie, ma dovrà declinare, nel dettaglio: gli elementi qualificanti l'operazione o le operazioni; il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo; le puntuali norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione rappresentata; le 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.

L'articolo 11, comma 2, dello Statuto del contribuente disciplina infine l'interpello disapplicativo, unica forma di interpello obbligatorio rimasta nell'ordinamento. Tale forma di interpello “consente al contribuente di chiedere un parere all'Amministrazione riguardo la sussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo”⁷³.

Dal punto di vista pratico, i soggetti legittimati a presentare un'istanza di interpello sono “i contribuenti, anche non residenti, e i soggetti che in base alla legge sono obbligati a porre in essere gli adempimenti tributari per conto dei contribuenti o sono tenuti

⁷² Art. 10-bis, comma 3, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

⁷³ Art. 11, comma 2, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

insieme con questi o in loro luogo all'adempimento di obbligazioni tributarie"⁷⁴.

Il primo requisito fondamentale che deve integrare un'istanza di interpello è la preventività. Infatti, "l'istanza deve essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi a oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima senza che, a tali fini, assumano valenza i termini concessi all'amministrazione per rendere la propria risposta"⁷⁵. Un interpello risulta essere preventivo, quindi, se presentato: prima della scadenza dei termini ordinari di presentazione della dichiarazione, se l'istanza sottende comportamenti che trovano attuazione mediante la presentazione della dichiarazione; prima dell'assolvimento dell'obbligo fiscale oggetto dell'istanza o comunque connesso alla fattispecie.

Le istanze oltre a essere preventive non devono interferire con le attività di controllo già poste in essere dall'Amministrazione, o che comunque possano produrre effetti sul contribuente, e di cui quest'ultimo sia formalmente a conoscenza se vertenti sulla questione oggetto di interpello. Tale circostanza può ricorrere se l'istanza viene presentata dopo aver dato attuazione al comportamento, ovvero se si tratta di comportamenti ripetuti nel tempo, qualora siano in corso attività di accertamento per periodi di imposta antecedenti a quello cui si riferisce l'istanza.

A livello di contenuti, l'istanza di interpello deve riportare: "i dati identificativi dell'istante ed eventualmente del suo legale rappresentante, comprensivi del codice fiscale; l'indicazione del tipo di istanza secondo la classificazione prevista dallo Statuto del contribuente; la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie, da valutarsi alla luce della possibilità di rendere una risposta al quesito prospettato; le specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione; l'esposizione, in modo chiaro e univoco, della soluzione proposta; l'indicazione del domicilio e dei recapiti anche telematici dell'istante o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione finanziaria e deve essere comunicata la risposta; la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante, ovvero del procuratore generale o speciale incaricato o comunque del diverso soggetto legittimato alla presentazione con la relativa procura"⁷⁶.

⁷⁴ Art. 2, comma 1, Decreto Legislativo. 24 settembre 2015, n. 156.

⁷⁵ Art. 2, comma 2, Decreto Legislativo. 24 settembre 2015, n. 156.

⁷⁶ Art. 3, comma 1, Decreto Legislativo. 24 settembre 2015, n. 156.

Occorre sottolineare che i dati sopra riportati non assumono tutti la stessa rilevanza nel contesto della disciplina. Infatti, mentre alcuni di essi, in particolare i dati identificativi dell'istante, ed eventualmente del legale rappresentante, e la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie, costituiscono il contenuto minimo necessario delle istanze, la cui assenza, come vedremo, è causa di inammissibilità. Tutti gli altri requisiti possono essere regolarizzati entro trenta giorni su invito dell'Amministrazione finanziaria.

Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria, stante la documentazione fornita dall'istante, non sia in grado di fornire una risposta, può richiedere al contribuente di produrre ulteriore documentazione.

È opportuno segnalare che la richiesta di documentazione integrativa è attivabile per qualunque tipologia di interpello e sospende i termini della risposta, anche se, una volta che l'Amministrazione finanziaria ha ricevuto la documentazione, "deve rendere la risposta entro sessanta giorni"⁷⁷.

Esaminata l'istanza sia dal punto di vista formale che sostanziale, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad esprimere il proprio parere relativamente alla fattispecie prospettata. La risposta deve essere fornita entro: "novanta giorni dalla ricezione dell'istanza da parte dell'Ufficio competente per gli interpelli ordinari puri e per gli interpelli qualificatori; centoventi giorni per tutte le altre tipologie di istanze"⁷⁸. Viene, inoltre, confermata la regola del silenzio assenso, già prevista nella precedente formulazione dell'articolo 11 dello Statuto, secondo la quale: "quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente"⁷⁹.

Come accennato sopra, le istanze che non contengono alcuni requisiti sono dichiarate inammissibili e non possono essere oggetto di regolarizzazione. Infatti, un'istanza di interpello si qualifica come inammissibile nei seguenti casi: "carenza dei dati identificativi dell'istante e mancanza della descrizione puntuale e specifica della fattispecie; mancanza di preventività; mancanza delle condizioni di obiettiva incertezza; reiterazione di istanze per le quali il contribuente abbia già ottenuto un parere; presentazione di istanze che vertono su materie oggetto delle procedure espressamente escluse dalla disciplina comune degli interpelli, cioè gli accordi preventivi per le imprese con attività

⁷⁷ Art. 4, comma 1, Decreto Legislativo. 24 settembre 2015, n. 156.

⁷⁸ Art. 1, comma 3, Decreto Legislativo. 24 settembre 2015, n. 156.

⁷⁹ Art. 11, comma 3, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

internazionale e l'interpello sui nuovi investimenti; istanze che interferiscono con l'esercizio dei poteri accertativi, perché vertenti su questioni per le quali sono state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza; istanze non regolarizzate nel termine di 30 giorni stabilito dal decreto.

In ossequio al principio di tutela dell'affidamento, lo Statuto del contribuente dispone che "la risposta scritta e motivata, vincola ogni organo dell'Amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente"⁸⁰ e, di conseguenza, "gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difformi dalla risposta espressa o tacita, sono nulli"⁸¹.

2.1.1 L'interpello sui nuovi investimenti

In questa sede è, inoltre, opportuno considerare l'interpello sui nuovi investimenti. Questo nuovo istituto è stato introdotto dall'articolo 2 del Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147, e "si colloca nel contesto delle misure dirette all'internazionalizzazione delle imprese, segnato dall'instaurazione di un confronto preventivo tra Fisco e contribuenti, sia italiani che esteri, ai fini della definizione dei risvolti fiscali dei piani di investimenti nonché delle operazioni societarie che le imprese intendono realizzare"⁸². Tale strumento ha il compito di garantire certezza alle imprese che si preparano ad effettuare considerevoli investimenti nel nostro Paese, in modo che possano ricevere maggiori informazioni in merito ai profili fiscali delle loro operazioni. Pur non essendo uno strumento esclusivamente riservato ad investitori esteri, poiché applicabile in favore di tutti i contribuenti residenti e non nel territorio italiano, con il nuovo interpello il nostro Paese sembra dotarsi di un valido strumento fiscale di attrazione di nuovi investimenti da imprese non residenti. Questa innovativa modalità di dialogo con l'Agenzia delle Entrate non è in nessun modo finalizzata ad ottenere un regime di favore da parte dei contribuenti, ma è una fattispecie prettamente indirizzata alle imprese intenzionate a compiere nel nostro Paese un significativo investimento e che, pertanto, necessitano di conoscere preventivamente le conseguenze fiscali previste dalla

⁸⁰ Art. 1, comma 3, Decreto Legislativo. 24 settembre 2015, n. 156.

⁸¹ Art. 11, comma 3, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

⁸² ASCOLI G. e PELLECCIA M., *Ruling internazionale e interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione Fisco-contribuente*, in *Il Fisco*, 2016, n. 15.

legge. La preminente esigenza di garantire certezza del diritto e sicurezza alle imprese che operano nella sfera internazionale, ravvisata anche negli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, che esamineremo dettagliatamente nel successivo paragrafo, è, infatti, correlata, in questa nuova procedura, all'obiettivo di favorire gli investimenti esteri.

La procedura prevista per questa nuova tipologia d'interpello, "da una parte, consente al contribuente che vi accede, mediante un'apposita istanza, di avere contezza del trattamento fiscale del proprio progetto e delle eventuali operazioni straordinarie che vuole realizzare e, dall'altra parte, permette all'Amministrazione finanziaria di giungere a una conoscenza preventiva dell'entità di fatti e circostanze che potrebbero generare fenomeni abusivi, nonché della sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive e per l'accesso a eventuali regimi agevolativi"⁸³.

Il grande investitore che decide di servirsi di questa nuova procedura amministrativa gode di alcune particolari garanzie e la più significativa è l'efficacia vincolante del parere reso. Infatti, l'Agenzia delle Entrate non potrà disconoscere o ritrattare di sua iniziativa la posizione espressa nella risposta fornita all'esito dell'istruttoria compiuta sul piano d'investimento presentato dal contribuente, fino a quando le condizioni di fatto e di diritto sulla cui base è stato reso rimangano invariate. Qualsiasi atto amministrativo, impositivo o sanzionatorio, relativo a questioni fiscali contenute nel parere espresso, difforme con quanto risposto, sarà considerato nullo.

È importante precisare che questo vincolo è posto solo a carico dell'Amministrazione finanziaria poiché il contribuente è libero di adeguarsi o meno all'esito del parere.

In seconda battuta, notevoli effetti si riscontrano anche sul fronte dei controlli, poiché è previsto che l'Amministrazione compia tutte le attività di verifica sulla corretta attuazione delle indicazioni rese al contribuente e in ordine all'assistenza di variazioni delle circostanze di fatto e di diritto poste alla base del parere.

L'interpello sui nuovi investimenti, pur non riparando il contribuente da possibili azioni accertative da parte dell'Amministrazione, garantisce che i controlli esercitati nei confronti del nuovo investitore per questioni diverse dal contenuto del parere amministrativo, siano effettuati solo previo coordinamento con l'Ufficio che ha reso il parere.

⁸³ RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018.

Da quanto emerso finora nel mutato scenario economico, la fiscalità internazionale ricopre un ruolo decisamente centrale, tanto da imporre la riduzione dei vincoli alle operazioni transfrontaliere e la creazione di un quadro normativo più certo e trasparente per gli investitori. L'introduzione di questa tipologia di interpello trova la sua motivazione proprio nel bisogno di garantire maggiore sicurezza e cooperazione nei rapporti fiscali con i potenziali investitori attraverso la semplificazione delle procedure di dialogo con il Fisco, conferendo inoltre maggiore certezza all'interpretazione delle norme fiscali.

L'oggetto dell'interpello sui nuovi investimenti risulta molto ampio, in quanto comprensivo di molteplici tematiche di interesse fiscale. L'investitore, infatti, attivando questa tipologia di interpello, può chiedere risposta, con una sola istanza, ad una pluralità di quesiti fiscali riguardanti il suo piano d'investimento.

I requisiti per accedere a tale procedura riguardano la consistenza dell'investimento e la localizzazione della sede dell'amministrazione e delle attività svolte al momento della presentazione dell'istanza.

Infatti, sono ammesse all'interpello "le imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore a trenta milioni di euro e che abbiano ricadute occupazionali significative in relazione all'attività in cui avviene l'investimento e durature"⁸⁴.

L'Amministrazione finanziaria svolge un compito di consulenza nella valutazione dell'investimento in termini di quantificazione dei costi fiscali, e può, inoltre, in tale contesto, esercitare vari poteri istruttori, effettuare interlocuzioni con gli investitori e realizzare accessi presso le sedi dell'impresa.

Il contribuente dovrà, pertanto, esibire la documentazione atta a provare il piano d'investimento, con indicazione dei dati relativi all'ammontare, ai tempi e alle modalità di realizzazione, degli effetti occupazionali che il progetto potrebbe generare, e delle operazioni di natura straordinaria che intende porre in essere.

"L'Autorità fiscale competente è tenuta a rispondere all'istanza dell'investitore entro centoventi giorni, prorogabili per altri novanta nel caso in cui sia necessario acquisire ulteriori elementi informativi"⁸⁵. In caso di mancata risposta entro i termini previsti, vale la regola del silenzio assenso, dunque il parere dell'Amministrazione è ritenuto concorde con l'interpretazione o con il comportamento prospettato dal contribuente nella propria

⁸⁴ Art. 2, comma 1, Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

⁸⁵ Art. 2, comma 2, Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

istanza. “La risposta, espressa o tacita, vincola l’Ufficio rimanendo valida finché rimangono invariate le circostanze di fatto e diritto sulla base delle quali la risposta è stata fornita. Inoltre, gli atti di qualsiasi genere, anche a carattere impositivo, sono nulli laddove siano difformi dalla risposta data al contribuente in sede d’interpello”⁸⁶.

È opportuno sottolineare che l’istanza d’interpello per i nuovi investimenti deve essere presentata preventivamente non all’investimento, bensì all’adempimento fiscale che ne segue. Per evitare interferenze con l’esercizio dei poteri di accertamento, sono inammissibili le istanze di interpello che interferiscono con l’esercizio dei poteri accertativi, in quanto vertono su questioni “per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell’istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza”⁸⁷.

Il carattere preventivo dell’interpello impone, infatti, di considerare non ammissibili le istanze presentate al solo scopo di ottenere una valutazione sulla legittimità dell’operato degli organi verificatori sulla fattispecie rappresentata.

È poi prevista una particolare modalità di accesso agevolato al regime di *cooperative compliance* per i soggetti che, dopo aver presentato l’istanza, si adeguino alla risposta dell’Autorità fiscale, indipendentemente dalle dimensioni dell’impresa, purché ricorrano le altre condizioni previste dalla disciplina dell’adempimento collaborativo che verranno delineate in seguito.

2.1.2 *L’interpello abbreviato nella cooperative compliance*

L’articolo 6, comma 2, del Decreto Legislativo che ha introdotto il regime di adempimento collaborativo prevede, per i contribuenti che aderiscono a tale regime, “una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all’applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l’interpellante ravvisa rischi fiscali”⁸⁸. Temporalmente parlando, l’adesione all’interpello preventivo può essere effettuata una sola volta dal contribuente ammesso al regime di *cooperative compliance* ed ha come riferimento la fattispecie a cui si riferisce l’istanza.

L’Agenzia deve istruire l’istanza e rispondere al contribuente, rispettivamente entro

⁸⁶ Art. 2, comma 3, Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

⁸⁷ Art. 4, comma 1, lettera e, Decreto Ministeriale 29 aprile 2016.

⁸⁸ Art. 6, comma 2, Decreto Legislativo 05 agosto 2015, n. 128.

quindici e quarantacinque giorni decorrenti dalla data di ricezione dell'interpello, contro i tradizionali centoventi giorni, anche se effettua accessi alle sedi dei contribuenti, definendone con loro i tempi, per assumervi elementi informativi utili per la risposta.

In termini di contenuto dell'istanza, invece, oltre ai classici dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante, sono di notevole importanza i seguenti elementi: la precisa e dettagliata descrizione del caso concreto in relazione al quale l'interpellante identifica rischi fiscali; il richiamo delle singole disposizioni tributarie di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione; l'indicazione che si tratta di un'istanza presentata ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128; l'esposizione, in modo trasparente e univoco, della soluzione proposta e del comportamento che si intende portare avanti. L'ultimo punto è sicuramente il più delicato poiché, essendo chiaramente ricompreso tra le cause di inammissibilità, include un impegno la cui inosservanza fa decadere il trattamento riservato.

Completata l'istruttoria, "l'Ufficio procede a notificare la risposta scritta, adeguatamente motivata, al contribuente entro quarantacinque giorni"⁸⁹. La risposta genera effetti unicamente nei confronti del contribuente istante e limitatamente alla fattispecie prospettata, ancorché si estenda anche ai comportamenti successivi riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello. Nel caso in cui la risposta dell'Ufficio competente non arrivi al contribuente entro il termine di quarantacinque giorni, vale la regola di base per tutti gli interpelli secondo la quale si intende che l'Autorità fiscale sia d'accordo con l'interpretazione e il comportamento prospettato dal contribuente. Anche in questo caso sono nulli gli atti amministrativi, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanati in difformità della risposta fornita dall'Ufficio, ovvero dell'interpretazione sulla quale si è formato il silenzio assenso.

⁸⁹ Art. 6, comma 2, Decreto Legislativo 05 agosto 2015, n. 128.

2.2 L'istituto del *ruling* per incentivare la *tax compliance*

Il *tax ruling* è considerato, in termini generali, “uno strumento che consente al contribuente di richiedere all’Amministrazione finanziaria una valutazione anticipata sulla disciplina tributaria concretamente applicabile ad un fatto, atto o negozio che lo riguarda, ovvero ad un insieme di operazioni rilevanti sul piano economico e aziendale che intende porre in essere, conoscendone in tal modo, dapprima, il giudizio dell’Amministrazione stessa ed evitando, successivamente, eventuali conseguenze sfavorevoli derivanti da un comportamento rischioso”⁹⁰. Nell’ordinamento italiano, in cui il Legislatore ha recentemente recepito la normativa europea con il Decreto Legislativo 15 marzo 2017, n. 32, il *ruling* rappresenta un fondamentale strumento di dialogo capace di rafforzare le relazioni fiscali, realizzando, in questo modo, il perfezionamento della *tax compliance*.

È il caso di fare una riflessione più generale sugli effetti strettamente associati alla legittima applicabilità dello scambio dei *tax ruling* nel nostro ordinamento, prendendo in considerazione quanto disposto dal Decreto che ha recepito la normativa europea sullo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi in materia di prezzi di trasferimento.

Senza dubbio si può affermare che tale riflessione è originata dalla necessità, ove possibile, di delimitare l’area di applicabilità dei predetti istituti in riferimento a quanto contenuto nel nuovo articolo 31-*ter* che è stato inserito nel Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, dal cosiddetto Decreto Internazionalizzazione. Per la verità, quest’ultima norma ha abrogato la previgente disposizione che disciplinava il *ruling* internazionale, allargando il novero dei casi in cui è possibile ricorrere alla procedura finalizzata alla stipula di un accordo preventivo, permettendo, inoltre, di far valere l’accordo con l’Agenzia delle Entrate anche in riferimento ad un periodo di tempo antecedente a quello in cui l’accordo stesso è sottoscritto. D’altra parte, la considerevole sensibilità che il Legislatore tributario ha manifestato di recente verso temi legati ai “metodi anticipati di determinazione della materia imponibile ed accordi *ex ante* tra amministrazione finanziaria e singolo contribuente”⁹¹ è comprovata dalle novità

⁹⁰ STRIANESE L., *Decisioni anticipate in materia fiscale, lo scambio dei ruling in Italia: nuove regole e possibili strategie*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2018, n. 1.

⁹¹ GIOVANNINI A., *Legalità ed equità per un nuovo sistema impositivo*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2017, n. 6.

contenute nella Legge Delega n. 23 del 2014 e dai rispettivi Decreti applicativi che hanno interessato il nostro sistema tributario.

Il *ruling* internazionale è un istituto già disciplinato nel nostro ordinamento dall'articolo 8, Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269, norma oggi abrogata per effetto della disciplina contenuta nell'articolo 31-*ter* citato in precedenza.

È una disciplina che “si ispira agli *Advance Price Agreements* (APA) di matrice OCSE, ovvero a strumenti preventivi di dialogo e di negoziazione, adottati da alcuni Paesi europei per prevenire l'insorgere di controversie”⁹².

La vecchia normativa sul *ruling* internazionale, riferendosi alle sole imprese con attività internazionale, riguardava solo una ristretta cerchia di operazioni di carattere transfrontaliero.

Il *ruling* internazionale così disciplinato, pur avvicinandosi molto agli interpelli nella preventività del dialogo, si differenzia da questi in quanto la sua procedura termina con una vera e propria intesa tra Fisco e contribuente, non con un semplice parere unilaterale rilasciato dall'Amministrazione finanziaria.

L'elemento più interessante del *ruling* internazionale, e quello che è sembrato fin dalla sua introduzione il più innovativo, è sicuramente “la previsione al suo interno di un vantaggioso contraddittorio tra le parti, con un significativo progresso nella relazione fiscale”⁹³. Ciò malgrado, alcune problematiche applicative e talune incertezze presenti nella disciplina di allora, hanno persuaso il Legislatore tributario nazionale a rivedere il *ruling* internazionale con effetti migliorativi della sua procedura.

Nel nostro ordinamento, la revisione dell'istituto in esame è avvenuta nell'ambito del processo di riforma fiscale in favore di un sistema tributario partecipativo più equo, trasparente e orientato alla crescita previsto dalla Legge Delega 11 marzo 2014, n. 23.

Abrogando il vecchio *ruling* internazionale, il Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147, ha profondamente rivisto questo istituto, ritenuto poco utilizzato dai contribuenti. Le disposizioni contenute nel predetto Decreto sono decisamente dirette alla creazione di “un quadro normativo più equo e trasparente, a sostegno delle imprese che svolgono la loro attività nel nostro Paese”⁹⁴. Il Legislatore infatti, con l'articolo 1 di tale Decreto, il quale introduce i cosiddetti accordi preventivi per le imprese con attività internazionale,

⁹² AMATUCCI F., *Ruling fiscali, discrezionalità amministrativa e compatibilità con il diritto sovranazionale*, in Rivista trimestrale di diritto tributario, 2018, n. 1.

⁹³ Art. 31-*ter*, comma 1, lettera a, Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600.

⁹⁴ Art. 1, Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

ha voluto favorire le attività di rilievo internazionale in un nuovo quadro di assoluta certezza del diritto.

In tema di fiscalità internazionale, il Governo italiano si è preso l'impegno di "eliminare le incertezze in campo fiscale e incentivare la crescita economica"⁹⁵. Il Decreto Internazionalizzazione, soddisfacendo il bisogno di rivedere la disciplina impositiva concernente le operazioni transfrontaliere, oltre ad aver introdotto, come già abbiamo visto, una modalità di dialogo preventivo volta a definire preventivamente gli effetti fiscali di un piano di investimento quale l'interpello sui nuovi investimenti, ha completamente rinnovato la disciplina del *ruling* internazionale.

Come anticipato, la possibilità per le imprese di stipulare accordi preventivi con l'Amministrazione finanziaria su questioni internazionali è oggi prevista dall'articolo 31-ter del Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600. Esaminando con attenzione le novità introdotte da tale articolo, si evince, in prima battuta, che il nuovo *ruling* internazionale conferisce maggiore organicità ad una fattispecie che era già presente nel nostro ordinamento e della quale si è voluto potenziarne gli effetti.

Secondo la nuova disciplina, "le imprese che svolgono attività di tipo internazionale hanno accesso ad una rivisitata procedura amministrativa finalizzata alla stipula di accordi preventivi"⁹⁶. Cambia innanzitutto il nome dell'istituto, passando da *ruling* internazionale ad accordo preventivo per le imprese con attività internazionale. Rispetto alla disciplina precedente, nel nuovo accordo preventivo si riscontrano novità soprattutto sul piano procedurale, che in parte superano alcuni limiti del vecchio *ruling* relativi al pericolo di doppia imposizione.

Gli accordi preventivi, nella nuova disciplina, "vincolano le parti, secondo quanto convenuto con le Autorità fiscali in sede di *ruling* internazionale, a decorrere dai periodi d'imposta precedenti, purché non anteriori al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente"⁹⁷.

La procedura amministrativa in esame prevede "la stipula di un accordo con l'Agenzia delle Entrate in ordine a operazioni di carattere transnazionale, all'esito del confronto tra le parti, da attivarsi con un'apposita istanza che può essere presentata da tutte le imprese,

⁹⁵ Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

⁹⁶ STRIANESE L., *Decisioni anticipate in materia fiscale, lo scambio dei ruling in Italia: nuove regole e possibili strategie*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2018, n. 1.

⁹⁷ Art. 1, comma 2, Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

italiane o estere, indipendentemente dalle dimensioni dell'azienda, che svolgono o che intendono svolgere un'attività di tipo internazionale"⁹⁸.

I contribuenti che operano in ambito transnazionale sottopongono, pertanto, preventivamente, all'attenzione dell'Autorità fiscale eventuali criticità, al fine di scongiurare contestazioni relative alle questioni regolate, ovviamente, sempre a patto che venga rispettato quanto stabilito nell'accordo.

Il secondo comma dell'articolo che disciplina il predetto istituto prevede che l'accordo, una volta sottoscritto, vincoli entrambe le parti, e, salvo mutamenti delle condizioni di fatto o di diritto, l'Amministrazione non potrà modificare quanto concordato, subendo in questo modo un'evidente limitazione al suo potere di autotutela.

È inoltre interessante osservare che, quando il contribuente ricorre alle varie tipologie di interpello, l'Amministrazione finanziaria effettua una valutazione autonoma della fattispecie sottoposta al suo apprezzamento che esprimerà poi unilateralmente, mentre con la procedura di *ruling* si raggiungerà, attraverso il contraddittorio amministrativo obbligatorio, un accordo preventivo di convenienza e di opportunità per entrambe le parti.

Diversamente dall'interpello, eppure in maniera del tutto conforme alle modalità già previste nel vecchio *ruling* internazionale, inoltre, l'accordo raggiunto dall'Amministrazione finanziaria e dalle imprese risulta vincolante per il Fisco e per il contribuente per il periodo d'imposta nel corso del quale è stato stipulato l'accordo e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo modifiche rilevanti.

In virtù di detta efficacia vincolante, in caso di inadempimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, il provvedimento impositivo eventualmente emesso in violazione dell'accordo sarà ritenuto illegittimo. Qualora, invece, sia il contribuente a non rispettare le condizioni concordate con l'Agenzia delle Entrate, l'accordo si considererà risolto.

Durante il periodo di vigenza dell'accordo, gli Uffici finanziari esercitano comunque i loro poteri di controllo e di accertamento ma solo in relazione a questioni diverse da quelle trattate con il contribuente in sede di *ruling* internazionale.

Nell'ambito soggettivo, stando al dato normativo, nulla cambia rispetto alla previgente disposizione. Infatti, "i soggetti che possono aderire alla procedura si identificano nelle

⁹⁸ CONTE D., *Imposizione fiscale e nuovi accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rivista di diritto tributario*, 2016, n. 5.

imprese, residenti o non residenti in Italia, che esercitano attività di tipo transnazionale”⁹⁹.

2.2.1 *Il ruling preventivo nella cooperative compliance*

È circostanza ormai assodata che la certezza preventiva costituisca uno dei pilastri concettuali dell’intero impianto del nuovo modello di *tax compliance*, essendo stata già rimarcata in tutti i documenti pubblicati dall’OCSE, a partire dal fondamentale *Study into the role of Tax Intermediaries* del 2008.

Uno dei numerosi vantaggi che il nuovo regime di adempimento collaborativo è chiamato a garantire al contribuente che ad esso aderisce, è la certezza preventiva del carico fiscale, cui Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017, n. 101573, dedica uno specifico paragrafo.

