



**UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA**

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI  
"M. FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E  
COMUNITARIO**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN ECONOMIA E DIRITTO**

**TESI DI LAUREA**

**L'EVOLUZIONE DEL RAPPORTO TRA FISCO E CONTRIBUENTE ALLA  
LUCE DELLA *COOPERATIVE TAX COMPLIANCE***

**RELATORE:**

**CH.MO PROF. Mauro BEGHIN**

**LAUREANDO: Fabrizio ARCIDIACONO**

**MATRICOLA N. 1083511**

**ANNO ACCADEMICO 2015 - 2016**

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.

Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

Firma dello studente

---

*«Io so pensare. So aspettare. So digiunare.  
Ognuno può compiere un miracolo,  
ognuno può raggiungere i propri fini,  
se sa pensare, se sa aspettare, se sa digiunare.»*

*Siddharta – H. Hesse*

<b>Introduzione.....</b>	<b>1</b>
--------------------------	----------

## **Capitolo 1 – La disciplina dell’autorità e del consenso nel Diritto Tributario**

1. Profili generali degli istituti consensuali e dell’imposizione fiscale in Italia: riflessi sulla disciplina della *Cooperative Tax Compliance*.....3
2. La possibilità di un accordo tra Amministrazione Finanziaria e grandi contribuenti come modulo negoziale per la definizione preventiva delle controversie tributarie.....7
3. La disciplina degli interpelli fiscali e le criticità da risolvere nel dialogo tra Fisco e contribuente.....10

## **Capitolo 2 – Il *Forum on Tax Administration* e le esperienze estere di *Cooperative Tax Compliance***

1. *From enhanced relationship to cooperative compliance*: dai pilastri fondamentali dello studio del 2008 al concetto di collaborazione costante tra Fisco e contribuente.....19
  - 1.1. Il modello di *Horizontal Monitoring* ed il primo esempio di applicazione in Olanda.....22
2. Un confronto tra diverse esperienze internazionali in materia di lotta all’evasione fiscale e di promozione della *Tax Compliance*.....26
3. Il passaggio dal rischio all’opportunità fiscale: la costruzione di un efficiente *Tax Control Framework*.....33
  - 3.1. Il modello *COSO (Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission)*.....45
  - 3.2. Il *Sarbanes Oxley Act*.....48
4. I risultati sulla gestione del contenzioso tributario in un quadro di *Cooperative compliance*.....50
5. Le raccomandazioni dell’*FTA* per l’implementazione del sistema.....52

## **Capitolo 3 – L’adozione del modello di *Cooperative Tax Compliance* in Italia**

1. Un quadro di sintesi dell’economia Italiana degli ultimi anni e delle misure di deterrenza adottate per una maggiore *Tax Compliance*.....55
2. Il *Progetto Pilota* dell’Agenzia delle Entrate, pubblicato nel 2013, recepisce le direttive OCSE e si pone come primo punto di partenza per l’accesso al Regime dell’adempimento collaborativo.....58

- 3. Il Decreto Legislativo n. 128 del 5 agosto 2015 recante “*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente*” introduce al Titolo III il Regime dell’adempimento collaborativo.....61
- 4. Le disposizioni dettate dall’Amministrazione Finanziaria, nel provvedimento del 14 aprile 2016, in merito ai requisiti di accesso al regime e il Decreto del MEF pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 27 giugno 2016.....69
  - 4.1. I chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo forniti dall’Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 38/E del 16 settembre 2016.....75

**Riflessioni conclusive e scenari futuri.....87**

**Bibliografia.....89**

**Ringraziamenti.....95**

## INTRODUZIONE

Il regime dell'adempimento collaborativo, introdotto dal D.lgs. n. 128/2015, nell'ambito di un nuovo approccio nei rapporti tra Fisco e contribuente, consente di individuare, monitorare e gestire congiuntamente il rischio di natura fiscale. La finalità del regime è quella di favorire il corretto adempimento fiscale da parte del contribuente senza che sorgano particolari conflitti con l'Amministrazione finanziaria, che, in tal modo può conseguire una maggiore efficienza nella propria attività. La *cooperative compliance* sembra riscontrare interesse da parte delle grandi imprese, tuttavia, sarà necessario attendere l'entrata a regime dell'istituto per valutare se effettivamente si realizzerà un concreto mutamento di visione da parte sia del Fisco sia del contribuente.