Secondo il punto 2.2 del provvedimento citato, “l’Agenzia delle Entrate si impegna a favorire un contesto fiscale di certezza fornendo risposte alle richieste avanzate dai contribuenti nel più breve tempo possibile, e a improntare la propria azione amministrativa a principi di uniformità e coerenza rispetto a quanto stabilito nell’ambito delle interlocuzioni preventive. L’ufficio competente effettua le valutazioni secondo principi di oggettività, ragionevolezza e proporzionalità e le analisi vengono espletate in costante collaborazione con il contribuente al fine di acquisire consapevolezza delle caratteristiche dell’impresa attraverso la comprensione dell’attività svolta nonché del settore in cui essa opera e dei mercati di riferimento”¹⁰⁰.

Dalla lettura del paragrafo si deduce, prima di tutto, che l’ammissione al regime di *cooperative compliance* conferisce al contribuente l’opportunità di sottoporre all’Autorità Fiscale le questioni dubbie e come tali portatrici di un rischio fiscale implicito.

Dal tenore delle disposizioni concernenti detti incontri, si evince che essi avranno carattere preventivo; nel corso del loro svolgimento, dunque, saranno discusse questioni dubbie che devono ancora trovare un definitivo trattamento a fini fiscali, in vista del loro concorso ai successivi adempimenti dichiarativi.

Tali modalità di interlocuzione trovano tuttavia una rilevante deroga nel caso in cui la questione sottoposta all’attenzione dell’Ufficio attenga al trattamento fiscale

⁹⁹ Art. 1, comma 1, Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

¹⁰⁰ Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017, n. 101573.

di operazioni, anche di natura straordinaria, ritenute strategiche dall'impresa.

Al ricorrere di tale circostanza, infatti, "l'ufficio, effettuati i necessari approfondimenti e invita il contribuente al contraddittorio al fine di pervenire ad una comune valutazione della fattispecie da formalizzare in un documento, sottoscritto dall'ufficio stesso e dal contribuente, denominato accordo di adempimento collaborativo. Il contenuto dell'accordo vincola le parti per il periodo di imposta nel corso del quale è stata definita la soluzione condivisa e per i periodi di imposta successivi, salvo mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini della comune valutazione"¹⁰¹.

Sebbene, da una prima lettura, questo passaggio possa essere interpretato come la semplice descrizione di una modalità tecnica di interlocuzione, essa costituisce uno dei pilastri centrali dell'intero costruito del nuovo regime di adempimento collaborativo. Viene infatti decretata l'introduzione nell'ordinamento dell'istituto del *ruling* preventivo avente quale possibile oggetto tutte le questioni di maggiore rilevanza strategica per l'impresa. È un passo che, per importanza in termini di progresso sul piano della relazione tra Fisco e contribuente, trova l'eguale solo nell'originaria introduzione del *ruling* di standard internazionale, oggi ribattezzato accordo preventivo per le imprese con attività internazionali.

¹⁰¹ Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017, n. 101573.

2.3 Il ravvedimento operoso

È ormai risaputo che, con la dichiarazione dei redditi, “il contribuente rende noto il presupposto del tributo, che qualifica in ogni sua componente secondo i pertinenti precetti di legge, al fine di determinare la base imponibile, e liquidare il debito conseguente; segue il versamento, con il quale l’obbligazione tributaria si estingue”¹⁰².

Secondo l’opinione corrente, la dichiarazione è un adempimento di fondamentale dovere di collaborazione, la cui corretta esecuzione pone il dichiarante al riparo da conseguenze pregiudizievoli. Secondo la cosiddetta teoria costitutiva, “la dichiarazione concorre con il presupposto alla formazione dell’obbligazione d’imposta e, oltre a ciò, assume rilievo ai fini della riscossione del credito tributario, come titolo dell’iscrizione nel ruolo dell’intero tributo dichiarato di cui sia stato omesso il versamento”¹⁰³. Il suo contenuto è quello di una dichiarazione di scienza, ma può anche consistere in manifestazioni di volontà che incidono su regimi opzionali.

Essa è perciò sempre stata considerata ritrattabile, salvo che per gli elementi negoziali, la cui modifica è ammessa finché l’amministrazione destinataria ne sia venuta a conoscenza.

In passato la ritrattabilità della dichiarazione è stata sottoposta a restrizioni, con la prescrizione di termini di decadenza più brevi, se ne fossero derivati effetti favorevoli per il dichiarante, e più lunghi, se invece sfavorevoli. L’adempimento dell’obbligazione dichiarativa rispondeva quindi ad un canone di auto responsabilizzazione del contribuente, il cui obbligo era affidato alla gravità delle conseguenze derivanti dalla violazione della legge d’imposta.

La spinta a porre rimedio ad errori od omissioni veniva dall’interesse di evitare l’attuazione di controlli, le cui conseguenze avevano caratteri di marcata severità, sotto forma di negazioni di diritti altrimenti garantiti, di aggravii di trattamento, di oneri rispondenti a una logica sanzionatoria, e di sanzioni vere e proprie, computabili anche in multipli del tributo evaso.

Il fatto che una violazione di legge sia corretta con una dichiarazione integrativa, naturalmente, non fa venir meno l’illecito. Vale invece a ridurne le conseguenze, e ciò

¹⁰² RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018.

¹⁰³ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Utet Giuridica, Milano, 2017.

grazie all'istituto del ravvedimento operoso, che in passato era consentito solo fino all'avvio delle attività di controllo. Dopo questo momento, la correzione della dichiarazione sarebbe stata ancora astrattamente possibile, ma avrebbe dato luogo all'applicazione di sanzioni piene, e non sarebbe stata neppure risolutiva, perché l'Agenzia avrebbe sempre potuto metterla in discussione.

Per effetto degli interventi di riforma dell'ultimo biennio, lo scenario è significativamente cambiato, sino a fare intravedere un capovolgimento del paradigma operativo. In tempi recenti, infatti, la funzione preventiva della sanzione, cioè quella di evitare che il trasgressore incorra in future violazioni, cede il passo all'interesse prevalente di instaurare di un rapporto di reciproco affidamento, in forza del quale il contribuente opta per la collaborazione.

Se ciò è vero, si può dedurre che la riduzione della sanzione amministrativa risponde a una logica diversa dalla prevenzione speciale, in quanto secondaria a un complesso di precetti orientato alla collaborazione.

In effetti, la subordinazione della riduzione del trattamento sanzionatorio all'eliminazione delle conseguenze dell'illecito mediante il pagamento dell'imposta che si riconosca dovuta, è il migliore mezzo per assicurarsi la futura lealtà del contribuente.

2.3.1 La riforma del ravvedimento come volano per la tax compliance

La modifica della disciplina del ravvedimento operoso rientra in un più ampio intervento normativo, che ha come scopo dichiarato quello di creare un rapporto collaborativo e funzionale tra contribuente ed amministrazione finanziaria. Tale fine si evince chiaramente dalla Legge di Stabilità 2015, secondo la quale: “al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche

qualora gli stessi non risultino spettanti. Il contribuente può segnalare all’Agenzia delle Entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti”¹⁰⁴. Inoltre, “per le medesime finalità, l’Agenzia delle entrate mette altresì a disposizione del contribuente, o del suo intermediario, anche gli elementi e le informazioni utili a quest’ultimo per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d’affari e valore della produzione, nonché relativi alla stima dei predetti elementi anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti”¹⁰⁵. Le modifiche apportate all’istituto riguardano alcuni aspetti tra loro collegati, i quali si possono riassumere in quattro punti:

- Conoscibilità delle informazioni fiscalmente rilevanti possedute dall’Amministrazione finanziaria;
- Per alcuni tributi, applicabilità del ravvedimento operoso anche dopo l’inizio di accessi, ispezioni o verifiche;
- Prolungamento del termine entro il quale è possibile ravvedersi con relativa introduzione di ulteriori aliquote di riduzione della sanzione;
- Abrogazione dell’adesione agli inviti a comparire, dell’adesione ai processi verbali di constatazione e della facoltà di acquiescenza, con sanzioni pari ad un sesto del minimo, nei confronti degli avvisi di accertamento e di liquidazione non preceduti da inviti a comparire.

Per misurare l’effettivo impatto della riforma, tuttavia, è necessario valutare complessivamente la normativa, non fermandosi solo al diritto tributario, ma cercando di porre in relazione il rinnovato ravvedimento operoso con la disciplina propria del diritto penale tributario.

A tal fine, appare in primo luogo importante individuare le caratteristiche salienti del nuovo istituto, in secondo luogo identificarne i punti di forza e gli aspetti problematici, per terminare poi con le riflessioni originate dalla prospettiva penalistica. Vi è infatti il rischio che un mancato coordinamento della norma fiscale con quella penale possa in un certo qual modo depotenziare l’appetibilità dell’istituto del nuovo ravvedimento agli occhi del contribuente.

La disciplina del ravvedimento operoso in vigore fino al 31 dicembre 2014, prevedeva la possibilità di “regolarizzare errori ed omissioni, anche se incidenti sulla determinazione del tributo, con il versamento di imposta, interessi ed una sanzione pari ad un ottavo del

¹⁰⁴ Art. 1, comma 634, Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

¹⁰⁵ Art. 1, comma 635, Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

minimo, se tale regolarizzazione avveniva entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale era stata commessa la violazione, ovvero, quando non era prevista una dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore"¹⁰⁶. Inoltre, Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Utet Giuridica, Milano, 2017."vi era la possibilità di beneficiare della riduzione della sanzione ad un decimo del minimo, rispettivamente, nel caso di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso veniva eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione e, nel caso di omissione della presentazione della dichiarazione, se questa veniva presentata con ritardo non superiore a novanta giorni. In ogni caso, il ravvedimento era precluso nel caso in cui fossero iniziati accessi, verifiche o ispezioni"¹⁰⁷.

Con la modifica in esame, la disciplina in vigore riguardante il ravvedimento operoso si arricchisce di quattro ulteriori ipotesi, finalizzate all'estensione del limite temporale del ravvedimento rispetto a quanto prima previsto, e all'ampliamento dell'orizzonte temporale del ravvedimento oltre lo spirare del termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione. Nel dettaglio, la Legge di Stabilità 2105 ha previsto: "la riduzione ad un nono del minimo della sanzione se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore"¹⁰⁸; "la riduzione della sanzione ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore"¹⁰⁹; "la riduzione della sanzione a un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica,

¹⁰⁶ Art. 13, comma 1, lettera *b*, Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

¹⁰⁷ RICCA F., *Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la "compliance"*, in *Corriere Tributario*, 2014, n. 43.

¹⁰⁸ Art. 13, comma 1, lettera *a-bis*, Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

¹⁰⁹ Art. 13, comma 1, lettera *b-bis*, Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

oltre due anni dall'omissione o dall'errore"¹¹⁰; "la riduzione delle sanzioni ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la notifica di un processo verbale di constatazione"¹¹¹. Inoltre, il Legislatore specifica che, per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, l'inizio di attività di verifica non pregiudica l'idoneità a servirsi del ravvedimento operoso, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento. Queste nuove disposizioni in materia di ravvedimento operoso decorrono a partire dal 1° gennaio 2015. Già in passato, l'Agenzia delle Entrate si era espressa sulla possibilità di applicazione retroattiva delle novità introdotte, dimostrandosi favorevole e confermando l'applicabilità delle stesse a "tutte le fattispecie di regolarizzazione perfezionate a decorrere da tale data, anche se aventi ad oggetto violazioni commesse in tempo anteriore"¹¹². I chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate in tale occasione trovano applicazione anche per quanto riguarda le modifiche in esame. Infatti, è da ritenersi che le nuove regole sul ravvedimento operoso, nel rispetto del principio di legalità, trovino applicazione anche con riguardo alle violazioni che, alla data del 1° gennaio 2015, siano già state constatate dall'Ufficio ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento.

Il Legislatore, nel corso del 2014, ha delegato il Governo ad emanare un decreto legislativo che preveda "la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità"¹¹³. Il Governo ha poi proposto uno schema in cui, "se i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi un reato tributario sono stati estinti prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, i reati di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, omesso versamento di ritenute certificate ed omesso versamento di Iva sono estinti"¹¹⁴.

Tale schema va quindi ad intaccare il principio dell'autonomia del procedimento penale da quello tributario che, da molti anni, governa il rapporto fra i due procedimenti. Tuttavia, attualmente, il processo penale rimane sostanzialmente impermeabile agli esiti,

¹¹⁰ Art. 13, comma 1, lettera *b-ter*, Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

¹¹¹ Art. 13, comma 1, lettera *b-quater*, Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

¹¹² Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 19 marzo 2009, n. 10/E.

¹¹³ Art. 8, comma 1, Legge 11 marzo 2014, n. 23.

¹¹⁴ LIBERATORE G., *Ravvedimento "sine die" e tecnologia volano per incentivare la "tax compliance"*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 16.

anche di natura conciliativa, della vertenza tributaria. Infatti, a fronte di un procedimento tributario improntato ad offrire al contribuente, alla luce della nuova disciplina sul ravvedimento operoso, molteplici soluzioni per sanare l'illecito, la normativa vigente in materia di diritto penale tributario impone, per la maggior parte dei reati, l'imputazione a carico del contribuente stesso, anche se ravveduto.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, una violazione amministrativa avente anche valenza penale non è ravvedibile, in quanto non semplice frutto di errore o colpa ma caratterizzata anche da dolo. Il Ministero delle Finanze, a tal proposito, nella Circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E, riconosce come ravvedibili solo gli errori e le omissioni che non derivano da un comportamento doloso.

Potrebbe, quindi, ricorrere un'ipotesi dagli esiti paradossali per il contribuente. Ipotizziamo il caso in cui, poco dopo la commissione di una violazione fiscale, il contribuente intenda regolarizzarla mediante ravvedimento operoso. In tal caso il contribuente ravveduto, che abbia teoricamente realizzato un illecito tributario integrante gli estremi di uno dei reati previsti dal Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, del quale si sia accorto autonomamente e vi abbia posto rimedio, correrebbe il rischio di dare vita ad un procedimento penale a suo carico, proprio per effetto del ravvedimento posto in essere in sede tributaria.

Infatti, l'Agenzia delle Entrate, una volta che il contribuente abbia iniziato la procedura di ravvedimento in sede tributaria, potrebbe, verificata la posizione regolarizzata del contribuente, constatare che l'illecito tributario sanato dal contribuente per mezzo del ravvedimento operoso abbia verificato i presupposti di uno dei reati tributari.

Si ricorda, infatti, che i delitti previsti dal Decreto citato hanno natura di reati istantanei e quindi, una volta presentata irregolarmente una delle dichiarazioni ivi previste, il reato giunge a consumazione e sorge dunque l'obbligo per l'organo verificatore di comunicare il fatto a chi di competenza. È dunque evidente che l'attivazione, in assenza di un formale accertamento da parte del fisco, della procedura di ravvedimento operoso espone il contribuente stesso al rischio di segnalare all'erario, seppur sotto le celate spoglie del ravvedimento, l'avvenuta realizzazione di una delle fattispecie di reato di cui al suddetto Decreto. Il ravvedimento operoso, quindi, fino a che sarà vigente il principio dell'autonomia del procedimento penale da quello tributario, rischia di costituire per il contribuente ravveduto una sorta di autodenuncia.

La Corte di Cassazione, tuttavia, tenuto conto dell'evoluzione legislativa e, in forza della

riforma del Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, riscontrata l'espressa rilevanza accordata al ravvedimento operoso ai fini della fruizione dei benefici penali, oltre alle cause di non punibilità, "perviene alla conclusione che tale istituto dovrebbe avere rilevanza anche per le violazioni penali, proponendo al contribuente la via del patteggiamento in Tribunale"¹¹⁵.

Come illustrato nelle riflessioni appena esposte, l'istituto del ravvedimento operoso, seppur rinnovato, continua a mostrare alcune criticità sotto il profilo del rapporto tra estinzione del debito fiscale e commissione del reato tributario. Visto il complesso rapporto tra le materie, è fondamentale una risoluzione del problema e la realizzazione di un coordinamento effettivo e speculare fra i benefici goduti dal contribuente in sede tributaria e gli effetti penali del ravvedimento a livello normativo, i quali dovrebbero riflettere sul contribuente-imputato gli effetti liberatori che l'istituto in parola già esplica dal punto di vista fiscale.

La modifica dell'istituto del ravvedimento operoso, il quale è caratterizzato da una pluralità di tipologie di ravvedimento a seconda della tempestività con la quale il contribuente ne usufruisce, pone dei problemi non indifferenti in relazione al rispetto del principio di uguaglianza.

La filosofia di fondo del progetto complessivo, spiegata nella relazione illustrativa, ma ben desumibile dalla stessa Legge, punta a costruire "un nuovo modello di cooperazione tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti, con l'obiettivo di perseguire il massimo adempimento spontaneo degli obblighi tributari, ponendo le basi per un più evoluto approccio del Fisco nei confronti dei contribuenti"¹¹⁶.

In questa prospettiva, le nuove norme, che perseguono l'obiettivo primario di stimolare nel contribuente l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari, riconoscono in quest'ultimo il protagonista attivo e consapevole della propria posizione fiscale e, a tal fine, individuano nell'Amministrazione fiscale, prima di tutto, una guida trasparente che, attraverso nuove e più avanzate forme di colloquio con il contribuente, anche prima che formalizzi la sua dichiarazione o che gli sia notificato un accertamento fiscale, possa consentirgli di conoscere elementi e informazioni utili affinché possa coerentemente adempiere agli obblighi fiscali. Questo rafforzamento della *tax compliance*, oltre a rappresentare di per sé, seppure nel senso non convenzionale, un'azione di

¹¹⁵ Sentenza della Corte di Cassazione del 6 febbraio 2018, n. 5448/2018.

¹¹⁶ Relazione al disegno di Legge 11 marzo 2014, n. 23.

contrasto dell'evasione attraverso l'incremento spontaneo del gettito, consente, inoltre, all'Agenzia delle Entrate di concentrare la propria attenzione sui contribuenti meno collaborativi e trasparenti, che abbiano strutturato sistemi complessi e ben architettati di evasione o, comunque, ritenuti maggiormente a rischio.

2.4 Voluntary disclosure: il rimpatrio dei capitali per agevolare la tax compliance

Come abbiamo sicuramente potuto notare nell'analisi finora condotta, il contesto fiscale internazionale degli ultimi anni è profondamente cambiato verso una maggiore trasparenza e scambio di informazioni, quali elementi necessari per contrastare al meglio la frode e l'evasione fiscale.

L'approvazione delle disposizioni italiane sull'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero in violazione della normativa sul monitoraggio fiscale, contenuta nel Decreto Legge 28 giugno 1990, n. 167, trae origine da una Raccomandazione OCSE del settembre 2010, nella quale sono stati osservati gli *Offshore Voluntary Disclosure Programs* previsti da molti Paesi. In tal senso, l'OCSE ha avuto modo di identificare presupposti, contenuti e limiti per l'implementazione di efficaci programmi di *compliance* volontaria, sottolineando, nel contempo, l'efficacia dei programmi di *voluntary compliance* adottati dai Paesi predetti, i quali hanno, di fatto, semplificato la collaborazione dei soggetti passivi coinvolti e conseguito notevoli risparmi, anche in termini di contenzioso.

L'Organizzazione ha tuttavia rimarcato che le norme devono garantire ai contribuenti incentivi adeguati ad incoraggiare l'adesione ai programmi di collaborazione, ma allo stesso tempo non devono costituire misure di ricompensa o di incitamento alla commissione di illeciti fiscali. In altre parole, è fondamentale che i programmi di emersione volontaria di attività estere siano diretti non solo a riscuotere, nel breve periodo, le imposte, ma ad aumentare, nel medio-lungo periodo, la fiducia dei contribuenti.

A questo punto, si desume con facilità che i programmi di *voluntary compliance* auspicati e sostenuti dall'OCSE siano cosa ben diversa dai soliti provvedimenti di scudo fiscale promossi in Italia negli ultimi decenni, i quali, se è vero che hanno consentito di raggiungere importanti risultati in termini di gettito, d'altro canto, non hanno impedito il successivo ritorno all'esportazione dei capitali oltre confine.

La disciplina della *voluntary disclosure* è stata introdotta dalla Legge 15 dicembre 2014, n. 186, e ha previsto, per i contribuenti che abbiano presentato apposita istanza entro un certo termine, "la facoltà di regolarizzare le violazioni fiscali commesse, a fronte del pagamento delle imposte evase, beneficiando dell'esclusione della punibilità per alcuni

reati tributari e per le connesse condotte di riciclaggio e di autoriciclaggio, nonché della riduzione delle sanzioni amministrative”¹¹⁷.

Analizzando il profilo soggettivo, dall’articolo 5-*quater*, comma 1, Decreto Legge 28 giugno 1990, n. 167, si evince che potevano accedere alla procedura di collaborazione volontaria internazionale “i soggetti che avevano commesso violazioni agli obblighi dichiarativi previsti dalla disciplina in materia di monitoraggio fiscale, cioè le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici e associazioni equiparate, fiscalmente residenti nel territorio dello Stato”¹¹⁸.

La Legge 15 dicembre 2014, n. 186, ha invece introdotto la disciplina della collaborazione volontaria nazionale, alla quale potevano accedere: gli stessi contribuenti che avevano aderito alla procedura di collaborazione volontaria internazionale, con riguardo alle annualità diverse da quelle interessate da quest’ultima; i destinatari degli obblighi dichiarativi previsti in materia di monitoraggio fiscale, ancorché vi abbiano adempiuto correttamente; le società di persone o di capitali e le società cooperative e gli enti commerciali. È opportuno ricordare che la possibilità di accedere alla collaborazione volontaria, sia internazionale sia nazionale, era preclusa qualora “l’autore della violazione avesse avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie, relativi all’ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria”¹¹⁹.

Passando ora agli aspetti oggettivi, la collaborazione volontaria internazionale riguardava: “gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all’estero, anche indirettamente o per interposta persona, in violazione degli obblighi di dichiarazione in materia di monitoraggio fiscale e i redditi connessi ovvero i redditi che servirono per costituire o acquistare tali investimenti e attività finanziarie, nonché quelli derivanti dalla loro utilizzazione a qualunque titolo, che sono stati sottratti a tassazione”¹²⁰. In altre parole, la procedura di collaborazione internazionale permetteva di regolarizzare non solo le violazioni commesse in relazione all’illecita detenzione all’estero di investimenti e attività finanziarie, ma anche dei redditi utilizzati per costituirli, derivanti dal loro utilizzo o connessi a tali disponibilità estere. La

¹¹⁷ Circolare della Guardia di Finanza del 4 dicembre 2017, n. 1.

¹¹⁸ Art. 5-*quater*, comma 1, Decreto Legge 28 giugno 1990, n. 167.

¹¹⁹ Art. 5-*quater*, comma 2, Decreto Legge 28 giugno 1990, n. 167.

¹²⁰ Art. 5-*quater*, comma 1, Decreto Legge 28 giugno 1990, n. 167.

collaborazione volontaria nazionale consentiva, invece, di “regolarizzare le violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell’imposta regionale sulle attività produttive e dell’imposta sul valore aggiunto, nonché le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d’imposta, anche se non riguardavano disponibilità illecitamente detenute all’estero”¹²¹.

Secondo le previsioni del Legislatore, la collaborazione volontaria, sia nazionale che internazionale, doveva riguardare “tutti i periodi d’imposta per i quali, alla data della presentazione della richiesta, non erano scaduti i termini per l’accertamento o per la contestazione della violazione degli obblighi di dichiarazione in tema di monitoraggio fiscale”¹²².

I soggetti che aderivano alla procedura di collaborazione volontaria erano esclusi dalla punibilità per molteplici reati. Tra questi, indentifichiamo: la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; la dichiarazione infedele; l’omessa dichiarazione; l’omesso versamento delle ritenute certificate; l’omesso versamento di IVA. Restavano, invece, punibili i reati di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, occultamento o distruzione delle scritture contabili, indebita compensazione e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte. L’esclusione dalla punibilità dei reati appena richiamati operava solo in relazione alle condotte relative ad imponibili, imposte e ritenute oggetto della collaborazione volontaria. Infine, non erano punibili le condotte di autoriciclaggio se commesse in relazione ad alcuni delitti tributari indicati nel Decreto in esame. In ogni caso, il perfezionamento della procedura e il pagamento delle maggiori imposte non inibivano, né limitavano in alcun modo l’esercizio dei poteri ispettivi tributari e, più in generale, le attività amministrative di controllo e accertamento.

La procedura di collaborazione volontaria si perfezionava con il pagamento degli importi dovuti. Infatti, il mancato pagamento entro i termini stabiliti dal decreto implicava il non perfezionamento della procedura e dei relativi effetti premiali.

Nel 2016, forse per lo scarso *appeal* della prima *voluntary disclosure*, o forse per migliorare ulteriormente la *compliance* tra Fisco e contribuente, il Legislatore ha deciso

¹²¹ Circolare della Guardia di Finanza del 4 dicembre 2017, n. 1.

¹²² Art. 1, comma 1, lettera *a*, Legge del 15 dicembre 2014, n. 186.

di aprire nuovamente la procedura di collaborazione volontaria, volgarmente chiamata “*voluntary disclosure-bis*”.

Escludendo alcuni nuovi aspetti, l’istituto collaborativo ha mantenuto le caratteristiche essenziali della *voluntary disclosure* originariamente introdotta dal Legislatore. Infatti, è possibile ricorrere all’istituto della collaborazione volontaria “*bis*” “sia per l’emersione degli investimenti e delle attività finanziarie detenuti all’estero in violazione delle disposizioni sul monitoraggio fiscale, mediante la *voluntary* internazionale, sia per sanare le violazioni dichiarative relative alle imposte erariali e dei sostituti d’imposta, attraverso la *voluntary* nazionale, anche da parte di soggetti non tenuti al rispetto degli obblighi in materia di monitoraggio fiscale a patto che analoga istanza di emersione non sia stata presentata, anche per interposta persona, entro termine finale di accesso alla procedura con riferimento alla prima edizione”¹²³.

Resta inoltre impregiudicata la possibilità di: accedere alla *voluntary* internazionale per far emergere le attività finanziarie estere per coloro che abbiano presentato in precedenza istanza per la sola *voluntary* nazionale; regolarizzare mediante la *voluntary* nazionale le attività finanziarie domestiche per coloro che in precedenza abbiano presentato istanza di collaborazione limitatamente agli aspetti internazionali.

Alla luce di quanto sin qui affermato, si comprende immediatamente il contributo della *voluntary disclosure*, istituto attraverso il quale alcuni soggetti potevano regolarizzare la propria posizione autodenunciandosi, ossia denunciando spontaneamente al Fisco del proprio Stato di appartenenza le violazioni commesse in materia di monitoraggio fiscale, al consolidamento del rapporto Fisco-contribuente. Infatti, tale istituto è stato fortemente appoggiato dall’Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico, non solo nella fase di sviluppo, ma anche in quella attuativa.

¹²³ Circolare della Guardia di Finanza del 4 dicembre 2017, n. 1.

3. TAX CONTROL FRAMEWORK: LA GESTIONE DEL RISCHIO FISCALE

Sommario: 3.1 Linee guida OCSE – 3.1.1 *Co-operative Tax Compliance, Building Better Tax Control Framework* – 3.2 Il sistema di gestione e controllo del rischio fiscale – 3.2.1 *Classificazione dei rischi* – 3.2.2 *Analisi dei ruoli e delle responsabilità* – 3.2.3 *Tax risk assessment e gap analysis*

3.1 Linee guida OCSE

Il rispetto della normativa fiscale è diventato, in particolare negli ultimi anni, un obiettivo sempre più pressante per le imprese, soprattutto per quelle di maggiori dimensioni, e risponde innanzitutto ad esigenze di controllo dei rischi connessi al corretto adempimento degli obblighi tributari.

A livello internazionale, “l’approvazione del *Sarbanes Oxley Act* negli Stati Uniti nel 2002, ha accresciuto la consapevolezza che un’efficace gestione del rischio fiscale è un aspetto fondamentale, sia per la *corporate governance*, che per la difesa della reputazione delle grandi imprese sul mercato e dei rapporti con le istituzioni”¹²⁴. La valutazione, spesso infatti, anche sotto il profilo etico di una determinata entità da parte degli *stakeholders*, è influenzata dalla percezione del suo grado di conformità alle normative vigenti.

In tale contesto, il 31 luglio 2015, il Consiglio dei Ministri ha approvato, in via definitiva, il Decreto Legislativo contenente le disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente. Tale Decreto istituisce “un nuovo schema di relazioni tra l’Agenzia delle Entrate e i contribuenti, denominato regime di adempimento collaborativo”¹²⁵, comunemente noto in ambito internazionale come *cooperative compliance*, inizialmente applicabile, per ragioni di opportunità, solo alle imprese di maggiori dimensioni.

L’accesso al regime è facoltativo e, oltre a molteplici requisiti soggettivi che analizzeremo nel successivo capitolo, è subordinato al possesso da parte del contribuente di un “sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale che

¹²⁴ ALBANO G., *Regime dell’adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 35.

¹²⁵ Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

consenta l'autovalutazione preventiva e il monitoraggio dei rischi medesimi"¹²⁶. Il rischio fiscale, peraltro, non va inteso esclusivamente come rischio di produrre danni patrimoniali, cioè maggiori imposte, sanzioni ed interessi, ma comprende anche i rischi reputazionali che potrebbero derivare da violazioni della normativa tributaria o dei principi dell'ordinamento.

Come premesso, l'adesione al regime di adempimento collaborativo richiede la presenza di un sistema per la gestione del rischio fiscale. Tale sistema deve essere efficace, ovvero deve consentire un costante monitoraggio dei rischi fiscali, ed è richiesto che l'architettura del sistema sia coerente con il sistema di controllo interno del contesto nel quale si va ad inserire.

Il Decreto fissa, inoltre, alcuni requisiti minimi del sistema di gestione del rischio fiscale, il quale deve assicurare: "una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità in relazione ai rischi fiscali; efficaci procedure di gestione del rischio fiscale, volte a garantire il loro rispetto a tutti i livelli aziendali; efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel funzionamento del sistema"¹²⁷.

"Il sistema deve prevedere, inoltre, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione, per l'esame e le valutazioni conseguenti, contenente gli esiti dell'esame periodico e delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari, le attività pianificate, i risultati connessi e le misure messe in atto per rimediare alle eventuali carenze emerse a seguito di monitoraggio"¹²⁸.

L'OCSE, dal canto suo, ha fornito un'analitica definizione del rischio fiscale, includendovi tutte le criticità che derivano dal mancato rispetto, da parte di un'impresa, delle legislazioni fiscali vigenti in ciascuno dei Paesi membri. Vi rientrano, in linea di principio, le seguenti fattispecie: "il rischio derivante dalla non corretta tenuta, formale e/o sostanziale, delle scritture contabili e dei registri previsti dalla legislazione civilistica e fiscale; il rischio della commissione di errori nella compilazione e presentazione delle dichiarazioni fiscali; il rischio di pagamento di maggiori o minori imposte per effetto del mancato allineamento tra la posizione dell'impresa e quella dell'Amministrazione finanziaria; il rischio di doppia imposizione; il rischio legato all'errata interpretazione della legislazione e della prassi fiscale; il rischio di incorrere nella responsabilità penale e

¹²⁶ Art. 4, comma 1, Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

¹²⁷ Art. 4, comma 1, Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

¹²⁸ Art. 4, comma 2, Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

tributaria a seguito di violazioni fiscali; il rischio di subire un danno reputazionale a seguito della diffusione di notizie relative ad eventuali attività di controllo e accertamento tributario o penale; il deterioramento dei rapporti tra l'impresa e le Autorità fiscali; il peggioramento del *tax risk rate* dell'impresa"¹²⁹.

3.1.1 *Co-operative Tax Compliance, Building Better Tax Control Framework*

Durante il Forum delle Amministrazioni fiscali, si è avuto modo di rilevare come un effettivo impegno alla cooperazione, alla trasparenza e alla *tax compliance* dovrebbe adeguatamente riflettersi nei sistemi e nelle *policies* di *risk management* adottate dalle imprese.

Tali esigenze di regolamentazione, come già in parte anticipato, sono state prese in considerazione dal Legislatore italiano con il Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e, più di recente, dall'Agenzia delle Entrate con il provvedimento del 14 aprile 2016, n. 54749, e con la Circolare del 16 settembre 2016, n. 38/E. È doveroso sottolineare che la normativa italiana in materia, contenuta nei documenti appena citati, si ispira alle indicazioni dell'OCSE in tema di gestione del rischio fiscale.

L'Organizzazione, infatti, è intervenuta con il Report del 2016, intitolato *Co-operative Tax Compliance, Building Better Tax Control Framework*, nel quale sostiene che, "affinché un adeguato sistema di *cooperative compliance* possa svilupparsi, è necessario che i modelli di gestione e controllo del rischio fiscale trovino allocazione in un più ampio meccanismo di *internal auditing* aziendale, e che vi sia un *Tax Control Framework* che persegua obiettivi di *Corporate Social Responsibility*"¹³⁰. Perché il sistema possa funzionare adeguatamente, è necessario che esso sia affidato ad un soggetto, che prende il nome di *tax risk manager*, che abbia specifiche competenze in materia ispettiva e, allo stesso tempo, sia sufficientemente indipendente da essere in grado di segnalare all'organo amministrativo eventuali criticità emerse a seguito dell'attività di controllo e monitoraggio.

Nell'ambito delle citate linee guida, la cosiddetta *tax strategy* viene definita come "un documento scritto e firmato dagli amministratori di vertice della società, contenente un

¹²⁹ OECD (2013), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing.

¹³⁰ OECD (2016), *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, OECD Publishing.

piano d'azione di lungo periodo che, sia a livello strategico che operativo, definisca gli obiettivi della società nella gestione della variabile fiscale"¹³¹. Secondo l'OCSE, la strategia fiscale deve riflettere innanzitutto la propensione al rischio fiscale dell'impresa, ovvero il livello di rischio che questa intende assumere per il perseguimento dei suoi obiettivi strategici, il quale si manifesta nella sua disponibilità ad adottare comportamenti che potrebbero causare contestazioni di natura fiscale. La strategia fiscale dovrebbe, quindi, includere i percorsi operativi da seguire al fine di posizionare la società sui livelli di rischio prescelti.

Secondo il Documento del 2016, l'efficacia del *Tax Control Framework* è subordinata a molteplici aspetti. Tra i più importanti, troviamo: "l'individuazione dei rischi e delle opportunità relativi alle imposte; la divulgazione di tali rischi e opportunità; la prevenzione degli errori fiscali correlati; il rilevamento e la correzione di tali errori; l'implementazione di azioni per migliorare il sistema di gestione del rischio fiscale"¹³².

Il *Tax Control Framework* gioca un ruolo fondamentale nel portare rigore al concetto di adempimento collaborativo. È importante, infatti, che, all'interno delle imprese che partecipano a programmi di *cooperative compliance*, l'organo di gestione comprenda: lo scopo e l'importanza del sistema di gestione del rischio fiscale; la responsabilità derivante dal controllo dei rischi fiscali; l'accordo di trasparenza con l'Autorità fiscale. Allo stesso modo, è importante che l'Amministrazione finanziaria sia in grado di valutare se: il *Tax Control Framework* dell'impresa partecipante al programma di *cooperative compliance* è efficace; l'impresa fornisce informazioni complete riguardanti i rischi fiscali; l'impresa è effettivamente trasparente con l'Agenzia delle Entrate. In questo contesto, l'Agenzia delle Entrate può avere piena fiducia che le posizioni fiscali incerte o problematiche saranno portate alla sua attenzione.

Sempre nel medesimo Report, sono stati identificati sei principi essenziali che devono caratterizzare ogni sistema di gestione del rischio fiscale. Questi ultimi sono coerenti con i modelli di controllo interno a livello aziendale e possono essere elencati come segue: "*tax strategy established; applied comprehensively; responsibility assigned; governance documented; testing performed; assurance provided*"¹³³. Questi elementi, che ora vedremo singolarmente, sono generici per natura e, in alcuni settori specifici, potrebbero avere

¹³¹ OECD (2016), *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, OECD Publishing.

¹³² OECD (2016), *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, OECD Publishing.

¹³³ OECD (2016), *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, OECD Publishing.

bisogno di essere supportati da alcune caratteristiche aggiuntive, che riflettano il rischio particolare associato a tali settori.

Il *Tax Control Framework* deve riflettere e documentare la cosiddetta *tax strategy* e gli obiettivi fiscali di un'impresa. Una strategia può essere definita come “un piano d'azione progettato per ottenere uno scopo a lungo termine”¹³⁴. Questo piano di azione dovrebbe, con trasparenza, trasformare la strategia fiscale globale da un livello strategico a un livello operativo, prevedendo la gestione del rischio e il coinvolgimento dell'organo di gestione.

Per quanto riguarda la globalità del Modello, il *Tax Control Framework* dovrebbe rispecchiare gli obiettivi della strategia fiscale e assicurare che le procedure siano attuate al fine di raggiungere i risultati auspicati. Il Modello, inoltre, deve necessariamente monitorare il trattamento fiscale durante tutta la procedura, ovvero dalla progettazione della strategia fino alla sua implementazione.

Il responsabile dello sviluppo della strategia fiscale e del *Tax Control Framework* è, senza alcun dubbio, l'alta dirigenza. Per una efficace attuazione della strategia fiscale, è fondamentale che essa sia diretta e coordinata da persone che hanno esperienza e abilità nel campo.

Passando alla *governance*, è essenziale che questa sia allineata con la strategia fiscale e che rifletta le aspettative di clienti, *staff*, *shareholders* e *stakeholders*. La *corporate governance* riguarda i diritti, ma soprattutto le responsabilità, degli organi di gestione. Una buona *governance* implica un buon andamento societario poiché influisce sulle prestazioni aziendali e sulla fiducia del mercato nel *business*. Dall'altro lato, una *governance* inadatta potrebbe risultare pericolosa e portare ad effetti di *non-compliance*.

Il *testing* del *Tax Control Framework* dovrebbe coadiuvare un processo di monitoraggio, finalizzato a rivelare e correggere errori e a migliorare il Modello, attraverso dei *feedback* e delle soluzioni, con una fase di mantenimento, che dovrebbe consentire di mantenere una base stabile, in modo da non rendere vani gli sforzi fatti precedentemente.

L'ultimo elemento, cioè la garanzia offerta, può essere visto come il risultato complessivo derivante dalla corretta applicazione dei punti precedenti. Solo se i suddetti elementi essenziali risultano tutti presenti, è possibile fornire la garanzia auspicata.

¹³⁴ OECD (2016), *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, OECD Publishing.

3.2. Il sistema di gestione e controllo del rischio fiscale

Il capo primo del Provvedimento 26 maggio 2017, n. 101573, oltre a rappresentare un glossario di natura meramente tecnica, contiene dei profili e degli spunti di grande interesse, a partire proprio dal concetto di sistema di controllo del rischio fiscale, presentato in veste di sinonimo del sistema di controllo interno. In verità, il controllo interno riguarda tutti i rischi che devono essere identificati, valutati e prevenuti o mitigati nella conduzione della attività d'impresa, compresi quelli fiscali. Ma nella prospettiva della *cooperative compliance* il rischio fiscale viene qualificato e valutato in base ad una priorità del tutto nuova; è tale, infatti, "il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria, ma lo è anche il porsi in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento"¹³⁵. A tal proposito, risulta opportuno menzionare alcuni dei concetti più significativi dell'ordinamento tributario nazionale, ma comuni anche ad altri stati europei, tra cui: "la capacità contributiva, la tassazione dei redditi nel luogo in cui sono prodotti e l'abuso della residenza fiscale, della stabile organizzazione e dei prezzi di trasferimento"¹³⁶.

A ben vedere, "si richiama in tal modo la fattispecie del cosiddetto abuso del diritto, ovvero elusione fiscale"¹³⁷, in cui assume prevalenza il comportamento del contribuente, sia sotto il profilo interpretativo delle norme tributarie, che dal punto di vista delle ragioni di *business* e della normalità della sua condotta in termini di logiche di mercato. A questo proposito, è importante ricordare che, con le locuzioni di abuso ed elusione, ci si riferisce a "quei comportamenti del contribuente che, pur essendo formalmente rispondenti ad una determinata disciplina, diano luogo a benefici non previsti e che, probabilmente, non sarebbero stati riconosciuti qualora il Legislatore li avesse presi in considerazione ed espressamente regolamentati. Si tratta di fattispecie che si pongono sulla linea di confine tra la libertà di perseguire legittimamente le soluzioni più vantaggiose sul piano fiscale e l'ipotesi in cui il contribuente, strumentalizzando le imperfezioni delle norme scritte, realizzi vantaggi che non sarebbe stato possibile ottenere laddove un determinato regime impositivo fosse stato disciplinato in modo più analitico e preciso"¹³⁸.

¹³⁵ Art. 3, comma 1, Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

¹³⁶ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

¹³⁷ Relazione al disegno di Legge 11 marzo 2014, n. 23.

¹³⁸ Circolare di Assonime del 4 agosto 2016, n. 21.

Il Provvedimento in esame determina ampiamente la condizione di rischio fiscale, servendosi di un principio sottostante alla predetta fattispecie normativa dell'abuso del diritto, e codificandolo quale elemento basilare nelle valutazioni che il regime di *cooperative compliance* comporta. Ne consegue la definizione di pianificazione fiscale aggressiva, che è tale quando rappresenta una "consapevole costruzione fiscale in contrasto con lo scopo delle norme invocate e che determina asimmetrie distorsive di carattere nazionale o transnazionale"¹³⁹.

In questo contesto, pertanto, assume particolare rilevanza la predisposizione di una mappa dei rischi, finalizzata ad evidenziare, sia per processi aziendali che per attività, il valore economico, i rischi fiscali e la loro rilevanza ai fini del raggiungimento degli obiettivi aziendali, nonché i controlli posti a presidio dei medesimi. Soltanto grazie ad una rappresentazione completa, infatti, si potranno identificare ed evidenziare, a seguito di una comune valutazione e sulla base di soglie di materialità quantitativa e qualitativa, i rischi fiscali significativi, i quali dovranno essere necessariamente ed esplicitamente comunicati, diversamente dai rischi fiscali rilevanti, la cui mancata individuazione o comunicazione compromette l'attendibilità e l'affidabilità del sistema di controllo.

Un esempio concreto delle informazioni rilevanti e dei rischi fiscali che devono essere comunicati è rappresentato dalla capitalizzazione delle spese che una determinata società effettua durante l'esercizio, piuttosto che dall'acquisto o vendita di componenti da una società estera appartenente al medesimo gruppo, in assenza di un'adeguata documentazione fiscale inerente ai prezzi di trasferimento¹⁴⁰.

Su corrette metriche di valutazione del rischio fiscale e sulla tempestività delle attività di reporting e comunicazione si fonda, dunque, l'interlocuzione costante e preventiva tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate, con lo scopo di conseguire una valutazione comune delle fattispecie oggetto di attenzione. In questo contesto, viene opportunamente sancito che la comunicazione dei nuovi rischi fiscali o delle eventuali carenze riscontrate sui rischi già individuati, a seguito dell'attivazione delle procedure di monitoraggio o di aggiornamento della mappa dei rischi, costituisce una comunicazione tempestiva ed esauriente anche se compiuta successivamente alle relative scadenze fiscali.

La costruzione di un *Tax Control Framework* rappresenta un processo dinamico, in

¹³⁹ FERRONI B., *Cooperative compliance: un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese*, in *Il Fisco*, 2017, n. 25.

¹⁴⁰ Quando si cita la documentazione fiscale inerente ai prezzi di trasferimento, ci si riferisce chiaramente a *Master File*, *Country File* e *Country-by-Country Reporting*.

quanto costantemente e necessariamente sottoposto ad aggiornamenti, la cui implementazione può essere efficacemente rappresentata scomponendola in sei fasi: analisi documentale; definizione della strategia fiscale; analisi dei ruoli e delle responsabilità; *tax risk assessment e gap analysis*; predisposizione dei flussi informativi e di reporting; predisposizione del *Tax compliance model*. Le fasi della costruzione richiamano i requisiti individuati dal Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 14 aprile, n. 54749, quali elementi essenziali di un efficace *Tax Control Framework*, che trovano il loro momento di sintesi nell’elaborazione del *Tax compliance model*. Quest’ultimo è “il documento finale finalizzato ad illustrare le modalità e le tempistiche operative definite nei vari stadi precedenti, in relazione: al procedimento di rilevazione, misurazione e controllo dei rischi fiscali aziendali; all’attività di monitoraggio sui controlli posti in essere e volti a prevenire violazioni o elusioni della normativa fiscale; alla produzione dei flussi informativi verso gli organi amministrativi di vertice”¹⁴¹.

3.2.1 *Classificazione dei rischi*

I rischi con impatti di natura fiscale si possono generare in differenti situazioni: nell’ambito di tipiche attività di processo, caratterizzate da una natura ricorrente, per cui vengono definiti rischi ordinari o di routine¹⁴²; o nell’ambito di specifiche transazioni che, per la loro natura eccezionale o per le specificità che le caratterizzano, sono suscettibili di generare rischi fiscali particolarmente rilevanti, definiti in questo caso rischi straordinari o non routinari¹⁴³.

L’attività di identificazione dei rischi fiscali che si possono generare nel normale svolgimento dell’attività imprenditoriale deve essere svolta “secondo un approccio per processi, che permette di identificare i rischi in relazione a ciascuna attività di processo in cui si possono manifestare”¹⁴⁴. Prima dell’effettivo avvio della fase di *risk assessment*, deve essere svolta, pertanto, un’analisi dei processi e dei sotto-processi operanti presso

¹⁴¹ MELILLO C., «Regime di adempimento collaborativo» e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, n. 6.

¹⁴² A titolo esemplificativo, un’attività di processo ricorsiva, che produce quindi rischi ordinari, è la definizione dei criteri con cui la società determina i ricavi di competenza.

¹⁴³ Un esempio concreto di specifiche transazioni, che generano dunque rischi straordinari, è rappresentato dalle operazioni di fusione, scissione e conferimento.

¹⁴⁴ RAVERA M. e SANTACROCE B., *Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella “Cooperative Compliance”*: impatti operativi per i gruppi d’impresa, in *Corriere Tributario*, 2016, n. 47-48.

la società di cui si sta predisponendo la mappa dei rischi. Per ciascun sotto-processo che risulti attivo, devono essere identificate le singole attività che lo compongono, operazione che dovrebbe essere svolta con il supporto del *management* responsabile del processo stesso.

Al fine di facilitare la successiva fase di valutazione dei rischi, inoltre, a ciascuna attività, ove possibile, dovrebbe essere associata l'indicazione della corrispondente rilevanza economica, la quale è uno dei criteri da prendere in considerazione per la valutazione dei rischi associati alle attività di processo.

Una volta identificate le attività, si può passare, insieme al *management* responsabile dei diversi processi, all'individuazione dei rischi che si potrebbero verificare nello svolgimento delle diverse attività e che potrebbero generare impatti di natura fiscale, tracciando le informazioni raccolte all'interno di una matrice rischi e controlli, "denominata *Risk & Control Matrix*"¹⁴⁵.

A valle del processo di identificazione, rimangono le attività di valutazione dei rischi, attraverso le quali viene stimato il rischio potenziale, detto anche rischio inerente o rischio lordo, che esula dall'esistenza e dall'effettiva operatività delle azioni di trattamento in essere.

La valutazione del livello di rischio potenziale è generalmente effettuata sulla base delle seguenti metriche: valutazione della probabilità; valutazione dell'impatto; *rating* del rischio. La valutazione della probabilità è espressa in maniera qualitativa, generalmente su diversi livelli, che vanno dal livello improbabile al livello probabile. Per supportare tale valutazione, sono presi in considerazione una serie di elementi che riguardano: l'esistenza o meno di accadimenti passati (c.d. *case history*); il volume delle specifiche transazioni gestite dalla società per l'attività su cui il rischio si potrebbe verificare; il numero delle persone coinvolte nel processo; il livello di automazione; le possibili complessità nell'interpretazione e nell'applicazione della normativa fiscale sottostante; la frequenza dei cambiamenti alla normativa fiscale sottostante l'evento di rischio. La valutazione dell'impatto, invece, è esposta in maniera quali-quantitativa, facendo riferimento ad una scala di livelli che vanno da basso ad alto. L'impatto è valutato prendendo in considerazione sia i possibili effetti finanziari, che quelli non finanziari, quali impatti sull'immagine e sulla reputazione della società, eventuali sanzioni penali o potenziali

¹⁴⁵ RAVERA M. e SANTACROCE B., *Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella "Cooperative Compliance": impatti operativi per i gruppi d'impresa*, in *Corriere Tributario*, 2016, n. 47-48.

effetti sul *business*, in modo da assicurare una visione integrata del rischio. Il livello di rischio potenziale, o *rating* del rischio, infine, è rappresentato dalla combinazione delle valutazioni espresse in termini di probabilità e di impatto su una matrice che sintetizza graficamente la rilevanza a livello potenziale. In ottica applicativa del regime di adempimento collaborativo, la *Risk & Control Matrix*, integrata con la valutazione potenziale dei rischi fiscali, costituisce la cosiddetta mappa dei rischi.

Oltre all'identificazione e valutazione dei rischi che si possono generare nell'ambito dei processi e della normale attività aziendale, è necessario definire e implementare una serie di attività e procedure, finalizzate ad assicurare l'individuazione e l'esame degli eventuali rischi fiscali derivanti da specifiche transazioni di carattere straordinario o non routinario o con potenziale impatto fiscale particolarmente significativo. Operazioni di tale natura devono sempre essere sottoposte alla valutazione preventiva della funzione fiscale interna alla società, al fine di garantire che per le stesse sia: valutato adeguatamente il profilo strategico, gestionale e fiscale e la coerenza della transazione con la strategia fiscale adottata dalla società; garantito l'ottenimento delle previste autorizzazioni; assicurata la corretta analisi del trattamento contabile e delle implicazioni fiscali; confermata la validità legale, nonché la corretta analisi e comprensione di tutte le implicazioni legali e giuridiche delle transazioni che devono essere poste in essere e, successivamente, rappresentate contabilmente.

Il profilo di rischio di tali transazioni può essere valutato in termini di probabilità, per cui si intende che, in caso di controversia, la posizione che la società intende adottare riguardo la specifica transazione può essere soggetta a contestazioni da parte delle autorità fiscali, da cui può derivare una risoluzione a sfavore della società, e in termini di impatto, da cui derivano le conseguenze in ambito fiscale o reputazionale, in caso di un'eventuale decisione sfavorevole.

La società deve mantenere sistematicamente traccia, in un apposito archivio, di tutte le transazioni straordinarie, o non routinarie, identificate o verificatesi nel corso dell'anno, e della relativa documentazione di supporto, indipendentemente dal fatto che la transazione od operazione sia stata effettivamente realizzata. In ottica applicativa del regime di adempimento collaborativo, queste operazioni dovrebbero essere oggetto di puntuale condivisione con l'Agenzia delle Entrate.

Il Provvedimento 26 maggio 2017, n. 101573, ha successivamente identificato due nuovi concetti all'interno della generica categoria del rischio fiscale, quali il rischio

significativo e il rischio rilevante¹⁴⁶.

Per rischio fiscale significativo, “si intende il rischio fiscale che insiste su fattispecie per le quali, sulla base di una valutazione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa condivisa dal contribuente e dall’Agenzia nel corso dell’incontro di apertura della procedura, si ritengono operanti i doveri di trasparenza e collaborazione previsti dal decreto. A tali fini l’ufficio può tener conto: del valore economico delle attività sottostanti; della rilevanza delle eventuali violazioni in termini di impatto e responsabilità; dei risultati della valutazione, operata dal sistema di controllo interno, sul rischio fiscale inerente; della natura ordinaria o straordinaria, in termini di frequenza e valore, delle operazioni e/o delle attività cui le fattispecie si riferiscono o della rilevanza delle medesime ai fini della determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo”¹⁴⁷.

Sulla base di tali indicazioni, si può legittimamente desumere che il rischio fiscale assume la qualificazione di significativo quando la violazione della norma o del principio tributario: è suscettibile di generare una passività potenziale di rilevante ammontare complessivo a ragione degli importi e/o della frequenza dell’operazione da cui può originare; assume rilevanza penale; determina una significativa lesione reputazionale dell’impresa; è riferibile all’esecuzione di un’operazione straordinaria; o è riferibile ad operazioni *intercompany* cui si applica la disciplina sui prezzi di trasferimento. Per ognuna delle ipotesi sopra elencate, all’avvio del nuovo rapporto segnato dall’ammissione al regime, l’impresa e l’Amministrazione finanziaria stabiliranno di comune accordo delle soglie di materialità che, inevitabilmente, saranno in taluni casi quali-quantitative, in altri solo qualitative.

Le operazioni successivamente poste in essere dall’impresa, che superano le suddette soglie, dovranno essere oggetto di una specifica comunicazione nel corso delle interlocuzioni previste dal regime se ritenute in grado, sulla base di una valutazione oggettiva effettuata dall’impresa stessa, di inficiarne la corretta operatività fiscale, presente o futura, pena l’espulsione dal regime. Nel medesimo provvedimento, infatti, viene specificato che “il contribuente ammesso al regime si impegna a comunicare, in modo tempestivo ed esauriente, le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi”¹⁴⁸. A tal proposito, l’aggiornamento periodico dell’iniziale definizione

¹⁴⁶ I due concetti non sono contrapposti e, di conseguenza, un rischio che non si configura come significativo non necessariamente deve essere rilevante o viceversa.

¹⁴⁷ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017, n. 101573.

¹⁴⁸ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017, n. 101573.

concordata, relativa alle soglie di materialità quali-quantitative delle operazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi, appare una prerogativa fondamentale.

Per rischio fiscale rilevante, si intende “un 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”¹⁴⁹. Di conseguenza, dunque, anche la mancata comunicazione del rischio fiscale rilevante all’Agenzia delle Entrate determina l’espulsione dal regime del contribuente inadempiente.

Alla luce, in particolare, di questo passaggio del Provvedimento, sembra potersi intendere che il rischio fiscale rilevante sia quello che, a giudizio dell’Agenzia delle Entrate, pur non essendo qualificabile come significativo, deve comunque essere mappato.

La norma prevede che, “per i rischi fiscali comunicati in modo tempestivo ed esauriente prima della presentazione della dichiarazione, qualora l’Agenzia delle Entrate non condivide la posizione dell’impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà, e comunque non possono essere superiori al minimo edittale”¹⁵⁰.

Alla luce di quanto sopra esposto, con particolare riferimento alla distinzione tra rischio ordinario o routinario e straordinario o non routinario e ai relativi aspetti documentali, è ragionevole concludere che: la mappa dei rischi ordinari deve essere oggetto di controllo nel normale svolgimento dell’attività, per verificare la necessità di aggiornamenti metodologici o di approccio in un’ottica di *continuous improvement*; la mappa dei rischi routinari deve essere oggetto, con cadenza almeno annuale, di adeguato *reporting*, sia interno che esterno, nei confronti dell’Agenzia, con particolare riferimento agli esiti delle attività svolte e alla descrizione delle eventuali carenze di controllo identificate; i rischi straordinari devono essere oggetto di una procedura di identificazione e valutazione specifica; i rischi non routinari devono essere oggetto di tracciatura e di condivisione preventiva *ad hoc* con l’Agenzia delle Entrate.

In questo senso, la norma sanzionatoria agevolativa opererebbe anche esternamente al caso di contestazioni relative ad atti ed omissioni scaturenti da rischi fiscali ordinari o di routine non identificati nella mappa dei rischi, ovvero al di là di specifiche transazioni di carattere straordinario o con potenziale impatto fiscale particolarmente significativo non preventivamente comunicate e valutate con l’Agenzia delle Entrate.

¹⁴⁹ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017, n. 101573.

¹⁵⁰ Art. 6, comma 3, Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

3.2.2 *Analisi dei ruoli e delle responsabilità*

Come chiaramente previsto da un recente provvedimento, “il sistema deve assicurare una chiara attribuzione di ruoli a persone con adeguate competenze ed esperienze, secondo criteri di separazione dei compiti. Il sistema deve altresì esplicitare le responsabilità connesse ai ruoli in relazione ai processi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e garantire il rispetto delle procedure a tutti i livelli aziendali”¹⁵¹.

Con questa nuova forma di comunicazione e cooperazione rafforzata, il Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128, istituzionalizza la figura del *tax risk manager* all'interno delle aziende, nell'ambito del nuovo regime di adempimento collaborativo. Quest'ultima è “una nuova figura specializzata nella gestione e controllo del rischio fiscale, sia sotto il profilo amministrativo che penale, la cui specifica attività è volta ad esaminare le strategie aziendali di *tax planning* nazionale e internazionale, al fine di individuare il grado di rischio delle singole operazioni o dei progetti nel loro complesso e, se possibile, prevenire le violazioni normative e, dunque, evitare le sanzioni ovvero le controversie penali e tributarie”¹⁵².

Di fatto, il *tax risk manager* è colui al quale è affidata la responsabilità di progettare, implementare e aggiornare periodicamente il *Tax Control Framework*, nonché di gestire il regime di adempimento collaborativo con il Fisco. Per svolgere efficacemente la sua funzione, inoltre, deve possedere grande sensibilità fiscale, nonché conoscere le principali tecniche di *tax risk management*. Il suo ruolo acquista ulteriore rilevanza, in quanto caratterizzato da un duplice compito da assolvere: da un lato, deve tutelare gli interessi del contribuente, riducendo il rischio di quest'ultimo di subire sanzioni amministrative e penali grazie alla *tax compliance* e, dall'altro, quelli dell'Erario, favorendo la trasparenza e la cooperazione fiscale da parte del contribuente medesimo.

Il ruolo del *tax risk manager* consiste nel controllare ciò che è stato proposto, deciso o realizzato da altri e, come tale, si inserisce nell'ambito della funzione di *audit*. Tale ruolo può essere ricoperto sia da una risorsa interna all'impresa (c.d. *tax auditor*) sia da un consulente esterno. In altri termini, in virtù della particolare complessità e delicatezza

¹⁵¹ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, n. 54237.

¹⁵² MELILLO C., «Regime di adempimento collaborativo» e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, n. 6.

delle sue mansioni, per svolgere al meglio il ruolo di *tax risk manager*, il soggetto deve necessariamente possedere le seguenti caratteristiche: estrema perizia e profonda conoscenza delle tecniche di *tax audit*; competenze tecniche fiscali su imposte dirette e indirette; esperienza nei processi operativi dell'azienda; padronanza dei processi amministrativi e fiscali; conoscenza dei sistemi informativi aziendali che supportano la raccolta, l'elaborazione e il *reporting* fiscale; pratica nell'analisi e gestione del rischio aziendale e nel sistema di controllo interno.

Nonostante questa stessa figura ricopra molteplici funzioni, esiste, tuttavia, un principio cardine a cui vanno ispirati tutti i sistemi di controllo, rappresentato dal "principio di separazione dei compiti"¹⁵³. Quest'ultimo può essere inteso: in senso orizzontale, quando comporta una ripartizione di compiti e responsabilità tra gli operatori che intervengono nel medesimo processo, allo scopo di evitare una eccessiva concentrazione degli stessi e riducendo così la probabilità che si verifichino errori o frodi, grazie al controllo che ogni attore del processo può esercitare sull'operato degli altri soggetti coinvolti; in senso verticale, se comporta la necessaria separazione tra le funzioni operative e quelle di controllo, al fine di evitare conflitti di interessi.

Una esemplificazione pratica del principio è rinvenibile nelle procedure di gestione dei rischi previste dai sistemi di gestione del rischio fiscale, le quali prevedono tre diverse linee di controllo: un controllo di primo livello, o controllo di linea, attuato direttamente dalla funzione fiscale con specifico riguardo agli adempimenti tributari routinari e all'attività di consulenza da essa svolta nei confronti delle unità di *business*; un controllo di secondo livello, demandato ad una funzione che assicuri un elevato grado di indipendenza rispetto a quelle che effettuano il controllo di primo livello; un controllo di terzo livello, svolto da una funzione interna o da un ente esterno, con l'obiettivo di valutare periodicamente l'adeguatezza del sistema di controllo dei rischi fiscali.

Dal punto di vista operativo, la separazione dei compiti non va, tuttavia, intesa quale segregazione delle funzioni di *business* dalla funzione fiscale. Al contrario, è necessario un pieno e costante coinvolgimento della funzione fiscale a monte delle decisioni di *business*. Tale coinvolgimento è assicurato in presenza di processi che prevedano la costante partecipazione del responsabile fiscale ai comitati in cui sono valutate o decise le operazioni e i progetti rilevanti relativi alla società.

¹⁵³ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, n. 54237.

3.2.3 *Tax risk assessment e gap analysis*

Come risulta evidente dall'analisi della Circolare del 16 settembre 2016, n. 38/E, gli aspetti relativi al *tax risk assessment* ed alla *gap analysis* assumono un ruolo indubbiamente centrale al momento dell'implementazione iniziale del *Tax Control Framework*.

Un'efficace rilevazione dei rischi fiscali che possono scaturire dagli ordinari cicli di funzionamento dell'impresa, non può prescindere da una chiara e completa visione dei processi e delle funzioni aziendali a cui sia possibile associare in seguito, in base ai risultati delle analisi svolte, una corretta valutazione del pericolo di "operare in violazione di norme fiscali o in contrasto con i principi e le finalità dell'ordinamento tributario"¹⁵⁴. In questo ambito, i controlli già implementati a fini extra-fiscali possono essere funzionali all'individuazione delle fattispecie che presentano margini di incertezza interpretativa senza, però, che sia richiesto di includere nel *Tax Control Framework* l'indicazione analitica dei controlli e dei rischi, rispettivamente posti in essere e individuati nell'ambito dei sistemi approntati ai sensi delle relative normative di settore.

Infatti, relativamente ai processi non prettamente fiscali già sottoposti ad altri sistemi di controllo, la Circolare ha precisato che "la mappa dei rischi da allegare alla domanda di adesione potrebbe limitarsi a riportare solo quelli caratterizzati da maggiore incertezza interpretativa"¹⁵⁵. Inoltre, i rilevatori dei rischi fiscali che insistono su processi sottoposti a controlli prescritti per scopi diversi da quello fiscale devono essere indicati nella mappa, sia che si riferiscano a rischi di interpretazione, che a rischi di adempimento. In entrambi i casi la determinazione delle soglie di rilevanza dei relativi rischi sarà concordata in base alle caratteristiche del contribuente istante in sede di ammissione.

Tuttavia, quando i rischi fiscali insistono su un processo già sottoposto a controlli per scopi diversi rispetto a quelli previsti dal regime di adempimento collaborativo, il contribuente potrà liberamente decidere di non prevedere presidi fiscali specifici per tali tipologie di rischi, ritendendo sufficiente l'attività di *assessment* contabile posta in essere dalle strutture preposte.

Per quanto riguarda i processi fiscali, o comunque tutti quelli non coperti da altri sistemi di controllo, è stato chiarito che "il *Tax Control Framework* deve monitorare tutte

¹⁵⁴ Art. 3, comma 1, Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

¹⁵⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16 settembre 2016, n. 38/E.

le tipologie di rischio con impatto sulla fiscalità e, pertanto, ai fini della redazione della mappa, vanno indicate tutte le tipologie di rischio senza potersi limitare alle fattispecie caratterizzate da maggior rischio interpretativo”¹⁵⁶. Conseguentemente la mappa dovrà riportare sia i rischi di interpretazione, quelli, cioè, derivanti dalla corretta interpretazione delle norme tributarie, dei principi e delle finalità dell’ordinamento, così come i rischi di adempimento, conseguenti all’inosservanza delle norme stesse o derivanti da errori nello svolgimento dei processi sottostanti. Entrambe le tipologie di rischio assumono, quindi, rilevanza, in quanto si manifestano nell’ambito delle attività in cui si articolano i processi aziendali.

Nel corso del Forum delle Amministrazioni fiscali sono pervenuti numerosi chiarimenti con riferimento agli obblighi di tempestiva ed esauriente comunicazione dei rischi fiscali all’Agenzia delle Entrate, cui è tenuto il contribuente ammesso alla *cooperative compliance*. Nell’ambito delle interlocuzioni prescritte per chi aderisce al regime, sorge l’obbligo di produrre l’elenco dei rischi fiscali generato dall’efficace attivazione dei rilevatori in cui si articola il *Tax Control Framework*, nel rispetto dell’obbligo di trasparenza. In sede di mappatura dei rischi, il contribuente dovrà indicare i rilevatori dei rischi fiscali che insistono sui processi e sulle attività aziendali, senza scendere nel merito delle singole operazioni che integrano i processi e che possono essere intercettate o sono state intercettate dal rilevatore stesso.

Tuttavia, il contribuente non è tenuto a comunicare anticipatamente l’elenco delle operazioni che hanno manifestato criticità sotto il profilo fiscale, anche se già note al momento della presentazione della domanda, ma può rimandare la comunicazione in una fase successiva all’ammissione al regime. Resta comunque salva la facoltà, per il contribuente, di comunicare le criticità rilevate, anticipando, già al momento della presentazione dell’istanza, il confronto con l’Agenzia delle Entrate. Il contribuente ha, in ogni caso, l’obbligo di procedere all’aggiornamento della mappa dei rischi, per assicurare il corretto posizionamento dei rilevatori, in funzione delle mutate condizioni normative, operative e interpretative, o anche, più semplicemente, perché si sono riscontrate carenze nel funzionamento del *Tax Control Framework*.

Immaginando di seguire sul piano operativo i chiarimenti sviluppati dal punto di vista concettuale nelle istruzioni di prassi, una volta completata la mappatura dei processi

¹⁵⁶ NOBILE L., *Cooperative compliance: primi approcci operativi*, in *Il Fisco*, 2016, n. 42.

aziendali ed individuati eventualmente i sotto-processi e le attività sensibili, il passo successivo è l'identificazione dei rischi fiscali potenzialmente connessi, tracciando le informazioni relative al comparto impositivo e la tipologia di tributo su cui il rischio ha impatto.

In relazione alle metriche di valutazione, cioè quei parametri in base ai quali si misura l'entità del danno del rischio realizzato, la Circolare richiede che siano basati "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"¹⁵⁷, riservando all'Amministrazione finanziaria la verifica dell'adeguatezza e della coerenza dei criteri di misurazione, anche in rapporto alle caratteristiche delle imprese interessate.

L'approccio pragmatico dell'Agenzia delle Entrate ha suggerito di evitare l'adozione di un modello astratto cui le imprese dovrebbero uniformarsi, lasciando la possibilità di adottare gli stessi parametri di valutazione dei rischi già operanti in altri modelli di controllo interno implementati a fini non fiscali.

La medesima Circolare ha sottolineato, inoltre, "l'importanza di dare evidenza, all'interno della mappatura dei rischi, al valore economico delle attività ad essi connesse"¹⁵⁸. A ben vedere, tale richiesta, a prima vista funzionale ad orientare l'attività di *testing* in un'ottica di ottimizzazione delle risorse, non solo in sede di manutenzione periodica del modello, ma anche ai fini del controllo della sua efficienza da parte dell'Amministrazione finanziaria, sembra, invece, rispondere soprattutto all'esigenza di una corretta applicazione delle metriche di valutazione. È, infatti, evidente che anche un piccolo errore con alta probabilità di accadimento, se replicato su un volume di transazioni considerevole, potrebbe conseguentemente avere un effetto tutt'altro che trascurabile.

Effettivamente sarebbe impossibile stabilire un criterio uniforme, utilizzabile indifferentemente sia dall'impresa che ha avuto accesso al regime dell'adempimento collaborativo perché integrava i requisiti soggettivi, che dall'impresa che è stata ammessa perché ha manifestato l'intenzione di dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, prestata a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti, indipendentemente dal volume di affari o dai ricavi. In questo secondo caso, le dimensioni

¹⁵⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16 settembre 2016, n. 38/E.

¹⁵⁸ Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16 settembre 2016, n. 38/E.

saranno presumibilmente molto distanti da quelle che ordinariamente consentono l'ingresso alla *cooperative compliance* e, di conseguenza, anche il concetto di materialità in rapporto alla valutazione economica dei rischi dovrà essere opportunamente graduato.

L'impatto di uno stesso rischio, quindi, dovrebbe essere valutato, "non solo con riferimento al valore totale delle spese di tal genere sostenute nell'esercizio, ma anche avendo riguardo della sommatoria dei ricavi e proventi rilevanti ai fini del calcolo, con l'esito di risultare trascurabile, nella mappatura dei rischi di un soggetto che ha integrato i requisiti soggettivi dimensionali o, invece, rilevante, in quella di un soggetto che è entrato nel regime dell'adempimento collaborativo solo perché ha effettuato un investimento di trenta milioni"¹⁵⁹.

Valutato in questo modo il rischio inerente, si passa alla rilevazione e alla descrizione dei controlli esistenti, verificandone l'effettiva applicazione e l'efficacia in modo da giungere a determinare quale sia il livello di rischio residuo, cioè quello a cui risulta realmente esposta l'azienda, sulla base della situazione concreta. La corretta valutazione sull'efficacia dei controlli è, infatti, un elemento fondamentale per il funzionamento del *Tax Control Framework*. In mancanza di specifiche indicazioni, si ritiene che la valutazione sull'adeguatezza dei controlli posti in essere a presidio del rischio fiscale, possa essere espressa in maniera qualitativa su una scala di valori che esprime il crescente livello di adeguatezza dal gradino più basso, inefficiente, a quello più elevato, efficace.

L'adeguatezza viene valutata in funzione dell'esistenza e del funzionamento dei controlli interni a presidio del rischio e del livello di formalizzazione degli stessi. La valutazione dell'efficacia dei controlli, naturalmente, non si limita alla rilevazione dell'esistenza teorica di presidi, ma richiede la verifica della loro concreta attuazione, un'adeguata formalizzazione e la produzione di adeguate evidenze documentali sui controlli effettuati.

Nell'ottica di un'efficace gestione della mappa dei rischi e di una razionale gestione del *Tax Control Framework* nel suo complesso, è ragionevole immaginare che vengano tracciati solamente i controlli più rilevanti, ossia quelli considerati come effettivamente necessari ad assicurare un adeguato trattamento del rischio fiscale sottostante. Per determinare se un controllo è effettivamente significativo, è necessario valutare se è disegnato in maniera adeguata a coprire il rischio a cui è associato, se la sua eventuale

¹⁵⁹ NOBILE L., *Cooperative compliance: primi approcci operativi*, in *Il Fisco*, 2016, n. 42.

inadeguatezza o inefficacia possa generare effettivamente un rischio fiscale, o aggravarne uno già esistente e, infine, se siano presenti altri controlli che consentano di raggiungere gli stessi obiettivi di mitigazione del rischio fiscale.

Al termine di questo processo, la valutazione del rischio residuo viene generata combinando la valutazione del rischio potenziale con la valutazione sull'efficacia dei controlli interni in essere. Lo scopo principale è quello di evidenziare eventuali lacune nel sistema dei controlli e permettere di individuare le aree di miglioramento per adottare gli opportuni provvedimenti correttivi.

4. COOPERATIVE COMPLIANCE: IL NUOVO REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

Sommario: 4.1 Il regime di cooperative compliance di derivazione OCSE – 4.1.1 *Study into the Role of Tax Intermediaries* – 4.1.2 *Co-operative compliance: a framework. From enhanced relationship to co-operative compliance* – 4.2 Profili soggettivi del regime di adempimento collaborativo – 4.2.1 *Requisiti e modalità di accesso* – 4.2.2 *Obblighi e doveri dell'Amministrazione Finanziaria* – 4.2.3 *Obblighi e doveri del contribuente* – 4.3 Profili operativi del regime di adempimento collaborativo – 4.3.1 *Procedura di adesione al regime* – 4.3.2 *Competenza degli Uffici per l'attività di controllo* – 4.3.3 *Cause di esclusione e revoca* – 4.4 Prospettive applicative del regime di adempimento collaborativo – 4.4.1 *I benefici derivanti dall'adesione al regime* – 4.4.2 *Profili critici del modello* – 4.4.3 *Prospettive future di miglioramento e adattamento della cooperative compliance*

4.1 Il regime di cooperative compliance di derivazione OCSE

In ambito OCSE, il Forum delle Amministrazioni fiscali suggeriva, in uno Studio realizzato nel 2008, di “instaurare un rapporto tra imprese, in particolare quelle di maggiori dimensioni, ed Amministrazione finanziaria, basato su reciproco affidamento, collaborazione e buona fede, definito come *enhanced relationship*”¹⁶⁰.

I concetti esposti nel documento del 2008 sono stati ripresi e sviluppati nel Rapporto OCSE del 2013, intitolato *Cooperative Compliance: a Framework. From enhanced relationship to cooperative compliance*, il quale ha posto l'accento sull'adozione degli schemi di adempimento collaborativo. A tal fine, come abbiamo già potuto constatare, “è fondamentale la presenza in azienda di sistemi di controllo e gestione sistemica del rischio fiscale che siano inseriti all'interno del sistema dei controlli aziendali”¹⁶¹.

In sostanza l'OCSE, al fine di migliorare la *compliance*, ovvero il tempestivo rispetto degli obblighi tributari, ed assicurare il versamento della corretta imposta dovuta alle prescritte scadenze, ma senza incrementare i costi del controllo e dell'accertamento,

¹⁶⁰ OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing.

¹⁶¹ ALBANO G., *Regime dell'adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 35.

propone di instaurare un dialogo tra grandi imprese ed Amministrazione finanziaria finalizzato alla prevenzione piuttosto che alla repressione delle violazioni fiscali. Ciò avviene mediante un confronto preventivo su tematiche di particolare impatto, con l'obiettivo ultimo di agevolare i contribuenti virtuosi e disincentivare i contribuenti a più alto rischio di evasione ed elusione.

Tale approccio impone dei doveri in capo ad entrambe le parti: l'Amministrazione finanziaria dovrebbe stabilire un dialogo aperto ed un rapporto costruttivo con le imprese, cercando di comprendere le ragioni del *business* ed i complessi modelli finanziari a cui si ispirano; le imprese, a loro volta, dovrebbero tendere ad un rapporto aperto e trasparente con l'Amministrazione finanziaria ed a tal fine dovrebbero introdurre un processo di controllo interno per la gestione del rischio fiscale che rappresenta di fatto un prerequisito per aderire a programmi di *cooperative compliance*.

Nell'ottica dell'OCSE, l'adesione delle imprese a programmi di *cooperative compliance* consente di aprire un nuovo capitolo nel rapporto tra Fisco e contribuente. Per le imprese che aderiscono al rapporto di *cooperative compliance*, infatti, l'affidabilità dei sistemi di monitoraggio e controllo del rischio deve essere implementata ed il rapporto di conoscenza e fiducia reciproca, sviluppato nel corso della collaborazione con l'Amministrazione finanziaria, dovrebbe portare a "discutere in via preventiva le problematiche più complesse, ottenendo una maggiore certezza *ex ante* e riducendo le possibilità di contestazione in sede di verifica *ex post*"¹⁶². Di fatto, le verifiche fiscali sulle imprese aderenti alla *cooperative compliance* si sposterebbero dal controllo sul trattamento fiscale delle singole operazioni, alla verifica dell'adeguatezza dei sistemi di controllo interno per la gestione del rischio fiscale.

I principi OCSE sopra richiamati, sono stati integralmente recepiti dalla Legge 11 marzo 2014, n. 23, che ha previsto l'introduzione nell'ordinamento italiano del regime dell'adempimento collaborativo con l'obiettivo di "migliorare i rapporti tra contribuenti e Amministrazione finanziaria e conferire stabilità e certezza al sistema"¹⁶³, seguendo le linee della *enhanced relationship* proposta dall'OCSE e prevedendo sistemi di gestione e controllo interno dei rischi fiscali da parte dei grandi contribuenti.

¹⁶² LUPU R., GARGIULO G. e AZZOLLINI V., *La "cooperative compliance": una legge manifesto in mezzo al guado*, in *Dialoghi Tributarî*, 2015, n. 4.

¹⁶³ Legge 11 marzo 2014, n. 23.

In particolare, l'articolo 6 di tale Legge ha delegato il Governo ad introdurre norme che prevedessero: "forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali tra imprese ed Amministrazione finanziaria; 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; incentivi, per chi adotti tali sistemi, sotto forma di minori adempimenti, riduzione delle eventuali sanzioni, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata"¹⁶⁴. Di fatto, il Legislatore 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 scelgono di perseverare in comportamenti di pianificazione fiscale aggressiva.

In questo contesto, diventa cruciale la costruzione di un migliore rapporto Fisco-contribuenti basato su dialogo, fiducia reciproca e collaborazione, piuttosto che sul confronto conflittuale. Appare pertanto evidente l'obiettivo del Legislatore delegante di favorire l'adozione di modelli di gestione e controllo del rischio fiscale, prevedendo specifici incentivi per le imprese che adottano tali modelli nell'ambito di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata.

I principi contenuti nella Legge delega erano stati peraltro anticipati nell'ambito del cosiddetto progetto pilota con cui l'Amministrazione finanziaria ha avviato una fase di sperimentazione del regime di adempimento collaborativo. In particolare, l'Agenzia delle Entrate aveva invitato i contribuenti a candidarsi, entro il 31 luglio 2013, per la partecipazione ad un progetto pilota in tema di *cooperative compliance*, con l'obiettivo di pervenire alla "definizione condivisa delle caratteristiche di sistemi interni o modelli organizzativi di gestione del rischio fiscale"¹⁶⁵. I requisiti per proporre la candidatura erano i seguenti: rientrare nella qualifica di grandi contribuenti, ossia imprese con un volume di affari o ricavi oltre i 100 milioni di fatturato; aver adottato modelli di organizzazione e di gestione di cui all'articolo 6 del Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231, o aver adottato un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale. Oltre i requisiti necessari, il comunicato prevedeva anche alcuni requisiti preferenziali: essere parte di un gruppo multinazionale, ovvero esercitare la propria attività in Italia o all'estero attraverso stabili organizzazioni; aver aderito in altri Paesi a forme di *cooperative compliance*, ovvero

¹⁶⁴ Art. 6, Legge 11 marzo 2014, n. 23.

¹⁶⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 31 luglio 2013, n. 25/E.

aver sottoscritto codici di condotta con le Amministrazioni finanziarie di riferimento; aver attivato misure rientranti nel concetto di adempimento collaborativo, quali ad esempio i *ruling* di standard internazionale.

Nell'ambito del progetto pilota, le imprese ammesse e l'Amministrazione finanziaria hanno costituito un gruppo di lavoro con la finalità di individuare in concreto gli elementi utili alla successiva definizione delle caratteristiche che dovranno ispirare il nuovo rapporto tra Fisco ed imprese.

I principi della Legge delega, unitamente alle linee guida OCSE sopra indicate, sono stati poi attuati con l'emanazione del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 contenente disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuenti.

4.1.1 *Study into the Role of Tax Intermediaries*

Il documento emanato dall'OCSE nel 2008, denominato *Study into the Role of Tax Intermediaries* e riguardante il ruolo degli intermediari nell'ambito della pianificazione fiscale aggressiva, fu il primo a proporre la creazione di un nuovo rapporto di collaborazione, richiamando il concetto della *enhanced relationship*, tra grandi contribuenti, consulenti fiscali ed Amministrazioni finanziarie, basato essenzialmente sulla fiducia reciproca.

Secondo l'OCSE, "in ogni paese esiste una cosiddetta relazione di base tra l'Agenzia delle Entrate e il contribuente"¹⁶⁶, la quale si contrappone alla relazione rafforzata di cui parleremo a breve. Questa relazione varia da paese a paese ma, generalmente, è caratterizzata da parti che interagiscono esclusivamente con riferimento a ciò che a ciascuno è legalmente richiesto di fare. Sebbene le parti principali siano i contribuenti e l'Autorità fiscale, anche i consulenti finanziari giocano un ruolo importante. Essi forniscono una consulenza ai clienti all'interno della relazione e quindi spesso interagiscono direttamente con l'Agenzia delle Entrate.

Come specificato nel Report del 2008, la *basic relationship* prevede normalmente che "i contribuenti, come richiesto dalla legge, inoltrino delle dichiarazioni annuali che rivelino una quantità limitata di informazioni, compresi i redditi imponibili e, nel sistema di autovalutazione, l'imposta dovuta"¹⁶⁷. Al fine di monitorare gli adempimenti dei

¹⁶⁶ OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing.

¹⁶⁷ OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing.

contribuenti, l'Amministrazione finanziaria possiede strumenti per: interrogare i contribuenti per le dichiarazioni; ottenere ulteriori informazioni; correggere il metodo di calcolo utilizzato per determinare il totale di imposte da pagare; riscuotere il tributo. Alcuni paesi pretendono dai contribuenti molte più informazioni rispetto ad altri e quindi la cosiddetta relazione di base varia in base alla nazione in cui essa si instaura.

La *basic relationship* si costruisce sui diritti fondamentali dei contribuenti ma è anche basata sul principio dell'obbligo e, per questo motivo, alcuni contribuenti possono essere poco incentivati a fornire informazioni, in particolare per quanto riguarda gli elementi di incertezza fiscale.

È per questi motivi che l'OCSE propone una diversa relazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente, ovvero la già citata *enhanced relationship*, la quale si basa "nell'instaurazione di un rapporto di fiducia reciproca tra contribuenti e Autorità fiscali"¹⁶⁸. Secondo lo *Study Team* che ha curato la stesura di *Study into the Role of Tax Intermediaries*, ciò può essere ottenuto attraverso i seguenti passaggi: "per quanto riguarda i contribuenti, questi devono fornire pubblicità e trasparenza; per quanto riguarda l'Agenzia delle Entrate, questa deve necessariamente ispirarsi a criteri di imparzialità, proporzionalità e lealtà"¹⁶⁹. Le informazioni fiscali sono fondamentali per una gestione efficace dei rischi e l'allocazione delle risorse. Pertanto, più trasparenti sono i contribuenti nelle comunicazioni e nei rapporti, divulgando in modo tempestivo i rischi significativi, migliore sarà la risposta dell'Agenzia delle Entrate.

Basandosi sui discorsi tenuti nella *tax community*, oltre che sulle recenti esperienze dei programmi pilota nei vari Paesi del mondo, lo *Study Team* sostiene che "l'implementazione della cosiddetta relazione rafforzata sia in grado di dare benefici tangibili ai contribuenti nell'ambito della gestione del rischio fiscale"¹⁷⁰.

Nel contesto di una *enhanced relationship*, l'Amministrazione finanziaria si aspetta molto dai contribuenti in termini di pubblicità e trasparenza. La cosiddetta *disclosure*, infatti, deve essere di gran lunga superiore a quella che i contribuenti sono obbligati a fornire e deve includere ogni informazione necessaria all'Autorità fiscale per effettuare una completa valutazione del rischio fiscale.

Lo Studio del 2008 ci tiene comunque a precisare che "una relazione basata sulla fiducia

¹⁶⁸ OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing.

¹⁶⁹ OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing.

¹⁷⁰ OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing.

e sull'apertura reciproca non può basarsi su regole troppo dettagliate, ma deve essere basata su principi generali"¹⁷¹. Gli obblighi di pubblicità non devono quindi essere eccessivamente stringenti ma adeguati a garantire una corretta attività di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate. La trasparenza, come intesa dall'OCSE, indica il contesto nel quale ogni azione individuale di pubblicità prende vita, e descrive il modo attraverso cui le parti di una *enhanced relationship* si avvicinano al tema impositivo, il quale solleva un certo grado di rischio e di incertezza.

La trasparenza può avere tre livelli: individuale, culturale o strutturale. L'aspetto individuale, si riferisce alla singola relazione attraverso la quale i contribuenti interagiscono con l'Amministrazione finanziaria. Affinché la relazione funzioni a questo livello, sia l'Agenzia delle Entrate che i contribuenti svolgono un ruolo chiave. La continuità dell'aspetto individuale porta alla facilità di comunicazione su cui si può costruire la fiducia reciproca e il rispetto. L'aspetto culturale si riferisce al modo collettivo nel quale, a livello istituzionale, i contribuenti e l'Agenzia delle Entrate si percepiscono a vicenda. È un livello in cui la fiducia si sviluppa tra le parti, ed è significativo per il miglioramento della trasparenza. L'aspetto strutturale, infine, si riferisce alla modalità attraverso la quale i contribuenti e l'Autorità fiscale comunicano materialmente. È necessario un mezzo accessibile e facile da utilizzare dalle parti, attraverso il quale le informazioni possono agevolmente passare da un soggetto all'altro. Quest'ultimo deve essere studiato in modo da aderire perfettamente alle circostanze di una relazione particolare, e, pur prevedendo incontri regolari, deve limitare le discussioni solo ai casi strettamente necessari.

Questi tre aspetti della trasparenza sono fortemente dipendenti tra loro. Per esempio, tentare di promuovere una cultura istituzionale di fiducia e lealtà sarà molto difficile se non si creeranno delle relazioni individuali funzionali a questo scopo. Allo stesso modo, la creazione di una relazione individuale basata sulla cooperazione non sarà possibile finché non si sarà stabilita un'adeguata struttura comunicativa. In altre parole, ottenere una relazione basata sulla trasparenza necessita contemporaneamente di tutti e tre gli aspetti appena elencati.

La relazione rafforzata non è però fine a sé stessa. Infatti, costruire una *enhanced relationship* equivale a creare un contesto fiscale più ampio nel quale le relazioni basate

¹⁷¹ OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing.

sulla fiducia e sulla cooperazione possono svilupparsi. L’Autorità fiscale deve però fare il primo passo e ciò significa usare efficacemente lo strumento di gestione del rischio fiscale e sviluppare capacità nei cinque attributi descritti dal Report, cioè “*organisational culture, organisational structure, information technology and business systems and staff and business capabilities*”¹⁷², al fine di coinvolgere un consistente gruppo di contribuenti. A loro volta, i grandi contribuenti dovrebbero essere disposti a fornire la pubblicità e la trasparenza appena delineate per alimentare il processo di gestione congiunta del rischio fiscale, in modo da allocare efficacemente le loro risorse. Sarà poi compito dei vari Paesi decidere quali meccanismi, o combinazione di meccanismi, adottare per creare la tanto desiderata *enhanced relationship*.

A tal fine, lo *Study Team* ha identificato tre possibili meccanismi utili: “la predisposizione di una dichiarazione unilaterale da parte dell’Autorità fiscale, che indichi con precisione le sue intenzioni; la redazione di un documento adottato congiuntamente dalle parti interessate, che stabilisca come tutti i partecipanti intendono agire; il raggiungimento di un accordo formale o informale tra Agenzia delle Entrate e contribuente”¹⁷³. A tal proposito, si è specificato che: è importante esplicitare quali meccanismi il contribuente e l’Amministrazione finanziaria intendono o meno applicare nella loro relazione, considerato che potrebbe essere necessario applicarli in alcuni periodi ma non in altri; i due fattori principali che hanno effetti incisivi se viene stabilita una relazione rafforzata sono le risorse e le competenze; per avere successo, la relazione deve durare, nonostante i cambiamenti del personale, sia nel corpo dell’Autorità fiscale che nell’amministrazione del grande contribuente.

Misurare il successo delle *enhanced relationships* è un’altra questione fondamentale, non solo per il grande contribuente, ma anche per l’Amministrazione finanziaria, la quale è responsabile, non solo nei confronti dei contribuenti, ma verso l’intera società. L’Agenzia delle Entrate possiede già una serie di meccanismi per tenere sotto controllo lo sviluppo del rapporto, mentre i meccanismi a disposizione dei contribuenti e dei consulenti finanziari sono meno chiari. Questa ineguaglianza potrebbe portare i contribuenti a dubitare di poter trarre beneficio dal rapporto creatosi. Pertanto, secondo lo *Study Team*, “l’Autorità fiscale dovrebbe periodicamente esporre: il modo in cui monitora la relazione;

¹⁷² OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing.

¹⁷³ OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing.

i casi in cui si ritiene responsabile per le sue azioni; il modo in cui misura il successo”¹⁷⁴.

Infine, lo Studio del 2008 suggerisce all’Autorità fiscale come comportarsi quando i contribuenti o i consulenti finanziari non vogliono offrire livelli di *disclosure* e trasparenza sufficienti per la costruzione della relazione rafforzata. Infatti, non tutti i contribuenti sono interessati a garantire una pubblicità e trasparenza maggiore rispetto a quelle obbligatorie secondo la legge. Tutti i contribuenti hanno però diritto ad imparzialità, proporzionalità, lealtà e reattività da parte dell’Agenzia delle Entrate, sia che si tratti o meno di una *enhanced relationship*. Lo *Study Team* afferma che “l’unica possibilità che ha in questo caso l’Amministrazione finanziaria è quella di monitorare tali contribuenti sulla base delle informazioni disponibili, le quali saranno decisamente meno complete rispetto a quelle di altri contribuenti più aperti”¹⁷⁵. Ciò può comportare, particolarmente nella fase accertativa, un significativo maggior impiego di risorse rispetto a quelle che l’Autorità fiscale dovrebbe utilizzare nei confronti dei contribuenti più trasparenti. È un dispendio di risorse inevitabile ma doveroso nei confronti dei contribuenti che, non volendosi impegnare nella creazione e sviluppo di una relazione rafforzata, preferiscono continuare a operare adottando piani di tassazione aggressiva senza alcun tipo di trasparenza. Questo è sicuramente stato il punto di partenza del secondo Report di matrice OCSE che vediamo ora.

4.1.2 *Co-operative compliance: a framework. From enhanced relationship to co-operative compliance*

Poco prima dell’emanazione dell’*Action Plan*, il 17 maggio 2013 è stato elaborato il documento OCSE dal titolo “*Co-operative Compliance: A framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”, attraverso il quale sono state ampliate le riflessioni ed i principi già espressi nel 2008.

La *tax compliance*, o acquiescenza, o fedeltà fiscale volta all’adempimento spontaneo, nasce da una richiesta di miglioramento della relazione tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, rilevata come necessità nel Forum delle Amministrazioni fiscali dei paesi OCSE, per garantire, attraverso collaborazione reciproca, certezza alle imprese, in particolare a quelle di grandi dimensioni, ed una maggiore fiducia.

¹⁷⁴ OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing.

¹⁷⁵ OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing.

Il documento va inquadrato tra le modalità attuative delle politiche di contrasto all'erosione fiscale ed alla pianificazione fiscale aggressiva (BEPS) previste dal documento elaborato a breve distanza temporale, ossia l'*Action Plan* del luglio 2013, fondato sulla maggiore trasparenza e affidabilità, le quali si possono realizzare anche attraverso un diverso rapporto Fisco-imprese e mediante il miglioramento del sistema dei flussi di informazione. L'obiettivo è dunque quello di "implementare i comportamenti collaborativi dei contribuenti attraverso un contraddittorio effettivo ed efficace, al fine di garantire quei reciproci interessi rappresentati dalla tutela delle libertà economiche e dalla finalità antielusiva"¹⁷⁶.

Quando, nel 2008, lo *Study into the Role of Tax Intermediaries* definì con il termine "*enhanced relationship*"¹⁷⁷ la relazione collaborativa, basata su fiducia e cooperazione, molti Paesi aumentarono gli approcci diretti alla *compliance* e basati su collaborazione e buona fede. A distanza di cinque anni, sono però emerse nuove e importanti questioni derivanti dalla significativa espansione di tali approcci. Infatti, oltre ad essere emersi i *Tax Control Frameworks*, cioè gli strumenti di gestione del rischio fiscale, come strumento chiave verso la pubblicità e la trasparenza necessarie, il termine *enhanced relationship* "ha sollevato non pochi quesiti circa il tema di ineguaglianza nel trattamento fiscale".

La relazione rafforzata si è quindi trovata ad affrontare alcuni problemi e l'OCSE ha così deciso di trasformare la *enhanced relationship* in *cooperative compliance*, termine che descrive non solo il processo di cooperazione, ma che dimostra anche la sua finalità nel migliorare la gestione condivisa del rischio fiscale.

Nell'impostazione OCSE, sin dal 2008, la fiducia instauratasi tra Fisco e contribuente si basa su alcuni principi fondamentali, inizialmente sette, di cui cinque dal lato delle Autorità fiscali e due dal lato dei contribuenti, successivamente ridotti a cinque nel documento del 2013.

Gli elementi fondamentali del regime, denominati "cinque pilastri fondamentali, o *five key pillars*, sono: comprensione dei driver commerciali; imparzialità; proporzionalità nella gestione delle risorse; collaborazione e reattività da parte dell'Amministrazione finanziaria; comunicazione e trasparenza da parte dei contribuenti"¹⁷⁸.

¹⁷⁶ AMATUCCI F., *L'adeguamento dell'ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell'OCSE e dell'UE in materia di lotta alla pianificazione aggressiva*, in Rivista trimestrale di diritto tributario, 2015, n. 1.

¹⁷⁷ OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing.

¹⁷⁸ OECD (2013), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing.

Sulla comprensione dei driver commerciali, viene chiarito che, senza di essa, è possibile che le Autorità fiscali fraintendano il più ampio contesto di un'attività o di una transazione, e che rispondano in modo da dare luogo a controversie e incertezze evitabili e potenzialmente costose. Per quanto riguarda il principio di imparzialità, si sottintende che le Autorità fiscali debbano risolvere i problemi con un alto livello di coerenza e obiettività. Il principio di proporzionalità nella gestione delle risorse, invece, riguarda le scelte che le Amministrazioni finanziarie compiono con riguardo all'allocazione delle risorse, decidendo quali contribuenti e quali questioni fiscali hanno la priorità, tenendo conto delle conseguenze sui rendimenti. Sul principio di comunicazione e trasparenza da parte dei contribuenti, l'OCSE ha specificato che questo è uno dei pilastri più impegnativi che necessita di essere definito con precisione.

Secondo lo Studio del 2013, "le Autorità fiscali dovrebbero applicare i modelli di *cooperative compliance* per indirizzare il comportamento dei contribuenti verso la collaborazione volontaria"¹⁷⁹. I modelli di *cooperative compliance* dovrebbero portare all'Amministrazione finanziaria i seguenti benefici: un rapporto basato sulla fiducia, sulla reciproca comprensione, sull'apertura, sulla trasparenza e sul cambiamento comportamentale in termini di natura e portata della pianificazione fiscale intrapresa; una più sviluppata comprensione dei *driver* fiscali, un approccio professionale e collaborativo, un costante aggiornamento degli eventi maggiormente rilevanti per i contribuenti e l'abilità di stabilire con sicurezza quale sia la posizione di un'impresa rispetto alle questioni fiscali rilevanti; la capacità di indirizzare i rischi emergenti e migliorare la valutazione del rischio di un gruppo; l'attitudine a lavorare in tempo reale, per raggiungere più velocemente le risoluzioni dei problemi, evitare lunghe corrispondenze e inutili controversie e fornire maggiore certezza in relazione alla previsione del rendimento fiscale; un aumento della *compliance*, una riduzione dei costi amministrativi e un incremento generale dei pagamenti di imposte puntuali e senza dispute; un incremento delle informazioni in tempo reale riguardanti gli sviluppi commerciali, le quali possono avere un grande valore per i decisori politici; un miglioramento dell'uso delle risorse dell'Agenzia delle Entrate e della loro allocazione verso i rischi più alti.

Dal lato opposto, i benefici del modello di *cooperative compliance* per i contribuenti

¹⁷⁹ OECD (2013), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing.

dovrebbero essere: un rapporto con l’Agenzia delle Entrate basato sulla fiducia legittima, sulla reciproca comprensione, sull’apertura e sulla trasparenza, che si concretizzi in una riduzione delle incertezze sulle posizioni fiscali; l’idoneità a soddisfare le pubbliche aspettative in termini di legittimità e correttezza; l’abilità di gestire al meglio i rischi fiscali con l’Amministrazione finanziaria e di predire con sicurezza quale sia la posizione di questa rispetto alle questioni fiscali; l’attitudine a lavorare in tempo reale, per ridurre l’incertezza relativa all’esposizione fiscale, assicurare una più veloce risoluzione dei problemi e una riduzione di lunghe corrispondenze e inutili controversie; l’eliminazione dei costi di *non-compliance*, la diminuzione di accertamenti fiscali da parte dell’Agenzia delle Entrate e soprattutto di adempimenti forzati che non siano obiettivi o rivolti agli standard di *compliance*.

A fronte dei benefici di cui si può usufruire adottando il modello, ci sono però alcuni requisiti, validi sia per l’Autorità fiscale che per il contribuente, che sono quasi imprescindibili per il corretto funzionamento del sistema.

Questi sono: monitorare l’impatto del modello sull’altra parte coinvolta; affrontare le questioni culturali rendendosi pronti a cambiare le proprie abitudini; mantenere il livello di contatto richiesto per stabilire una relazione di successo, creando un ambiente di apertura e fiducia; prestare una costante attenzione al rischio fiscale, caratteristica cruciale della *cooperative compliance*; stabilire le metriche per valutare l’erogazione dei benefici attesi.

Dalla pubblicazione dello Studio del 2008, alcuni studiosi¹⁸⁰ hanno manifestato un certo dissenso per quanto riguarda la compatibilità tra il concetto di *enhanced relationship* e i principi costituzionali di uguaglianza davanti alla legge. Infatti, nonostante la diversità dei diritti tra i vari Paesi, il principio di uguaglianza davanti alla legge è concepito più o meno ugualmente in tutti questi. Tale principio afferma che “i cittadini che si trovino nella medesima situazione hanno il diritto di essere trattati nello stesso modo e ogni eventuale differenza di trattamento deve derivare dal risultato razionale di differenze oggettive nelle circostanze dei casi in questione”¹⁸¹.

In altri termini, l’uguaglianza di fronte alla legge non esige che ognuno venga trattato

¹⁸⁰ Ad esempio, TROPEA A., *I profili giuridici dell’adempimento collaborativo*, in Rivista trimestrale di diritto tributario, 2017, n. 3-4, oppure SALANITRO G., *Profili giuridici dell’adempimento collaborativo, tra la tutela dell’affidamento e il risarcimento del danno*, in Rivista di diritto tributario, 2016, n. 5, ma anche LUPI R., GARGIULO G. e AZZOLLINI V., *La “cooperative compliance”: una legge manifesto in mezzo al guado*, in Dialoghi Tributarî, 2015, n. 4.

¹⁸¹ Art. 3, Costituzione.

allo stesso modo ma sottintende che trattamenti diversi richiedano di essere giustificati.

Per esempio, la decisione di ispezionare un contribuente non necessita che ogni contribuente debba essere soggetto ad un controllo. Tuttavia, la decisione di selezionare un contribuente per un controllo deve essere il risultato di un razionale e oggettivo processo e non di pregiudizi irrazionali. In aggiunta, il procedimento di valutazione del rischio è il processo oggettivo e razionale che giustifica il diverso trattamento di casi specifici e garantisce, inoltre, che le limitate risorse disponibili per le Autorità fiscali siano impiegate nel modo più efficace in termini di costi.

Detto questo, si può affermare che la *cooperative compliance* non dovrebbe avere esiti differenti, o più favorevoli, per i contribuenti.

Al contrario, tale modello è stato sviluppato dall'Amministrazione finanziaria con lo scopo di ottenere una cooperazione tra i soggetti. Ciò è sempre stato reso chiaro dalle Autorità fiscali che hanno esplicitamente adottato il modello di *cooperative compliance* nei propri ordinamenti. Tuttavia, è oggettivamente constatabile che le grandi imprese che aderiscono al regime di *cooperative compliance* ottengano alcuni benefici collaterali.

Risulta quindi ragionevole chiedersi se, essendo tali benefici disponibili solo nei confronti di alcuni contribuenti, entrino in contrasto con il principio di uguaglianza di fronte alla legge. Il fatto che la possibilità di godere di tali benefici sia condizionata dal comportamento dei contribuenti, ci aiuta a rispondere a questo quesito.

Come dimostra lo Studio del 2008, i contribuenti che cercano di ottenere una relazione rafforzata con l'Agenzia delle Entrate devono essere pronti a offrire pubblicità e trasparenza.

Come detto nel documento analizzato in precedenza, "adeguata pubblicità"¹⁸² significa che il contribuente provvede a fornire tutte le informazioni che l'Agenzia delle Entrate necessita per portare avanti una valutazione del rischio fiscale e non si limita a fornire le informazioni minime richieste dalla Legge.

La "trasparenza"¹⁸³, invece, rappresenta il contesto nel quale la *disclosure* avviene.

Per ottenere ciò, il contribuente dovrà dotarsi di sistemi di controllo interno che assicurino l'accuratezza e la veridicità delle informazioni fornite all'Autorità fiscale. Questo processo avviene attraverso l'implementazione del *Tax Control Framework*, sistema di gestione del rischio fiscale di cui abbiamo già parlato in precedenza. La

¹⁸² OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing.

¹⁸³ OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing.

predisposizione di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale, congiuntamente all'esplicita intenzione del contribuente nel riconoscere i requisiti della *disclosure* e della trasparenza, che vanno oltre i minimi obblighi di Legge, rappresentano una base oggettiva e razionale per i differenti trattamenti. L'Agenzia delle Entrate può quindi riporre un giustificato affidamento sulle informazioni che riceve dai contribuenti che soddisfano tali requisiti.

Nei casi in cui il *Tax Control Framework* non sia implementato correttamente, o il contribuente non sia pronto a dare sufficienti informazioni, l'Agenzia delle Entrate deve necessariamente usare approcci differenti e più intrusivi, al fine di accertare l'eventuale rischio nascosto.

Un ulteriore problema che è stato sollevato, strettamente collegato a quello appena analizzato, è rappresentato dal fatto che “i benefici di una relazione rafforzata non sono disponibili per i contribuenti di piccole e medie dimensioni e ciò, allo stesso modo, crea ineguaglianza”¹⁸⁴.

Le Autorità fiscali hanno risposto affermando che la complessità e il volume degli affari di una grande impresa richiedono un approccio organizzativo differente da quello necessario per la gestione della *compliance* nelle piccole e medie imprese. Inoltre, il numero di piccole e medie imprese è talmente elevato che sarebbe impossibile creare una relazione rafforzata con ognuna di loro.

Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria riconosce che i principi fondamentali della *cooperative compliance* sono applicabili anche alle piccole e medie imprese e quindi alcuni Stati hanno adottato diversi regimi in modo da includere anche questa categoria di imprese.

Si può quindi concludere che, finché l'Autorità fiscale adotta un modello di *cooperative compliance* con i contribuenti, attraverso una valutazione esplicita e oggettiva della capacità dei contribuenti di provvedere alla necessaria pubblicità e trasparenza, non dovrebbe esserci alcun tipo di conflitto con il principio di uguaglianza di fronte alla legge.

¹⁸⁴ LUPI R., GARGIULO G. e AZZOLLINI V., *La “cooperative compliance”: una legge manifesto in mezzo al guado*, in *Dialoghi Tributarî*, 2015, n. 4.

4.2 Profili soggettivi del regime di adempimento collaborativo

Come accennato in precedenza, l'articolo 6 della Legge delega recepisce in Italia il documento OCSE sulla *cooperative compliance* che, pur prevedendo una procedura solo per le imprese di grandi dimensioni, "si inserisce in un periodo in cui il contraddittorio endoprocedimentale assume particolare rilevanza nel sistema tributario nazionale"¹⁸⁵. Tale disposizione prevede "l'introduzione di forme di cooperazione rafforzata tra imprese ed Amministrazione finanziaria, in accordo con quanto stabilito dall'OCSE, attraverso la creazione di modelli di gestione del controllo del rischio fiscale da parte delle grandi imprese, quale il *Tax Control Framework*, volti a realizzare una interlocuzione con l'Amministrazione finanziaria"¹⁸⁶. Infatti, tale articolo pone l'attenzione, per la prima volta e in maniera inequivocabile, sulla rilevanza strategica del rischio fiscale e sulla necessità di prevederne il monitoraggio nell'ambito delle imprese attraverso idonei sistemi di *risk management* e di *tax planning*.

È evidente che, per risultare efficaci, tali sistemi devono essere implementati e gestiti secondo criteri di neutralità e indipendenza che consentano di tutelare non solo gli interessi del contribuente, il quale potrà in tal modo rivendicare l'auspicata *tax compliance*, ma anche quelli dell'Erario, che, a fronte di una maggiore trasparenza fiscale da parte del contribuente stesso, potrà trarre benefici grazie alle possibili maggiori entrate future e ai minori oneri in termini di attività ispettiva da eseguire *ex post*. È questo uno dei presupposti imprescindibili per il successo della *cooperative compliance* e per il tanto ricercato rinnovamento del rapporto Fisco-contribuente.

Aspetti di potenziale divergenza, concettuale e pratica, del programma italiano di *cooperative compliance* rispetto a quelli implementati da altre giurisdizioni riguardano i criteri di selezione dei partecipanti (c.d. *profiling*), nonché la valenza e il ruolo del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. I più evoluti programmi di *cooperative compliance* appaiono, infatti, caratterizzati da meccanismi di selezione dei contribuenti basati su criteri non solo quantitativi, ma anche, e prevalentemente, qualitativi: i criteri maggiormente diffusi sono, infatti, la *compliance history*, l'*industry* di appartenenza, gli effetti di una potenziale *non-compliance*, la

¹⁸⁵ AMATUCCI F., *L'adeguamento dell'ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell'OCSE e dell'UE in materia di lotta alla pianificazione aggressiva*, in Rivista trimestrale di diritto tributario, 2015, n. 1.

¹⁸⁶ Art. 6, Legge 11 marzo 2014, n. 23.

composizione e la storia di *compliance* del *management* e le dimensioni. Inoltre, tali sistemi considerano lo sviluppo di un adeguato *Tax Control Framework*, che renda i contribuenti effettivamente, e non solo formalmente, in controllo del proprio rischio fiscale, oltre che *compliant* con la normativa di riferimento, un punto di arrivo del rapporto di collaborazione instaurato e non un prerequisito di adesione al regime.

4.2.1 *Requisiti e modalità di accesso*

Sul piano soggettivo, la procedura ha ancora un ambito applicativo particolarmente ristretto. I potenziali beneficiari del regime sono, infatti, almeno allo stato attuale: “i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 10 miliardi di euro; le imprese con un volume di affari o di ricavi non inferiore a 1 miliardo di euro che abbiano presentato istanza di adesione al progetto pilota del 2013; le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell’Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti, fermo restando l’obbligo, per ciascuna di tali categorie di contribuenti, di dotarsi di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale”¹⁸⁷.

Come si comprende, la platea dei possibili candidati è piuttosto eterogenea e presenta alcuni profili di incoerenza rispetto alla struttura operativa dei gruppi d’impresa. In particolare, la norma non vede come destinatario il gruppo, ma solo le singole imprese che rispondono a determinati requisiti. Proprio per questo motivo, nel Provvedimento del 14 aprile 2016, n. 54237, l’Agenzia delle Entrate ha opportunamente dato rilevanza alle dinamiche gestionali dei gruppi, prevenendo la possibilità di “estendere per trascinamento il regime a favore della società del gruppo che, pur in assenza dei prescritti requisiti dimensionali, eserciti le funzioni di indirizzo per il sistema di controllo del rischio fiscale”¹⁸⁸.

Le lacune di questa prima formulazione, in particolare su cosa dovesse intendersi per funzioni di indirizzo, sono state in parte superate dalla Circolare del 28 aprile 2016, n. 16/E, in cui l’Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti interpretativi su condizioni e modalità di accesso al regime di adempimento collaborativo. Tre sono i concetti cardine su cui l’Autorità fiscale fa leva per meglio argomentare il concetto di

¹⁸⁷ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, n. 54237.

¹⁸⁸ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, n. 54237.

funzione di indirizzo: “il potere di emanare direttive sulle linee di indirizzo del sistema di controllo interno e di coordinarne l’attuazione; il potere di definire e approvare gli indirizzi strategici e la propensione al rischio dell’impresa; l’assoggettamento del gruppo - definito quale insieme delle società comprese nell’area di consolidamento civilistica - ad attività di direzione e coordinamento da parte del medesimo soggetto”¹⁸⁹. Partendo da questi concetti, l’Amministrazione finanziaria estende *de facto* la platea dei potenziali soggetti aderenti al regime per trascinamento, non solo alle *holding*, ma ad ogni altra società che abbia il potere di emanare direttive in ordine alle linee di indirizzo interno, e quindi alle società che, all’interno di un gruppo, svolgono funzioni essenziali nel processo di gestione del rischio fiscale. Ciò anche qualora le stesse non integrino i requisiti dimensionali.

Un ulteriore profilo da valutare, a cui l’Agenzia delle Entrate non ha fornito risposte chiare, è il caso di un’impresa avente i requisiti dimensionali che sia assoggettata a una operazione societaria straordinaria. La valutazione si origina dal disposto del punto 5.9 del Provvedimento, laddove si dice che “ai fini della valutazione dei requisiti di ammissione o permanenza nel regime, l’Ufficio competente non tiene conto della perdita dei requisiti dimensionali di cui alle lett. a) e b) del punto 2.1, derivante da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo”¹⁹⁰. Siamo quindi nell’ambito di operazioni straordinarie quali fusioni, scissioni, conferimenti infragruppo.

L’Agenzia delle Entrate, nella Circolare del 28 aprile 2016, n. 16/E, concentrandosi evidentemente sulle operazioni di disaggregazione, ha chiarito che “in questi casi un soggetto precedentemente ammesso al regime non può essere escluso e, se dall’operazione straordinaria viene ad esistere un nuovo soggetto giuridico, anche questo può accedere al regime di adempimento collaborativo previa presentazione di apposita istanza”¹⁹¹. Interessante risulta essere il riferimento, non casuale, alla nascita di un nuovo soggetto giuridico, il quale fa trasparire la volontà dell’Autorità fiscale di escludere le operazioni straordinarie a favore di società operative preesistenti. Pertanto, una società che ha aderito al regime non potrà essere esclusa per il solo fatto, ad esempio, di aver perso i requisiti dimensionali a seguito di un conferimento di ramo d’azienda. Tuttavia, la società beneficiaria potrà essere inclusa nel regime solo se nata per conferimento o

¹⁸⁹ Circolare dell’Agenzia delle Entrate del 28 aprile 2016, n. 16/E.

¹⁹⁰ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, n. 54237.

¹⁹¹ Circolare dell’Agenzia delle Entrate del 28 aprile 2016, n. 16/E.

costituita precedentemente ma coinvolta nell'operazione di conferimento. Stesso ragionamento, per analogia, dovrebbe applicarsi ai casi di scissione. Nulla si dice, invece, con riferimento alle operazioni di aggregazione, ben potendo essere l'altra faccia della medaglia delle operazioni di disaggregazione sopra descritte. Se la *ratio* del disposto del punto 5.9 del Provvedimento è quella di non escludere dal regime un soggetto per il solo fatto di aver posto in essere un'operazione straordinaria all'interno del gruppo, non vi è causa di esclusione ogni qualvolta la beneficiaria dell'operazione infragruppo sia la società in regime di *cooperative compliance*.

Queste apprezzabili estensioni del regime “per trascinamento e per gemmazione”¹⁹² costituiscono un primo passo verso l'obiettivo di ricomprendere anche il gruppo di imprese in consolidato fiscale. Seppure l'Agenzia delle Entrate ne abbia esplicitamente escluso l'estensione in fase di prima applicazione, sarebbe necessario un ripensamento di questo aspetto del regime fin da subito: in termini sostanziali, partendo dall'assunto che il sistema di gestione e controllo del rischio fiscale si sviluppi e applichi in modo omogeneo all'interno di un gruppo, perché estendere i benefici del regime in caso di operazioni straordinarie e non in caso di consolidato fiscale, laddove si giunge con strumenti diversi allo stesso risultato dal punto di vista strettamente fiscale? Pertanto, sul piano soggettivo, si auspica che, in tempi brevi, si possa allargare l'ambito di applicazione della procedura, la quale sarebbe di sicuro interesse per tutte le grandi imprese, per esempio con volume d'affari uguale o superiore a 100 milioni di euro, e non solo per pochi eletti. Questo ampliamento dovrebbe comunque essere coerente con la nozione economica di gruppo d'impresa, includendo nella procedura, a prescindere dalle dimensioni delle singole società, tutte le imprese appartenenti al medesimo gruppo.

Per quanto riguarda, invece, i contribuenti non residenti, questi devono avere una stabile organizzazione in Italia. Per tali soggetti “i requisiti dimensionali sono riferiti ai ricavi e al volume d'affari della cosiddetta *branch* relativi all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda o ai due anteriori”¹⁹³. A tal fine sono valide le soglie dimensionali identificate secondo i criteri previsti dal Provvedimento.

¹⁹² FERRONI B., *Cooperative compliance: partecipazione dei gruppi e profili di corporate governance*, in *Il Fisco*, 2016, n. 42.

¹⁹³ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, n. 54237.

4.2.2 *Obblighi e doveri dell'Amministrazione Finanziaria*

L'articolo 5 del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128, evidenzia i doveri che l'Agenzia delle Entrate e i contribuenti devono osservare e rispettare, al fine di garantire l'efficacia dell'istituto.

In particolare, dal comma 1, si evince che all'Amministrazione finanziaria è richiesto di agire nel rispetto “dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità, per favorire la certezza fiscale, tramite l'analisi preventiva delle situazioni maggiormente esposte a generare rischi fiscali significativi”¹⁹⁴.

Più precisamente, il medesimo articolo ha stabilito che l'Autorità fiscale è tenuta a: “valutare in modo trasparente, oggettivo e rispettoso dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità il sistema di controllo adottato, eventualmente suggerendo gli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione e della permanenza nel regime; pubblicare periodicamente sul proprio sito istituzionale l'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva; promuovere relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza; realizzare specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime; esaminare preventivamente le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e rispondere alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile; considerare debitamente gli esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione”¹⁹⁵.

Mentre per il contribuente la mancata osservanza degli obblighi previsti dal Decreto produce verosimilmente la decadenza dei vantaggi derivanti dalla nuova procedura, “gli obblighi posti a carico dell'Amministrazione finanziaria suonano come mere raccomandazioni, prive di rilevanza sul piano giuridico”¹⁹⁶. Dal loro inadempimento, infatti, non deriva alcuna conseguenza sul piano della legittimità degli atti, a meno che non si riconosca la loro valenza ai fini di un'eventuale azione di responsabilità. Si potrebbe, infatti, ipotizzare che il contribuente che abbia diritto alla *cooperative compliance* ma non riceva assistenza dall'Agenzia delle Entrate, possa agire nei confronti di questa per

¹⁹⁴ Art. 5, comma 1, Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

¹⁹⁵ Art. 5, comma 1, Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

¹⁹⁶ SALANITRO G., *Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno*, in Rivista di diritto tributario, 2016, n. 5.

l'eventuale risarcimento dei danni, costituendo un illecito la violazione degli obblighi imposti dalla legge.

Il Provvedimento del 26 maggio 2017, n. 101573, evidenzia tre modalità con cui l'Agenzia delle Entrate si occupa di tutelare il contribuente, in maniera tale che quest'ultimo, nelle sue dichiarazioni fiscali, sia in grado di attenersi alle decisioni proprie dell'autorità fiscale.

La prima modalità di formalizzazione delle posizioni assunte dall'Ufficio sono "i pareri motivati, attraverso i quali l'Ufficio esprime, in maniera idonea e preventiva, la certezza delle fattispecie esaminate, grazie all'intesa e al dialogo instaurati con il contribuente"¹⁹⁷. Per garantire ciò, le autorità di controllo scelgono di comunicare all'impresa eventuali rischi fiscali rilevati successivamente all'originaria mappatura dei rischi, consigliando le relative possibili soluzioni, funzionali ad annullare il pericolo di evasione.

La seconda disposizione in materia, fa riferimento al "processo verbale di constatazione (PVC), mezzo di cui l'Ufficio deve servirsi, in un regime ordinario, per documentare l'esecuzione di eventuali approfondimenti istruttori, conseguiti di sua iniziativa, nei confronti dei contribuenti partecipanti al procedimento di cooperazione"¹⁹⁸. Questo particolare processo verbale di constatazione si differenzia da quello ordinario poiché permette al contribuente di rimediare all'eventuale anomalia rilevata, conoscendo anticipatamente i risultati della verifica condotta dall'Ufficio, il quale è obbligato a comunicare la propria posizione, assunta ed elaborata a seguito degli approfondimenti eseguiti *in loco*.

La terza ed ultima procedura con cui l'Ufficio formalizza le sue posizioni, è rappresentata "dall'accordo di adempimento collaborativo"¹⁹⁹, che prevede l'approvazione degli aspetti tributari condivisi tra l'impresa e l'Amministrazione finanziaria "con particolare riferimento al trattamento fiscale di operazioni economiche, anche di natura straordinaria, che l'impresa ritiene strategiche per la propria attività economica"²⁰⁰. Come evidenziato nel punto 5.4 del Provvedimento, "l'Ufficio è invitato a pervenire, insieme al contribuente, ad una valutazione congiunta circa gli aspetti tributari della fattispecie. Nel caso in cui, una delle parti non volesse aderire o disapprovasse le

¹⁹⁷ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, n. 54237.

¹⁹⁸ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, n. 54237.

¹⁹⁹ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, n. 54237.

²⁰⁰ TROPEA A., *I profili giuridici dell'adempimento collaborativo*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2017, n. 3-4.

scelte prospettate dalla parte contrapposta, lo svolgimento della trattazione potrebbe essere rimandato al successivo periodo d'imposta, sebbene il presupposto sia già stato stabilito precedentemente. Qualora non si dovesse pervenire ad un accordo nemmeno nell'anno successivo, l'Agenzia delle Entrate dovrà disporre il cosiddetto processo verbale di chiusura, attraverso cui comunica agli uffici territoriali la sospensione dell'atto, e predisporre l'avvio della conseguente attività di accertamento"²⁰¹.

Le suddette modalità di formalizzazione, come si può intuire, sono finalizzate ad assicurare la certezza e l'immutabilità delle posizioni assunte dall'Ufficio, fatta eccezione per i casi in cui i presupposti della fattispecie tributaria esaminata non mutino nel tempo.

A seguito di queste considerazioni in materia di formalizzazione delle scelte amministrative, si può affermare che l'attività e la discrezionalità dell'Ufficio, che quest'ultimo svolge ed esercita per interpretare i casi concreti inerenti annessi ad un regime collaborativo, non sono da considerarsi concluse con un provvedimento amministrativo, bensì necessitano di atti non provvedimentali.

4.2.3 Obblighi e doveri del contribuente

Quanto ai doveri che, invece, incombono sul contribuente in forza dell'adozione del regime dell'adempimento collaborativo, lo stesso articolo 5 del Decreto, al comma 2, ha stabilito che il contribuente è tenuto a: "istituire e mantenere il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, nonché attuare le modifiche al sistema eventualmente ritenute necessarie dall'Agenzia delle Entrate; assumere un comportamento collaborativo e trasparente, comunicando tempestivamente ed in maniera esauriente all'Agenzia delle Entrate i rischi di natura fiscale e, in particolare, le operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva; rispondere alle richieste dell'Agenzia delle Entrate nel più breve tempo possibile; promuovere una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali"²⁰².

Infine, è il caso di menzionare alcuni doveri che accomunano entrambe le parti. Da un lato, al contribuente, come già anticipato, è richiesto di presentare la raccolta periodica

²⁰¹ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, n. 54237.

²⁰² Art. 5, comma 2, Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

dei risultati riguardanti l'attività di controllo dei propri rischi fiscali; dall'altro lato, all'Ufficio, è raccomandato di valutare, oltre che l'attività economica del contribuente, anche la legittimità dei controlli svolti dal privato, al fine di indicare eventuali risoluzioni per il sistema di controllo aziendale. In aggiunta, le parti devono impegnarsi ad esprimere, di comune accordo, un parere circa le fattispecie maggiormente suscettibili a generare rischi fiscali rilevanti.

4.3 Profili operativi del regime di adempimento collaborativo

Come già anticipato, il 25 giugno 2013, l'Agenzia delle Entrate ha invitato i grandi contribuenti a comunicare, entro il 31 luglio 2013, la propria disponibilità ad aderire, su base volontaria, alla procedura di selezione per far parte di un progetto pilota in tema di *cooperative compliance*. Tale progetto è articolato in tre fasi: "lo svolgimento, fino ad aprile 2014, di tavoli tecnici con un numero limitato di imprese; il coinvolgimento di tutte le imprese che hanno dato la loro adesione, a partire da maggio 2014; l'avvio di una consultazione pubblica, al termine della seconda fase"²⁰³. Durante la prima fase, è stata eseguita l'analisi dei modelli di gestione e controllo del rischio fiscale delle imprese partecipanti, a seguito della quale è emerso che, tra le imprese intervenute, esiste una notevole disomogeneità. In particolare, il loro modello di valutazione del rischio fiscale muta in ragione di svariati fattori quali, ad esempio: il tipo di *business*; le dimensioni dell'impresa; la maggiore o minore proiezione internazionale.

Le considerazioni sin qui svolte ci portano, in definitiva, ad esprimere l'impossibilità di definire un modello *standard* di controllo per il presidio del rischio fiscale che sia da considerarsi valido per tutti. Ciò nonostante, è essenziale individuare i principi cardine a cui si deve ispirare un modello di controllo, in modo che questo possa essere implementato in base alle specifiche esigenze del caso. Questa consapevolezza deve, però, radicarsi all'interno della singola realtà imprenditoriale e basarsi sulla ragionevole certezza che il *top management* sia concretamente interessato al controllo della variabile fiscale. Talvolta, infatti, la realizzazione di operazioni fortemente orientate al risparmio fiscale possono essere la conseguenza di politiche di *tax planning* aggressivo. Essenziale risulta, dunque, l'atteggiamento dei vertici aziendali e di gruppo nonché il ruolo delle professioni fiscali presenti nell'impresa.

La risoluzione di una problematica fiscale non si può limitare alla semplice ricerca del corretto *modus operandi* tramite, ad esempio, l'istituto dell'interpello. Le operazioni hanno, infatti, una determinata durata temporale e sono poste in essere con atti gestori secondo tempi e modalità stabilite dall'impresa: dove non esiste un monitoraggio dell'attività gestoria delle operazioni, dall'investimento alle operazioni commerciali, si tende a perdere la tensione rispetto alla problematica fiscale. L'operazione, inizialmente

²⁰³ MELILLO C., «Regime di adempimento collaborativo» e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, n. 6.

corretta, può presentare criticità nella gestione ed è quindi importante capire come sono usate le professionalità fiscali nell'impresa e le modalità in cui sono coinvolte nel sistema di controllo. Ad ogni modo, è fondamentale che la funzione fiscale sia coinvolta nelle scelte aziendali in tempo reale. Allo stesso tempo il *business* e gli organi apicali devono essere informati delle conseguenze fiscali delle loro scelte manageriali. Il modello di controllo deve essere finalizzato a fare emergere le situazioni di rischio prima che sia troppo tardi, e i presidi presenti devono consentire di effettuare un monitoraggio preventivo sul sistema di controllo, piuttosto che sul comportamento *a posteriori*.

Alla luce di quanto innanzi descritto, dunque, appare auspicabile che il progetto pilota, avviato dall'Amministrazione finanziaria con la collaborazione fattiva dell'iniziale campione di imprese, consenta al più presto di definire e condividere idonei modelli per la gestione e il controllo del rischio fiscale, affinché i contribuenti virtuosi siano messi in condizione di adottare efficaci politiche di trasparenza fiscale e di *tax risk management* allo scopo di dimostrare la propria conformità alle norme tributarie ed evitare ogni tipo di sanzione.

Per quanto attiene alle modalità di interazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo, è, anzitutto, da accogliere con estremo favore la previsione che replica quanto previsto da tutti i principali programmi di *cooperative compliance* sinora implementati nelle altre giurisdizioni, che prevede "uno o più funzionari, dedicati a ciascuna società partecipante al programma di adempimento collaborativo"²⁰⁴. "Solo attraverso tali *case officer*, che fungono da punto di contatto permanente presso l'Amministrazione, è infatti possibile garantire con efficacia quell'interazione continua e basata sulla comprensione del *business* e delle altre specificità dei singoli contribuenti, che costituisce il valore aggiunto della *cooperative compliance*"²⁰⁵.

La previsione di *case officer* si rivela utile anche nell'ottica della valutazione, eventuale ma fondamentale, della rilevanza di rischi non individuati o comunicati, la cui emersione possa comportare l'esclusione di un contribuente dal regime di adempimento collaborativo. Solo un funzionario dedicato è in grado di rinvenire rischi non palesati e di comprenderne la rilevanza, oltre che la buona o cattiva fede del contribuente, e quindi può

²⁰⁴ Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16 settembre 2016, n. 38/E.

²⁰⁵ ALLEVATO G., *La "cooperative compliance" italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali*, in *Corriere Tributario*, 2016, n. 41.

valutare se sia il caso di ricorrere ad un provvedimento di esclusione. A tal riguardo, è di grande aiuto la precisazione, contenuta nella risposta al quesito 9.4 della Circolare dell’Agenzia delle Entrate del 16 settembre 2016, n. 38/E, secondo cui “gli elementi informativi raccolti nell’ambito dell’attività istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità e nell’ambito delle interlocuzioni preventive non costituiscono fonti di innesco per successive attività di controllo nei confronti dei contribuenti fuoriusciti”²⁰⁶.

4.3.1 Procedura di adesione al regime

Come già ampiamente evidenziato, l’adesione al regime di adempimento collaborativo è riservata, almeno in una prima fase, ad una ristretta platea di contribuenti che presentino elevate dimensioni in termini di fatturato, e avviene su base volontaria, mediante presentazione di apposita istanza in via telematica. Ricevuta la domanda, l’Agenzia delle Entrate verifica se il contribuente dispone di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e, in caso affermativo, “comunica ai contribuenti l’ammissione al regime entro centoventi giorni successivi alla presentazione della domanda. Il regime si applica nel periodo d’imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all’Agenzia delle Entrate e si rinnova tacitamente, salvo espressa rinuncia da parte del contribuente”²⁰⁷. In tal modo si instaura una relazione tra Agenzia e contribuente finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali.

L’Agenzia delle Entrate ha chiarito che “la documentazione afferente la mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale e dei controlli previsti deve essere predisposta a partire dal momento della sua implementazione”²⁰⁸. In altri termini, gli obblighi di adempimento collaborativo dovrebbero partire con l’implementazione del sistema di gestione del rischio.

Salvo il caso in cui la procedura si consideri rinunciata dal contribuente per mancata presentazione della documentazione, ipotesi che si verifica se decorsi inutilmente sei mesi dalla domanda di ammissione o dall’eventuale successiva richiesta da parte dell’Ufficio, si aprirà una fase istruttoria, che dovrà articolarsi in una serie di incontri e che potrebbe

²⁰⁶ Circolare dell’Agenzia delle Entrate del 16 settembre 2016, n. 38/E.

²⁰⁷ Art. 7, comma 2, Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

²⁰⁸ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, n. 54237.

prevedere “la presenza di dipendenti dell’Agenzia delle Entrate presso le sedi di svolgimento dell’attività di impresa, secondo i tempi e i modi concordati con il contribuente”²⁰⁹. La fase istruttoria è volta a valutare i requisiti del sistema di controllo del rischio “secondo criteri di comprensione del business, imparzialità, proporzionalità, trasparenza e reattività, proponendo, eventualmente, gli interventi ritenuti necessari ai fini dell’ammissione al regime”²¹⁰. L’espresso riferimento alla comprensione del *business* è particolarmente importante per quanto riguarda l’appetibilità della procedura, la quale viene così diversamente calibrata a seconda del settore economico di attività e, quindi, delle funzioni svolte, dei rischi assunti e degli obiettivi perseguiti dalla singola impresa.

Una volta che la procedura è aperta, una delle prime incombenze è quella di “concordare le soglie di materialità quantitativa e qualitativa delle fattispecie in ordine alle quali si intendono operanti i doveri di collaborazione e trasparenza, tenendo in considerazione anche il settore di *business* in cui opera l’impresa”²¹¹. Questa è una fase molto importante perché serve a definire il perimetro degli obblighi di comunicazione; le fattispecie che non rientrano nelle metriche concordate, infatti, si intendono escluse dai doveri di comunicazione e i relativi rischi non si considerano significativi.

Per quanto riguarda le caratteristiche generali dell’interlocuzione tra Amministrazione finanziaria e contribuente, va sottolineato che la caratteristica di fondo è quella della tracciabilità e della documentabilità di ogni attività e di ogni relativa comunicazione. Tali criteri attengono anche al punto centrale della procedura che è certamente quello relativo alla formalizzazione delle posizioni assunte dall’Ufficio nel corso della procedura, quali risultanti dalla predetta interlocuzione preventiva.

Un nuovo atto previsto per la *cooperative compliance* è la cosiddetta nota di chiusura della procedura, un documento che deve essere redatto, almeno una volta all’anno, entro il termine di presentazione delle dichiarazioni fiscali. Tale documento riepiloga: le posizioni assunte nel corso dell’esercizio, precisando quali sono quelle condivise o quelle su cui si è formato un accordo; le posizioni sospese, ritenute tali in quanto l’impresa non condivide l’opinione espressa dall’Ufficio, e che per questo necessitano di essere riesaminate nel più breve tempo possibile in un’ottica deflattiva del contenzioso; e, infine, le fattispecie, i cui approfondimenti si è concordato di rinviare al successivo esercizio e

²⁰⁹ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, n. 54237.

²¹⁰ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, n. 54237.

²¹¹ FERRONI B., *Cooperative compliance: un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese*, in *Il Fisco*, 2017, n. 25.

che, pertanto, si considerano rinviate.

Per quanto concerne, in particolare, le posizioni espresse dall'Agenzia delle Entrate circa l'esito delle interlocuzioni costanti e preventive, va sottolineato che, secondo la prassi, le stesse sono vincolanti per l'Amministrazione finanziaria e restano valide finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese. È necessario evidenziare, inoltre, che le risposte rese dall'Autorità fiscale, qualora si riferiscano a circostanze ricorrenti per uno o più periodi di imposta precedenti, consentono all'impresa di farne valere retroattivamente le risultanze.

Le stesse modalità sono previste anche al fine di regolarizzare le posizioni sospese e in occasione di tutte le ipotesi in cui il contribuente si avvalga della facoltà di comunicare i rischi inerenti ad attività, operazioni o eventi aziendali posti in essere o verificatisi in periodi di imposta precedenti, i cui effetti fiscali si producano anche nei periodi di imposta in regime di *cooperative compliance*.

4.3.2 Competenza degli Uffici per l'attività di controllo

Il Legislatore, per evitare conflitti tra i vari organi deputati alla gestione tributaria, ha attribuito, "in via esclusiva, all'Agenzia delle Entrate la competenza a svolgere i controlli relativi al regime di adempimento collaborativo e limitatamente ai periodi d'imposta per i quali lo stesso trova applicazione"²¹². Ne consegue che, per effetto di tale disposizione, l'Agenzia delle Entrate è competente sia a valutare i sistemi di gestione del rischio fiscale sia al rilascio di pareri nell'ambito della nuova procedura abbreviata di interpello preventivo. In realtà, la norma rimanda esclusivamente all'Agenzia delle Entrate e quindi escludendo, di fatto, solo la Guardia di Finanza. Proseguendo l'analisi della norma, si legge che "la competenza è attribuita all'ufficio *cooperative compliance* della Direzione Centrale accertamento"²¹³.

La nozione di controllo è abbastanza chiara se si fa riferimento alle varie attività conoscitive ispettive; meno chiara risulta la nozione, ampia e generica, di attività. In primo luogo, perché anche i controlli sono oggetto di un'attività definita comunemente come attività conoscitiva; in secondo luogo, perché potrebbero rientrarvi le attività di raccolta delle dichiarazioni, di accertamento, di discussione e di applicazione delle sanzioni.

²¹² Art. 7, comma 1, Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

²¹³ Art. 7, comma 4, Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

“Una lettura restrittiva della norma potrebbe limitarne l'applicazione alla fase di gestione del regime di adempimento collaborativo, escludendo la successiva eventuale fase dell'attività di accertamento, ma si tratterebbe di una lettura in contrasto con la finalità della disposizione, diretta a evitare conflitti tra i vari organi. È preferibile, pertanto, accogliere un'interpretazione estensiva, secondo la quale la norma non contempla la riscossione, ma comprende le altre attività ed in particolare l'accertamento”²¹⁴.

La nozione di attività comprende inoltre: la trattazione delle istanze di interpello abbreviato e delle istanze per l'interpello sui nuovi investimenti presentate dai contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo; la verifica della corretta applicazione dei pareri resi, laddove il contribuente che ha presentato istanza per l'interpello sui nuovi investimenti abbia, successivamente, chiesto di accedere al regime dell'adempimento collaborativo.

L'accentramento delle competenze, oltre ad essere coerente con il tenore letterale della norma, garantisce l'univocità dell'interlocutore, con diversi effetti favorevoli tanto per l'erario, quanto per i contribuenti, tra cui: massimizzare il beneficio della conoscenza reciproca, in coerenza con le indicazioni dell'OCSE in materia di *cooperative compliance* e delle *best practice* estere; ridurre il rischio di interpretazioni difformi, nel tempo e nello spazio, assunte dall'Amministrazione fiscale, a cui il contribuente è attualmente esposto per le diverse articolazioni territoriali che hanno competenza sulle entità di un gruppo con presenza fiscale nel territorio.

Ulteriori aspetti peculiari dell'attività dell'Ufficio riguardano la modifica delle posizioni assunte nel corso delle interlocuzioni preventive, l'esclusione dal regime e la revoca. Qualora sia stato riscontrato un mutamento delle condizioni di fatto o di diritto su cui si basa una delle risposte rese in costanza di regime, l'Ufficio invita l'impresa al contraddittorio al fine di riesaminare la posizione originariamente assunta, adattandola alle mutate circostanze di fatto o di diritto. Invero, anche il contribuente, con istanza motivata, può richiedere la modifica delle risposte originariamente rese o degli accordi originariamente sottoscritti, quando sopravvengono variazioni nelle circostanze di fatto o di diritto, suscettibili di incidere sulla validità delle conclusioni raggiunte.

²¹⁴ FERRONI B., *Cooperative compliance: un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese*, in *Il Fisco*, 2017, n. 25.

4.3.3 Cause di esclusione e revoca

I contribuenti hanno la possibilità di rinunciare al regime in qualsiasi momento, previa comunicazione all'Agenzia delle Entrate, la quale, a sua volta, “con provvedimento motivato, può disporre l'esclusione dal regime di adempimento collaborativo del contribuente che abbia perso i requisiti già esaminati ovvero che non abbia osservato gli impegni in precedenza elencati”²¹⁵.

Più precisamente, il punto 9 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017, n. 101573, prevede, tra le cause di esclusione dal regime, oltre alla “mancata comunicazione o individuazione di un rischio fiscale rilevante e la mancata rappresentazione di rischi fiscali significativi”²¹⁶, le seguenti ipotesi: “perdita dei requisiti dimensionali; presenza di uno o più episodi gravi di mancata collaborazione o trasparenza; mancata rappresentazione di operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva; mancata rappresentazione o rappresentazione non veritiera di circostanze di fatto rilevanti ai fini dell'istruttoria le quali, apprezzate complessivamente, comportino il venir meno del rapporto di fiducia alla base del regime; 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 Decreto Legislativo del 10 marzo 2000 n. 74, per fatti avvenuti in vigenza del regime di adempimento collaborativo. Le cause di esclusione che derivano da omessa comunicazione o rappresentazione di un rischio fiscale si fondano sull'impegno assunto dal contribuente a collaborare con l'Amministrazione finanziaria e a condividere con quest'ultima “le informazioni relative al proprio sistema di controllo interno, incluse l'architettura generale, l'implementazione e l'efficacia dello stesso”²¹⁷.

Per quanto riguarda l'esclusione per perdita dei requisiti dimensionali, questa può essere disposta se, “per tre esercizi consecutivi, il soggetto consegue un volume d'affari o ricavi significativamente inferiore alle soglie fissate, purché tale evento non sia riconducibile a fattori di mercato, esterni all'impresa e da essa non controllabili, che l'ufficio valuta come non significativi ai fini della dell'esclusione dal regime”²¹⁸. Prevedendo un criterio di osservazione triennale, l'Amministrazione finanziaria dimostra

²¹⁵ Art. 7, comma 3, Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

²¹⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16 settembre 2016, n. 38/E.

²¹⁷ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017, n. 101573.

²¹⁸ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017, n. 101573.

di prendere in considerazione le particolarità delle singole imprese e del relativo *business*, scongiurando inevitabili penalizzazioni che potrebbero determinarsi se il riferimento fosse al singolo periodo d'imposta. Particolare sensibilità viene riservata, poi, alle dinamiche strategico-gestionali dei gruppi di imprese. Ai fini dell'esclusione, infatti, "non si tiene conto della perdita dei requisiti dimensionali derivante da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo"²¹⁹.

Quanto all'inosservanza degli obblighi assunti, fra cui quello di tempestiva ed esauriente comunicazione all'Amministrazione finanziaria dei rischi di natura fiscale emersi nell'attività aziendale, l'esclusione può essere disposta se, appunto, emergono rischi non individuati dal sistema di controllo o non comunicati all'Ufficio competente. Si rende necessaria, quindi, una preventiva valutazione della rilevanza del rischio non individuato o non comunicato, dal momento che solo l'omissione che compromette l'affidamento dell'Ufficio può atteggiarsi a causa di esclusione. 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"²²⁰. Maggiore flessibilità e tolleranza sono, comunque, previste nel caso in cui "l'omessa individuazione del rischio sia dovuta al comportamento dell'impresa che, in buona fede, ha erroneamente connotato la fattispecie come priva di rischio"²²¹. L'Amministrazione, in tali ipotesi, si riserva di procedere a valutazioni *case by case* a seconda della gravità dei rischi non rilevati e di assumere le conseguenti opportune determinazioni.

Arrivati a questo punto, è opportuno chiedersi a quale autorità giudiziaria può rivolgersi il contribuente escluso dal regime. Com'è noto, nella giurisdizione tributaria si affrontano una lettura restrittiva, per la quale sono impugnabili solo gli atti indicati nell'articolo 19 del Codice del Processo Tributario, e una lettura estensiva, per la quale il Giudice tributario ha giurisdizione su tutti gli atti relativi alla materia tributaria, come precisato nell'articolo 2 del medesimo Codice. Analizzando l'articolo 19 appena citato, non si riscontra un espresso richiamo all'ipotesi di esclusione dal regime. Questa potrebbe forse rientrare in un'applicazione estensiva della lettera *h*, secondo la quale "è

²¹⁹ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017, n. 101573.

²²⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16 settembre 2016, n. 38/E.

²²¹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16 settembre 2016, n. 38/E.

impugnabile il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari”²²². L'adempimento collaborativo non è, però, un'agevolazione in senso proprio, ma è chiaro che il Legislatore l'ha costruito come un procedimento al quale sono collegate agevolazioni. Pertanto, ci si trova davanti a due distinte opzioni: ricorrere al giudice tributario, invocando la lettera *h* dell'articolo 19; o ricorrere al giudice amministrativo.

Un ultimo aspetto rilevante sul quale la prassi si sofferma, riguarda gli effetti dell'eventuale fuoriuscita dal regime di *cooperative compliance*, con particolare riferimento al trattamento riservato agli elementi informativi *medio tempore* acquisiti dall'Agenzia. L'adesione al regime, infatti, comporta per l'impresa l'osservanza di determinati obblighi di *disclosure* e la sottoposizione a verifiche sull'adeguatezza del sistema di controllo adottato. È facilmente intuibile che, per tali vie, l'Autorità fiscale sia messa in condizione di entrare nelle dinamiche aziendali e di acquisire grandi quantità di appetibili informazioni riguardanti la *fiscal unit* o la singola *legal entity*. A tal proposito, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16 settembre 2016, n. 38/E, evidenzia che “gli elementi informativi raccolti nel periodo di adesione al regime di adempimento collaborativo non potranno essere impiegati dagli Uffici per avviare attività di controllo fiscale nei confronti dei soggetti fuoriusciti e/o di altre società appartenenti allo stesso gruppo societario”²²³. Non dovrebbe, in questo modo, essere minacciata la fiducia riposta dai contribuenti nella correttezza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria.

²²² Art. 19, comma 1, lettera *h*, Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

²²³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16 settembre 2016, n. 38/E.

4.4 Prospettive applicative del regime di adempimento collaborativo

Non sempre la *cooperative compliance* adottata dai diversi Paesi OCSE, nel prevedere una collaborazione preventiva tra Fisco e imprese, “consente una riduzione di sanzioni, di tributi a titolo premiale o altri vantaggi, e non è chiaro se vi siano differenze rispetto alle diverse procedure simili già esistenti nel nostro ordinamento”²²⁴. Per rendere appetibile e innovativo tale istituto, è necessario verificare se esiste realmente una distinzione tra adempimento collaborativo e altri sistemi di cooperazione premiali.

Gli accordi tra Stati, come, per esempio, quello in materia di *Foreign Account Tax Compliance Act* (c.d. FATCA), hanno una specifica e ristretta sfera applicativa e non intervengono per migliorare la qualità dei rapporti con l’Amministrazione finanziaria. Tali accordi, infatti, essendo volti unicamente al recupero di gettito, determinano problemi di diseguaglianza, privilegiando alcuni soggetti rispetto ad altri e si pongono in antitesi con lo scambio di informazioni e la cooperazione rafforzata.

Elementi comuni alla *cooperative compliance* appaiono, invece, nella *voluntary disclosure*, adottata di recente anche in Italia attraverso il Decreto Legge 28 gennaio 2014, n. 4, inizialmente solo per il rientro dei capitali detenuti all’estero, e successivamente estesa a qualsiasi reddito non dichiarato e non connesso alle attività estere. Tale procedura rientra tra i pilastri della *cooperative compliance*, la quale, rispetto alle altre forme premiali, prevede un rapporto di interlocuzione costante e duratura basato prevalentemente sulla trasparenza e si fonda su una logica completamente diversa da quella, per esempio, delle sanatorie o dei condoni che, pur riducendo il carico fiscale sanzionatorio, non stabiliscono nessun tipo di attività collaborativa reciproca e continuativa.

L’ampia attività discrezionale volta alla definizione dell’imponibile necessaria all’attuazione della *cooperative compliance* nella lotta alla pianificazione fiscale aggressiva delle grandi imprese, pur presupponendo alcune modifiche rilevanti nel nostro ordinamento²²⁵, ha potenzialità in grado di rivoluzionare i rapporti tra contribuenti e Autorità fiscali essendo, come affermato più volte dall’OCSE, “diretta a realizzare lo

²²⁴ AMATUCCI F., *L’adeguamento dell’ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell’OCSE e dell’UE in materia di lotta alla pianificazione aggressiva*, in Rivista trimestrale di diritto tributario, 2015, n. 1.

²²⁵ Ad esempio, la revisione delle principali norme nazionali antielusive, cioè quelle in materia di *Controlled Foreign Companies* (CFC) o di *Transfer pricing*, ma anche la modifica delle norme che disciplinano i regimi fiscali privilegiati, sia sulla comune definizione di concetti fondamentali come quello della Stabile organizzazione che sull’abuso delle clausole contro le doppie imposizioni.

sviluppo di una cultura incentrata sulla legalità, la quale dovrebbe indurre i contribuenti a rispettare spontaneamente gli obblighi tributari”²²⁶.

4.4.1 *I benefici derivanti dall’adesione al regime*

Al di là degli obblighi specifici elencati finora, il principio che sembra essere alla base del modello italiano di *cooperative compliance* è che “l’Amministrazione finanziaria possa fare affidamento sui risultati dell’attività di gestione e di controllo del rischio fiscale compiuta dagli stessi organi aziendali”²²⁷. È evidente che un simile approccio richiede, da un lato, la piena volontà del contribuente di essere trasparente nei confronti dell’Amministrazione finanziaria e, dall’altro, la capacità del contribuente stesso di identificare, controllare e gestire il rischio fiscale. Allo stesso tempo, inoltre, il confronto continuo fra imprese ed Autorità fiscale dovrebbe portare a chiarire l’interpretazione delle norme, con la possibilità di esaminare e condividere le fattispecie dubbie, prima di porre in essere gli adempimenti tributari.

Proprio quest’ultimo sembra essere il principale beneficio dell’adesione al regime. Il Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128, sottolinea, infatti, che l’adesione al regime comporta “la possibilità per i contribuenti di pervenire con l’Agenzia delle Entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell’anticipazione del controllo”²²⁸. In tal modo si prevencono i rischi di contestazione fiscale, con tendenziale eliminazione del contenzioso tributario.

Il Legislatore delegante ha, inoltre, previsto, tra le forme di incentivo per l’adesione al regime di adempimento collaborativo, la riduzione delle eventuali sanzioni. Tale indicazione è stata recepita dal medesimo Decreto, il quale stabilisce che, “per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all’Agenzia delle Entrate prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l’Agenzia non condivide la posizione dell’impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e

²²⁶ OECD (2013), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing.

²²⁷ ALBANO G., *Regime dell’adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 35.

²²⁸ Art. 6, comma 1, Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La riscossione delle sanzioni è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento"²²⁹. Sotto il profilo del sistema sanzionatorio penale-tributario, la Legge delega prevedeva "l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata"²³⁰. L'intervento del Legislatore delegato, tuttavia, è stato alquanto contenuto, limitandosi a prevedere che, in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle Entrate debba comunicare alla Procura della Repubblica l'adesione del contribuente al regime di adempimento collaborativo.

È previsto, inoltre, che i contribuenti che aderiscono al regime, non siano tenuti a prestare garanzia per le richieste di rimborso delle imposte, sia dirette che indirette. Un ultimo effetto premiale dell'adesione al regime riguarda, invece, la procedura di interpello abbreviato, fattispecie già analizzata nel secondo Capitolo.

4.4.2 *Profili critici del modello*

L'adozione del regime di adempimento collaborativo potrebbe rilevarsi critica, in particolare per due diverse ragioni. La prima, è relativa alla possibilità di "causare una disparità di trattamento nei confronti dei soggetti esclusi dal regime di cooperazione"²³¹, in quanto quest'ultima risulta riservata ai soli contribuenti di grandi dimensioni. La seconda, invece, fa riferimento ad "un'insufficienza nel coordinamento tra l'Agenzia delle Entrate e le Amministrazioni finanziarie escluse dal procedimento di adempimento collaborativo"²³², quali l'Agenzia delle dogane e la Guardia di finanza.

In particolare, con accenno alla prima criticità, i contribuenti estromessi dall'implementazione dell'adempimento collaborativo, e dunque esclusi dalle nuove disposizioni, in quanto non appartenenti al gruppo delle grandi imprese, potrebbero "percepire tale istituto come il salotto buono della fiscalità"²³³.

Il Fisco, infatti, in questo senso, si troverebbe ad operare in relazione a fattispecie identiche in maniera impari, riservando esclusivamente a coloro che possono permettersi

²²⁹ Art. 6, comma 3, Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

²³⁰ Art. 8, comma 1, Legge 11 marzo 2014, n. 23.

²³¹ TROPEA A., *I profili giuridici dell'adempimento collaborativo*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2017, n. 3-4.

²³² TROPEA A., *I profili giuridici dell'adempimento collaborativo*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2017, n. 3-4.

²³³ POLITO A., *Nessun salotto buono della fiscalità d'impresa*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 giugno 2016.

di aderire al regime, un procedimento tributario fondato sul dialogo e la collaborazione, e continuando, invece, ad esercitare un potere di controllo impositivo e ordinario, su tutti gli altri soggetti non di grandi dimensioni.

Personalmente, ritengo fondata e facilmente comprensibile suddetta perplessità. I contribuenti ai quali viene negato l'accesso al regime, infatti, potrebbero sentirsi non sufficientemente tutelati e attuare dei comportamenti *non compliant* che potrebbero potenzialmente minare il corretto funzionamento dell'istituto, rischio che l'Autorità fiscale non può permettersi.

Con riferimento, invece, alla seconda criticità relativa al rapporto di *cooperative compliance*, ovvero alla mancanza di cooperazione e coordinamento tra l'Agenzia delle Entrate, unica Amministrazione ad attuare il regime, e le altre autorità di controllo, i contribuenti potrebbero non riconoscere l'utilità di implementare un sistema di autovalutazione dei rischi fiscali, riconosciuto affidabile solo da una di queste Amministrazioni.

Tale mancanza, infatti, potrebbe comportare, in caso di accertamento nei riguardi dei grandi contribuenti, e dunque di verifica tributaria mossa dalla Guardia di finanza, autorità amministrativa generalmente responsabile di tali controlli e procedente al di fuori da un contesto collaborativo, la compromissione del rapporto di fiducia e partecipazione già maturato verso l'Agenzia delle Entrate. Il contribuente aderente al regime, in sintesi, si troverebbe costretto a salvaguardarsi dai controlli sebbene abbia instaurato un dialogo e un rapporto di collaborazione con l'Agenzia delle Entrate.

Per realizzare, dunque, una valida e concreta innovazione del regime, "sarebbe necessario implementare il sistema di coordinamento delle operazioni di controllo fra tutte le autorità fiscali"²³⁴.

4.4.3 *Prospettive future di miglioramento e adattamento della cooperative compliance*

Le piccole e medie imprese (PMI), intese come organizzazioni pluripersonali, anche se spesso caratterizzate da una proprietà personale e familiare, costituiscono un importante volano per lo sviluppo e la crescita dell'economia del paese.

L'Italia, tuttavia, "continua a non prevedere un ambiente favorevole all'iniziativa

²³⁴ TROPEA A., *I profili giuridici dell'adempimento collaborativo*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2017, n. 3-4.

economica privata, gravata, oltre che dall'insostenibile pressione fiscale, da un eccessivo carico di oneri finanziari e amministrativi"²³⁵. In particolare, per le PMI, la *tax compliance* comporta una spesa spesso sproporzionata rispetto alla struttura e alle dimensioni. Ciò non solo influisce negativamente sulla produttività aziendale e, di conseguenza, sulla competitività dell'intero sistema economico nazionale, ma alimenta il rischio di un costo ulteriore, quale la propensione all'evasione.

Come abbiamo potuto constatare, la Legge delega incide esclusivamente sulle aziende di maggiori dimensioni, cioè quelle con volume d'affari superiore a 10 miliardi di euro, a cui sono comparate quelle già aderenti al citato progetto pilota, in considerazione dell'impegno assunto e dei costi sostenuti per la partecipazione ad esso.

Al contrario, per la platea delle aziende minori, settore numericamente significativo e differenziato, non è stato realizzato né il tutoraggio menzionato dalla Legge delega, nonostante la *compliance* fiscale sia più gravosa per queste ultime rispetto a quelle maggiori, né è stata ipotizzata l'integrazione progressiva di azioni di tipo preventivo, e delle conseguenti premialità, con riferimento all'usuale intervento reattivo del Fisco.

La ridotta attenzione del Fisco riservata al grado di *compliance* delle PMI, rende necessario, a questo punto, "un cambiamento delle strategie di controllo fiscale, che miri ad accompagnare il contribuente all'adempimento spontaneo, piuttosto che soffermarsi, come nel passato, sulla ricerca degli eventuali errori compiuti"²³⁶. L'interesse del Legislatore dovrebbe, infatti, rivolgersi a ridurre la sfiducia e la conflittualità tra contribuente e Amministrazione finanziaria, quali fonti di inefficienze e costi ulteriori, prevedendo per le piccole e medie imprese "un'innovazione nel rapporto tributario, nuove modalità di interlocuzione costante preventiva con l'Amministrazione finanziaria, nonché la possibilità di pervenire a una comune valutazione dei rischi fiscali, in modo tale da ridurre il rischio di errori mediante l'interpretazione alla fonte e la valutazione delle fattispecie più rilevanti"²³⁷.

A questo proposito, molteplici autori²³⁸ hanno sottolineato l'insufficienza di questa disciplina dovuta essenzialmente allo scorretto approccio da parte degli Uffici finanziari.

²³⁵ LUPI R., GARGIULO G. e AZZOLLINI V., *La "cooperative compliance": una legge manifesto in mezzo al guado*, in *Dialoghi Tributarî*, 2015, n. 4.

²³⁶ LUPI R., GARGIULO G. e AZZOLLINI V., *La "cooperative compliance": una legge manifesto in mezzo al guado*, in *Dialoghi Tributarî*, 2015, n. 4.

²³⁷ LUPI R., GARGIULO G. e AZZOLLINI V., *La "cooperative compliance": una legge manifesto in mezzo al guado*, in *Dialoghi Tributarî*, 2015, n. 4.

²³⁸ Ad esempio, GALLO F., *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2014, n. 6.

Anche sul piano degli effetti, l'adempimento collaborativo crea molteplici dubbi. Il primo comma dell'articolo 6 del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128, infatti, fa riferimento ad una "comune valutazione attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva, inclusa la possibilità di anticipazione del controllo"²³⁹.

Il primo punto controverso, fa riferimento "all'esistenza di una comune valutazione, la quale è generalmente riservata quando la decisione finale, e il relativo giudizio, vengono espressi di comune accordo da entrambe le parti, e non come in questo caso, dove sono riservati esclusivamente all'Autorità fiscale"²⁴⁰.

La stessa possibilità di controllo anticipato, in secondo luogo, genera un'ulteriore perplessità, in quanto sembrerebbe più opportuno, da parte del Legislatore, evidenziare la distinzione tra controllo e accertamento. Sebbene la disciplina non lo preveda, in presenza di forme di interlocuzione preventiva, infatti, "sarebbe più appropriato prevedere accertamenti preventivi, piuttosto che controlli"²⁴¹, necessari esclusivamente nel caso di violazione della *tax compliance*.

A conferma dei dubbi appena elencati, ritengo che il numero di società aderenti al regime di adempimento collaborativo, ad oggi pari a ventuno²⁴², sia estremamente limitato e non rispecchi le numerose potenzialità di tale istituto.

La possibilità che anche imprese di piccole e medie dimensioni aderiscano al regime di adempimento collaborativo sollecita, inoltre, un ulteriore interrogativo, relativo all'eventuale depotenziamento dell'imperatività dei poteri dell'Autorità fiscale.

Nonostante ciò, in tempi recenti, la promozione di un rapporto leale e collaborativo tra Agenzia delle Entrate e contribuente è stato dichiarato e ripetuto in molteplici occasioni, quali: l'introduzione dell'istituto dell'interpello sui nuovi investimenti e la riforma della disciplina degli interpelli statutarî; l'intervento sulla disciplina del ravvedimento operoso, reso accessibile anche dopo l'avvio delle attività di controllo; l'istituzione degli accordi preventivi di cui all'articolo 31-ter del Decreto del Presidente della Repubblica del 29

²³⁹ Art. 6, comma 1, Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

²⁴⁰ SALANITRO G., *Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno*, in Rivista di diritto tributario, 2016, n. 5.

²⁴¹ SALANITRO G., *Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno*, in Rivista di diritto tributario, 2016, n. 5.

²⁴² Si riporta l'elenco completo delle società attualmente ammesse al regime: Barilla G. e R. Fratelli, BPER Banca, Camozzi Automation, E-Distribuzione, Enel, Ferrero, Ferrero Commerciale Italia, Ferrero Industriale Italia, Ferrero Management Services Italia, Ferrero Technical Services, Finecobanck Banca Fineco, Intesa Sanpaolo, Leonardo, Pirelli & C., Pirelli Tyre, Prada, Randstad Group Italia, Randstad Italia, Shell Italia E&P, Telecom Italia, Unicredit Services, Unicredit.

settembre 1973, n. 600.

La disciplina dell'adempimento collaborativo dimostra, con particolare evidenza, che la serie di interventi appena elencati, ha permesso di ampliare gli spazi di collaborazione tra Fisco e contribuente, e di generare qualcosa di diverso e innovativo. Attraverso la gestione comune del rischio fiscale e la relativa adozione di un sistema di controllo funzionale all'accesso al regime, infatti, si origina un meccanismo che potrebbe potenzialmente portare all'eliminazione dei controlli, talvolta eccessivi, da parte dell'Autorità fiscale. L'assunzione di impegni reciproci per l'Agenzia e il contribuente, infatti, regolata dall'articolo 5 del Decreto mette in moto una serie di attività di informazione preventiva e di conseguente collaborazione, finalizzate alla promozione dell'adempimento spontaneo del dovere tributario.

In ogni caso, l'Amministrazione può assumere, sulla base del sistema di controllo, il trattamento che ritiene più appropriato, dal quale il contribuente resta, però, libero di discostarsi.

L'Autorità fiscale rimane comunque libera di esercitare i poteri di cui dispone per il recupero di quanto dovuto, comportamento al quale il contribuente può reagire ricorrendo al giudice, senza che venga meno il regime collaborativo. Tutto ciò è confermato dal fatto che le sanzioni dovute possono, di regola, essere ridotte alla metà, ed essere rimosse in base al giudicato. Diversamente, come abbiamo già visto, la mancata individuazione o segnalazione di un rischio fiscale rilevante può comportare l'estinzione del regime, e di conseguenza può indurre al ripristino del modulo tradizionale imperniato sul sistema di comandi e controlli.

A seguito delle osservazioni formulate, si può affermare che, con il regime di adempimento collaborativo, il potere impositivo dell'Autorità fiscale non viene depotenziato, ma semplicemente attenuato, per fare spazio a dinamiche che il Legislatore ha ritenuto più efficienti in un contesto di legalità garantito dalla *governance* dell'impresa.

CONCLUSIONE

A fronte dell'analisi svolta e delle considerazioni enunciate, risulta evidente l'inadeguatezza del sistema fiscale nazionale, basato su un rapporto tra Fisco e impresa incapace di distinguere le diversità strutturali e organizzative e la possibilità di adottare comportamenti *non compliant* da parte di ciascun soggetto. Il sistema, infatti, risulta ancora fortemente ancorato e radicato alle cosiddette *basic relationships*, che vedono, da una parte, un soggetto che pone in essere adempimenti a forte valenza formale, e, dall'altra, un'Amministrazione fiscale che procederà, solo in un secondo momento, ad un controllo generalmente opprimente.

Per le imprese, il rischio fiscale, oltre a generare un costo vero e proprio, incide sotto il profilo del danno reputazionale che, a prescindere dall'esito della fase contenziosa, è immediato. Anche per questo motivo, è opportuno un cambiamento, da conseguire in un'ottica *win win*, del rapporto tra il mondo degli adempimenti e quello del controllo, in ragione delle differenze dei soggetti coinvolti. Il regime di adempimento collaborativo viene dunque concepito e implementato con lo scopo di raggiungere questo obiettivo, in modo tale da poter instaurare rapporti circostanziati e disegnati su misura rispetto alle caratteristiche del singolo contribuente.

Un sistema fiscale improntato sulla collaborazione tra Fisco e contribuente, oltre a conseguire il raggiungimento di un adeguato livello di certezza, è funzionale anche ad incrementare l'attrattività del nostro Paese per le imprese estere. La ragione principale dei mancati investimenti esteri in Italia, infatti, non è l'elevata pressione fiscale, quanto piuttosto l'assenza, pressoché totale, di certezza e affidabilità del quadro normativo fiscale, nonché la difficoltà di interloquire con una controparte competente e attendibile per risolvere le controversie.

In verità, comunque, la prospettiva della fiscalità dialogata non è del tutto nuova nell'ordinamento italiano. Essa, infatti, prima del progetto pilota e della Legge delega, era già insita, ad esempio, nell'istituto dell'interpello, il quale, però, risulta legato ad un profilo espressamente giuridico e appare, quindi, del tutto assente la possibilità di conoscere la realtà del *business* e della struttura di chi ne richiede l'utilizzo.

Un ulteriore passo in avanti, è stato fatto successivamente con l'introduzione del cosiddetto *ruling* di standard internazionale, il quale ha avuto una notevole diffusione dovuta principalmente all'applicazione finalizzata all'incentivo degli investimenti

stranieri in Italia.

Volgendo ora lo sguardo alle esperienze estere, più mature e abituate a sistemi di dialogo tra contribuenti ed Amministrazione, basati sul *tax control framework* e sul monitoraggio del rischio fiscale, si può notare come si stia procedendo, sempre più rapidamente, verso un modello fondato sulla prevenzione e sulla *cooperative compliance*, soprattutto grazie ad incentivi che riducono le sanzioni in cambio di trasparenza. In un contesto tale, in cui le risorse sono limitate, la stessa Amministrazione è stimolata ad operare con strategie mature, in maniera da assicurare un uso efficiente ed efficace di tali risorse, ed esaltare questo rapporto collaborativo.

La stessa Legge delega fiscale prevede, inoltre, uno sviluppo degli istituti orientati alla collaborazione, in modo da rendere più consapevole anche il momento della stesura dei futuri decreti applicativi.

Nonostante le buone intenzioni del Legislatore nazionale, tuttavia, la Legge delega, volta a introdurre i cambiamenti necessari e appena prospettati, ha un carattere fortemente eterogeneo per quanto riguarda i criteri utilizzati e, quasi inevitabilmente, i precetti dei Decreti delegati non potranno che inserirsi nell'ambito della normativa attualmente vigente, apportando rilevanti novità, ma continuando a basarsi sulla vecchia struttura che attualmente disciplina la definizione e l'applicazione dei singoli tributi.

Il raggiungimento degli obiettivi dichiarati dovrà, quindi, necessariamente passare attraverso un cambiamento delle regole nei rapporti tra Fisco e imprese, ossia attraverso una ridefinizione dei concetti di comportamento fiscale lecito e di insindacabilità delle scelte imprenditoriali. Questo obiettivo preliminare, al cui raggiungimento è diretta anche la previsione di una migliore definizione del concetto di abuso del diritto, è essenziale per riuscire a coniugare le esigenze di certezza, controllo e raccolta di gettito, con la possibilità di porre liberamente in essere le diverse strategie imprenditoriali.

In linea di principio, dunque, il regime di adempimento collaborativo, per gli obiettivi che si pone e le relative modalità applicative, può costituire un'innovazione importante nel rapporto tra Fisco e contribuente, purché l'Amministrazione finanziaria si identifichi in un ruolo diverso da quello assunto tradizionalmente. Non più, dunque, un Fisco rivolto alla repressione, bensì una struttura moderna ed efficiente, sempre più attenta alla prevenzione, al dialogo e all'assistenza del contribuente, che sia in grado di avvicinare le due posizioni, da sempre contrastanti.

Si sente, dunque, la necessità di dare vita ad un istituto che garantisca maggiore

trasparenza da parte delle imprese a fronte di un quadro normativo tributario stabile, certo e facile da interpretare. Tutto ciò richiede, però, opportuni correttivi, capaci di valorizzare la tendenza in atto verso il potenziamento e l'evoluzione della collaborazione tra Fisco e contribuente, senza rischiare di rendere vani gli sforzi fatti in fase di progettazione e implementazione del regime di *cooperative compliance*.

BIBLIOGRAFIA

- ALBANO G., *Regime dell'adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 35, pp. 2653-2659;
- ALBANO G., *"Cooperative compliance": l'Agenzia scioglie i dubbi*, in *Corriere Tributario*, 2016, n. 40, pp. 3051-3057;
- ALLEVATO G., *La "cooperative compliance" italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali*, in *Corriere Tributario*, 2016, n. 41, pp. 3168-3175;
- ALLORIO E., *La certezza del diritto dell'economia*, in *Diritto dell'economia*, 1956;
- AMATUCCI F., *L'adeguamento dell'ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell'OCSE e dell'UE in materia di lotta alla pianificazione aggressiva*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2015, n. 1, pp. 3-26;
- AMATUCCI F., *Ruling fiscali, discrezionalità amministrativa e compatibilità con il diritto sovranazionale*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2018, n. 1, pp. 11-32;
- ANTICO G., *Il sostegno alla compliance da parte della GdF*, in *La circolare tributaria*, 2018, n. 1-2, pp. 112-120;
- ASCOLI G. e PELLECCIA M., *Ruling internazionale e interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione Fisco-contribuente*, in *Il Fisco*, 2016, n. 15, pp. 1-1452;
- AVOLIO D. e IMPERATO L., *Effetti premiali per la nuova voluntary della stabile organizzazione*, in *Corriere Tributario*, 2017, n. 29, pp. 2267-2276;
- BARTELLI C., *Cooperative compliance ampia*, in *ItaliaOggi*, 7 marzo 2018, p. 29;
- BELLAVITE L. e SORIO C., *Il rapporto tra il nuovo istituto del ravvedimento operoso ed i reati tributari*, in *Accertamento e contenzioso*, 2015, n. 6, pp. 42-46;
- BIGLIAZZI GERI L., *Buona fede nel diritto civile*, in *Digesto IV delle Discipline Privatistiche, Sezione Civile*, Torino, 1988;
- CAPELLI F., *La tutela del legittimo affidamento nel diritto comunitario e nel diritto italiano*, in *Diritto comunitario e scambi internazionali*, 1989, n. 97;
- CAPOLUPO S., *Il principio del legittimo affidamento nell'ordinamento comunitario e nazionale*, in *Il Fisco*, 2019, n. 20, pp. 1958-1967;
- CARINCI A., *Alla compliance serve un rapporto Fisco-contribuente basato sulla certezza*, in *Quotidiano del Fisco*, 2017, n. 2;

- CAVALLARO V. J., *La natura della "voluntary disclosure" dal confronto con il ravvedimento*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 8, pp. 578-584;
- CERIONI F., *Il ravvedimento riformato compromette la deterrenza del sistema sanzionatorio tributario*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 36, pp. 3767-3775;
- CERRATO M., *La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione (c.d. "web tax" transitoria)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2017, n. 6, pp. 751-778;
- CISSELLO A., *La disciplina generale del ravvedimento operoso*, in *Quaderni Eutekne*, 2016, n. 128, pp. 43-71;
- CONTE D., *Imposizione fiscale e nuovi accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rivista di diritto tributario*, 2016, n. 5, pp. 677-705;
- CORASANITI G., *Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 18, pp. 1361-1366;
- DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2001;
- FANELLI R., *Nuovo regime dell'interpello basato sulla responsabilizzazione del contribuente*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 37, pp. 3797-3804;
- FASANO N., *Il ravvedimento come alternativa alla voluntary*, in *Accertamento e contenzioso*, 2016, n. 19, pp. 27-33;
- FASANO N., *L'esperienza della voluntary-bis e nuove prospettive di collaborazione fiscale internazionale*, in *Accertamento e contenzioso*, 2017, n. 34, pp. 36-49;
- FERRAJOLI L., *Aspetti soggettivi della procedura di collaborazione volontaria*, in *Accertamento e contenzioso*, 2015, n. 6, pp. 20-25;
- FERRONI B., *Cooperative compliance, governance aziendale e tutoraggio*, in *Il Fisco*, 2014, n. 20, p. 1950;
- FERRONI B., *Lo schema di decreto delegato sul nuovo regime di adempimento collaborativo*, in *Il Fisco*, 2015, n. 21, pp. 1-2021;
- FERRONI B., *Cooperative compliance: finalmente ai blocchi di partenza il regime di adempimento collaborativo*, in *Il Fisco*, 2016, n. 21, pp. 1-2015;
- FERRONI B., *Cooperative compliance: partecipazione dei gruppi e profili di corporate governance*, in *Il Fisco*, 2016, n. 42, pp. 1-4043;
- FERRONI B., *Cooperative compliance: un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese*, in *Il Fisco*, 2017, n. 25, pp. 1-2407;

- FRIZZERA B., *Regime di adempimento collaborativo*, in Guida Pratica Fiscale, 2017, vol. 2, pp. 316-331;
- GALARDO S. M., *“Cooperative compliance”: relazioni Fisco-contribuente, la nuova sfida*, in Corriere Tributario, 2016, n. 36, pp. 2735-2740;
- GALLO F., *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in Diritto e pratica tributaria, 2014, n. 6, pp. 947-953;
- GALLO G. e PERONACE A., *Cooperative compliance con doppio profilo di rischio*, in Quotidiano del Fisco, 2017, n. 6;
- GALLO G. e PERONACE A., *La cooperative compliance riduce il rischio di controlli e accertamenti per il passato*, in Quotidiano del Fisco, 2017, n. 6;
- GALLO G. e PERONACE A., *La cooperative compliance introduce il ruling sulle operazioni strategiche d'impresa*, in Quotidiano del Fisco, 2017, n. 6;
- GALLO G. e PERONACE A., *La “cooperative” scommette sul responsabile della tax compliance*, in Quotidiano del Fisco, 2017, n. 7;
- GAVIOLI F., *Interpello con procedura abbreviata: è operativa la “Cooperative compliance”*, in Guida ai Controlli Fiscali, 2016, n. 9, pp. 20-25;
- GAVIOLI F., *Cooperative compliance*, in La Settimana Fiscale, 2016, n. 41, pp. 28-32;
- GIAMPICCOLO V., *La buona fede in senso soggettivo nel sistema del diritto privato*, in Rivista di diritto commerciale, 1965, n. 1;
- GIOVANNINI A., *Legalità ed equità per un nuovo sistema impositivo*, in Diritto e pratica tributaria, 2017, n. 6, p. 2663;
- GUETTA G., *La delega fiscale per un nuovo rapporto Fisco-contribuente*, in Corriere Tributario, 2014, n. 39, pp. 3013-3018;
- LENOTTI M., *“Co-operative compliance” nella delega fiscale e nel Progetto Pilota dell’Agenzia delle entrate*, in Corriere Tributario, 2014, n. 21, pp. 1627-1631;
- LEO M., *Cooperative compliance una strada lunga e impervia*, in Il Fisco, 2016, n. 38, pp. 1-3616;
- LIBERATORE G., *Ravvedimento “sine die” e tecnologia volano per incentivare la “tax compliance”*, in Corriere Tributario, 2015, n. 16, pp. 1256-1261;
- LOGOZZO M., *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela “piena” o “parziale”?*, in Diritto e pratica tributaria, 2018, n. 6, pp. 2325-2364;

- LORELLO L., *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 1998;
- LUPI R., SANTORO A. e MANZITTI A., *Ricchezza non registrata e pianificazioni fiscali aggressive: in che cosa consiste la “cooperative compliance” della delega fiscale?*, in *Dialoghi tributari*, 2014, n. 2, pp. 127-131;
- LUPI R., GARGIULO G. e AZZOLLINI V., *La “cooperative compliance”: una legge manifesto in mezzo al guado*, in *Dialoghi Tributari*, 2015, n. 4, pp. 401-406;
- MARONGIU G., *Disposizioni sulla legge tributaria in generale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1994, n. 1;
- MAZZEI S., *La gestione delle comunicazioni del Fisco*, in *Accertamento e contenzioso*, 2015, n. 13, pp. 13-16;
- MELILLO C., *L'evoluzione del rapporto Fisco-impresa secondo le linee guida dell'OCSE*, in *Rassegna Tributaria*, 2015, n. 4, p. 932;
- MELILLO C., *«Regime di adempimento collaborativo» e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, n. 6, pp. 963-977;
- MELONCELLI A., *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, Giuffrè Editore, Milano, 2005;
- MENGOZZI V., *La rule of law e il diritto comunitario di formazione giurisprudenziale*, in *Rivista di diritto europeo*, 1992, n. 279;
- MERCATELLI A., *“Cooperative compliance” Fisco-impres: cosa c'è di nuovo e di vero*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 2016, n. 29, pp. 31-38;
- MERCATELLI A., *Cooperative Compliance: come funziona il nuovo interpello “sprint”*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 2016, n. 32-33, pp. 27-32;
- MERCATELLI A., *Estensione del regime di “Cooperative compliance” e altre risposte dell'Amministrazione*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 2016, n. 46, pp. 21-28;
- MICCINESI M., *Cooperative compliance, la certezza preventiva garantisce il gettito fiscale*, in *Quotidiano del Fisco*, 2017, n. 5;
- NOBILE L., *Cooperative compliance: primi approcci operativi*, in *Il Fisco*, 2016, n. 42, pp. 1-4049;
- NUZZOLO A. e VALENTE P., *Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco*, in *Il Fisco*, 2014, n. 19, pp. 1-1853;

- OCCHETTA L. e LA CANDIA I., *Abuso del diritto – Cooperative Tax Compliance e gestione del rischio fiscale: cenni*, in *Edicola Fisco*, 2015, n. 2, p. 74;
- OCCHETTA L. e LA CANDIA I., *Cooperative Tax Compliance e gestione del rischio fiscale: un nuovo patto Fisco-contribuente?*, in *Norme e Tributi Mese*, 2015, n. 7, pp. 52-65;
- OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing;
- OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing;
- OECD (2013), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing;
- OECD (2014), *Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*, OECD Publishing;
- OECD (2016), *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, OECD Publishing;
- PIETROBON L., *Le diverse comunicazioni del Fisco*, in *Accertamento e contenzioso*, 2016, n. 22, pp. 24-34;
- PIETROBON V., *Affidamento*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, 1988;
- PISTOLESI F., *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interpellati*, in *Corriere Tributario*, 2014, n. 24, pp. 1836-1842;
- PISTOLESI F., *Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo*, in *Corriere Tributario*, 2017, n. 30, pp. 2412-2418;
- POLITO A., *Nessun salotto buono della fiscalità d'impresa*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 giugno 2016, p. 41;
- RAGUCCI G., *Adempimento collaborativo: caratteristiche ed effetti negli istituti della "Tax Compliance" d'impresa*, in *Norme e Tributi Mese*, 2018, n. 11, pp. 74-83;
- RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018;
- RAVERA M. e SANTACROCE B., *Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella "Cooperative Compliance": impatti operativi per i gruppi d'impresa*, in *Corriere Tributario*, 2016, n. 47-48, pp. 3601-3606;
- RENDA A., *La possibile interazione tra collaborazione volontaria e contraddittorio preventivo*, in *Corriere Tributario*, 2016, n. 5, pp. 361-366;
- RESCIGNO P., *Notazioni generali sul principio di buona fede*, in *Il principio di buona fede*, Milano, 1987;

- RICCA F., *Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la “compliance”*, in Corriere Tributario, 2014, n. 43, pp. 3320-3326;
- ROMANO C. e CHIODAROLI L., *Regime di adempimento collaborativo: la risposta all’incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente*, in Corriere Tributario, 2015, n. 20, pp. 1540-1548;
- ROSELLI F., *Sull’affidamento del cittadino nella coerenza del legislatore e dei giudici*, in Giurisprudenza italiana, 1994, n. IV;
- ROSSETTI S., *La disciplina degli interpelli – Prima parte*, in La circolare tributaria, 2018, n. 30, pp. 17-29;
- ROSSETTI S., *La disciplina degli interpelli – Seconda parte*, in La circolare tributaria, 2018, n. 38, pp. 8-20;
- ROSSI L. e MASSAROTTO S., *Regolamentata la procedura di “voluntary disclosure” di attività finanziarie estere illecitamente detenute*, in Corriere Tributario, 2014, n. 7, pp. 511-518;
- SAJA F., *La giustizia costituzionale nel 1989*, in Giurisprudenza costituzionale, 1990;
- SALA M., *Cooperative compliance soft*, in ItaliaOggi, martedì 10 gennaio 2017, p. 30;
- SALANITRO G., *Profili giuridici dell’adempimento collaborativo, tra la tutela dell’affidamento e il risarcimento del danno*, in Rivista di diritto tributario, 2016, n. 5, pp. 623-648;
- SANNA S., *Monitoraggio fiscale e voluntary disclosure*, in Manuali Eutekne, Manuale della fiscalità internazionale, pp. 811-870;
- SANTACROCE B., *Sulla compliance occorre estendere il raggio d’azione*, in Quotidiano del Fisco, 2016, n. 9;
- SANTACROCE B. e FRUSCIONE L., *La gestione del rischio fiscale il nuovo rapporto Fisco-Impresa*, in Il fisco, 2014, n. 20, p. 1957;
- SARTORI N., *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, in Giurisprudenza Italiana, marzo 2018, pp. 763-771;
- SELICATO G., *Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla “collaborazione incentivata” agli “obblighi di disclosure”*, in Rassegna Tributaria, 2019, n. 1, pp. 112-132;
- SPURIO F., *Cooperative compliance, competenza ampia*, in ItaliaOggi, 11 luglio 2017, p. 27;

- STRIANESE L., *Decisioni anticipate in materia fiscale, lo scambio dei ruling in Italia: nuove regole e possibili strategie*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2018, n. 1, pp. 123-178;
- TAMBURRO V., *Nuove prospettive nel rapporto tra Fisco e contribuente: a proposito di una recente collettanea in tema di c.d. "Tax assurance"*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2016, n. 3, pp. 938-967;
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Utet Giuridica, Milano, 2017;
- TOMASSINI A., *Il faro del Fisco su "compliance" e fiscalità internazionale*, in *Corriere Tributario*, 2014, n. 39, pp. 3008-3012;
- TOMASSINI A. e MARTINELLI A., *Il nuovo "ruling" internazionale*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 24, pp. 1843-1850;
- TOMASSINI A., *Cooperative compliance, da chiarire i benefici dato che comporta dei costi*, in *Quotidiano del Fisco*, 2015, n. 11;
- TOMASSINI A., *Cooperative compliance, da ampliare l'ambito soggettivo*, in *Quotidiano del Fisco*, 2016, n. 4;
- TOMASSINI A. e LONGO A., *La gestione delle procedure di "disclosure" tra uniformità e discrezionalità*, in *Corriere Tributario*, 2016, n. 18, pp. 1396-1403;
- TOZZI M., *Tra ravvedimento e voluntary: come scegliere*, in *Accertamento e contenzioso*, 2015, n. 7, pp. 23-26;
- TROPEA A., *I profili giuridici dell'adempimento collaborativo*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2017, n. 3-4, pp. 789-817;
- VALENTE P., *Il rapporto Fisco-contribuente secondo i modelli di Statuto proposti a livello europeo*, in *Il Fisco*, 2016, n. 38, pp. 3639-3645;
- VALENTE P., *Tax governance e tax risk management. Strategie, modelli, responsabilità*, IPSOA, Milano, 2017;
- VALENTE P., *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*, IPSOA, Milano, 2017;
- VINCIGUERRA L., *Nuovo regime dell'adempimento collaborativo*, in *La Settimana Fiscale*, 2015, n. 39, pp. 37-40;
- VIOTTO A., *Tutela dell'affidamento, consulenza giuridica e interpello*, in *Rivista di diritto tributario*, 2017, n. 6, pp. 689-706.

SITOGRAFIA

- AGOSTINELLI M., *Il ravvedimento operoso di violazioni con valenza penale è possibile?*, 14 febbraio 2018, disponibile al sito www.commercialistatelematico.com;
- AVANZATO G., *Compliance 2014: pochi giorni per aderire*, 6 dicembre 2017, disponibile al sito www.fiscal-focus.it;
- BREGOLATO M., *Fisco e compliance: on line tutte le indicazioni*, 31 maggio 2017, disponibile al sito www.fiscal-focus.it;
- CAPOLUPO S., *Cooperative compliance: legislazione secondaria da completare*, 29 giugno 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- CAPOLUPO S., *Cooperative compliance, interpello abbreviato: finalmente emanate le norme attuative*, 04 luglio 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- CATAPANO V., *Cooperative compliance: migliora la cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente*, 14 giugno 2017, disponibile al sito www.altalex.com;
- CINIERI S., *Cooperative compliance: interpello con procedura abbreviata*, 28 giugno 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- DAMIANI M., *Collaborazione fiscale e tax risk management nelle imprese*, 1 maggio 2015, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- DELLA ROVERE A. e ALAGNA C., *Nuovo rapporto Fisco-contribuente: tra cooperative compliance, TCF e ravvedimento*, 12 ottobre 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- DE PIRRO R., *Cooperative compliance: cambia l'approccio Fisco-contribuente*, 15 aprile 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- DE PIRRO R., *Cooperative compliance: risposta all'interpello ad efficacia limitata ed esclusiva*, 29 giugno 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- DE PIRRO R., *Cooperative compliance: come implementare il sistema di controllo fiscale*, 21 settembre 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- DE PIRRO R., *Cooperative compliance: come compilare la mappa dei rischi fiscali*, 23 settembre 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- DE PIRRO R., *Il Fisco che cambia: dai controlli alla compliance*, 18 maggio 2017, disponibile al sito www.ipsoa.it;

- FERRONI B., *Cooperative compliance: il tax control framework*, 10 ottobre 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- GHISELLI F., *Cooperative compliance, ci sono le regole. Ma l'approccio culturale è quello giusto?*, 04 maggio 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- GRASSO G., *L'affidamento quale principio generale del diritto*, 23 dicembre 2011, disponibile al sito. www.altalex.com;
- LATINI S., *Unione europea a Paesi Ocse nella Cooperative Compliance We trust*, 10 novembre 2017, disponibile al sito www.fiscooggi.it;
- LOCONTE S., *Adempimento collaborativo: l'Agenzia da controllore a consulente*, 28 aprile 2015, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- LOCONTE S., *Cooperative compliance: semplificazioni e interpello breve*, 22 settembre 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- LOCONTE S., *Cooperative compliance: quali effetti dalla fuoriuscita del regime?*, 08 ottobre 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- LOCONTE S., *Nuovo interpello: strumento di compliance "allargata"*, 19 dicembre 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- MINGIONE G., *Cooperative compliance, requisiti dimensionali e controllo dei rischi: chi può fare domanda*, 28 aprile 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- MINGIONE G., *Cooperative compliance: il sistema di controllo del rischio*, 4 ottobre 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- MINGIONE G., *Cooperative compliance: chi può aderire?*, 11 ottobre 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- MINGIONE G., *Cooperative compliance: dialogo costante tra Fisco e contribuenti*, 21 ottobre 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- MONTINARI C. e SANDALO A., *Tax compliance, ICAP: la nuova frontiera internazionale tra multinazionali e amministrazioni fiscali*, 31 gennaio 2018, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- NOBILE L., *La costruzione del Tax Control Framework: tax risk assessment e gap analysis*, 11 ottobre 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- PECORARI F., *Cooperative compliance: a che punto siamo?*, 4 settembre 2018, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- PETRUZZI L., *Il nuovo ed il futuro rapporto tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente*, 9 dicembre 2016, disponibile al sito www.lab-ip.net;

- RINALDI F., *Riflessioni su giudizio di buona fede e tutela dell'affidamento: tra regole di diritto privato e regole di diritto pubblico*, 29 giugno 2018, disponibile al sito www.dirittifondamentali.it;
- SANTORO A., *Cooperative compliance in Italia: utile ma da monitorare*, 14 gennaio 2017, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- SCARDINO C., *Nuove norme di trasparenza per i ruling fiscali*, 14 marzo 2017, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- VALENTE P., *Il rapporto Fisco-contribuente nei principi europei*, 05 ottobre 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it;
- VILLANI M., *Principio dell'affidamento: tra normativa tributaria e normativa comunitaria*, 20 luglio 2009, disponibile al sito www.altalex.com;
- ZINGARO G., *Decreti delegati, un anno dopo: tante le sfide ma il cambio di passo è apprezzabile*, 10 ottobre 2016, disponibile al sito www.ipsoa.it.

PRASSI

- Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 19 marzo 2009, n. 10/E, *Decreto legge 29 novembre 2008, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, c.d. decreto anti-crisi. – Articoli 6, 9, 16 e 32. Disposizioni relative ad adempimenti di carattere fiscale – chiarimenti;*
- Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea del 15 febbraio 2011, n. 16/UE, *Relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE;*
- Unione Europea, *Scrivere chiaro*, 2011;
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 31 luglio 2013, n. 25/E, *Prevenzione e contrasto dell'evasione – Anno 2013 – Indirizzi operativi;*
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 6 agosto 2014, n. 25/E, *Prevenzione e contrasto dell'evasione – Anno 2014 – Indirizzi operativi;*
- Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea del 9 dicembre 2014, n. 107/UE, *Recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale;*
- Senato della Repubblica, XVII legislatura, *Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, Nota Breve n. 13, ottobre 2015;
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 ottobre 2015, n. 137937, *Modalità con cui l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione del contribuente e della Guardia di finanza elementi e informazioni al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'Amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili – disposizioni di attuazione dell'articolo 1, commi da 634 a 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190;*
- Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea del 8 dicembre 2015, n. 2376/UE, *Recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale;*
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 marzo 2016, n. 42295, *Disposizioni per l'attuazione della disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale;*

- Circolare dell’Agenzia delle Entrate del 1 aprile 2016, n. 9/E, *Commento alle novità del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 recante revisione della disciplina degli interpelli*;
- Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, n. 54237, *Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128*;
- Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, n. 54749, *Integrazione del modello di adesione al regime di adempimento collaborativo approvato con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate*;
- Circolare di Assonime del 22 aprile 2016, n. 14, *Prime disposizioni attuative del nuovo regime di cooperative compliance*;
- Circolare dell’Agenzia delle Entrate del 28 aprile 2016, n. 16/E, *Prevenzione e contrasto all’evasione – Indirizzi operativi*;
- Circolare di Assonime del 4 agosto 2016, n. 21, *D.L.vo n. 128 del 2015 sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente: la disciplina sull’abuso del diritto*;
- Circolare dell’Agenzia delle Entrate del 16 settembre 2016, n. 38/E, *Articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, (c.d. Decreto Certezza del Diritto). Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo*;
- Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate del 17 ottobre 2016, n. 93/E, *Articolo 11, comma 1, lett.c), legge 27 luglio 2000, n.212- Assegnazione agevolata ai soci regime introdotto dall’articolo 1, commi 115-120, della legge di stabilità 2016*;
- Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017, n. 101573, *Disposizioni per l’attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*;
- Circolare della Guardia di Finanza del 4 dicembre 2017, n. 1, *Manuale operativo in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali*;
- Direttiva del Consiglio dell’Unione Europea del 25 maggio 2018, n. 822/UE, *Recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di notifica*.

GIURISPRUDENZA

- Sentenza della Corte di Cassazione, 16 febbraio 1963, n. 357;
- Sentenza della Corte di Giustizia, 3 maggio 1978, n. 112/77;
- Sentenza della Corte di Giustizia, 21 novembre 1983, n. 205;
- Sentenza della Corte di Giustizia, 21 novembre 1983, n. 215/82;
- Sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, 15 febbraio 1996, n. C-63/93;
- Sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, 8 giugno 2000, n. C-396/98;
- Sentenza della Corte di Giustizia, 11 luglio 2002, n. C.62/00;
- Sentenza della Corte di Giustizia, 3 giugno 2003, n. C.487/01;
- Sentenza della Corte di Cassazione del 6 febbraio 2018, n. 5448/2018.

RINGRAZIAMENTI

Desidero ricordare tutti coloro che mi hanno aiutato nella stesura del presente elaborato con suggerimenti, critiche ed osservazioni, con particolare riferimento al Prof. Antonio Viotto e al Dott. Michele Fiorese, la cui professionalità e i cui insegnamenti mi hanno permesso di realizzare questa tesi.

Un ringraziamento particolare va poi agli amici e colleghi con i quali ho condiviso il mio percorso, fonte di ispirazione costante, per avermi trasmesso forza ed entusiasmo.

Vorrei infine ringraziare le persone a me più care: la mia famiglia e la mia ragazza; a loro dedico la mia fine e il mio inizio.

Per concludere, vorrei ricordare a me stesso, attraverso una frase celebre, di perseverare sempre, al fine di conseguire i miei obiettivi: *“Soltanto coloro che hanno il coraggio di affrontare grandi fallimenti possono raggiungere grandi successi.”*

Grazie a tutti, di cuore.