In particolare, l'obiettivo della *cooperative compliance* è quello di fornire certezza del diritto in relazione ai rischi fiscali dell'impresa attraverso l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate. Si tratta di un istituto che, previa adozione di specifici modelli organizzativi da parte, sia dell'Amministrazione finanziaria, sia del contribuente, dovrebbe consentire il conseguimento di vantaggi per entrambi i soggetti. Infatti, il contribuente che aderisce al regime dell'adempimento collaborativo ha la possibilità di ottimizzare la gestione dei rischi fiscali, eliminando i dubbi sul loro trattamento tributario, e di evitare eventuali ricadute anche in termini reputazionali. Per l'Amministrazione finanziaria vi è la possibilità di comprendere i fenomeni economico-fiscali in via preventiva, con tempi abbreviati rispetto ai tradizionali metodi *ex-post*. La finalità del regime di adempimento collaborativo è, quindi, di favorire il corretto adempimento fiscale da parte del contribuente senza che sorgano particolari conflittualità con l'Amministrazione finanziaria che, in tal modo potrà conseguire una maggiore efficienza nello svolgimento della propria attività.

Già dal 2008 il *Forum on Tax Administration* (FTA) dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) ha sollecitato l'instaurazione della cosiddetta *enhanced relationship* tra Amministrazione finanziaria e contribuente basate sulla reciproca fiducia e cooperazione. Tale approccio raccomandava l'instaurazione di relazioni rafforzate fondate su un mutamento nelle modalità di svolgimento delle attività da parte dell'Amministrazione finanziaria, chiamata a tenere nella giusta considerazione le ragioni commerciali sottese alle attività poste in essere dalle imprese, intervenendo con imparzialità, attraverso un'efficiente allocazione delle risorse in base alla propensione del rischio dei contribuenti. Inoltre, si sollecitava l'Amministrazione finanziaria a garantire la pubblicazione delle posizioni interpretative assunte e la rapidità nel fornire risposte ai quesiti fiscali dei contribuenti. Al

tempo stesso questi ultimi, nell'ambito di tali relazioni, avrebbero dovuto assicurare comunicazione e trasparenza, tenendo un atteggiamento collaborativo e conforme alla *ratio* delle norme.

Nel 2013 l'OCSE ha ampliato le riflessioni ed i principi espressi nel 2008, pubblicando un report, "*Cooperative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to Cooperative Compliance*", in cui si prevede che la *cooperative compliance*, nell'ambito dei principi individuati nel 2008 (*key pillars*), sia fondata sulla predisposizione da parte del contribuente di un efficace *Tax Control Framework* (TCF), che assicuri una "chiara ed obiettiva verifica dell'abilità e volontà da parte del contribuente di offrire trasparenza e fornire informazioni". In tale ambito, sempre nel corso del 2013 a ridosso della pubblicazione del *report* OCSE, l'Agenzia delle entrate ha promosso un progetto pilota "Regime di adempimento collaborativo" dedicato ai Grandi Contribuenti, volto a porre le basi per definire uno schema di riferimento per nuove forme di interlocuzione avanzata basate sulla cooperazione, la trasparenza e la fiducia reciproca.

Anche sulla base del progetto pilota promosso dall'Agenzia delle Entrate, il legislatore ha disciplinato l'adempimento collaborativo nell'ambito della Legge delega 11 marzo 2014, n. 23 attuata, in relazione al regime in argomento, dagli articoli da 3 a 7 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

Si tratta, tuttavia, di un istituto i cui contorni devono essere ancora delineati. Gli ultimi interventi, allo stato attuale, sono il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate pubblicato il 14 aprile 2016, con il quale vengono disciplinate le modalità di applicazione del regime in commento, e il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze emanato il 15 giugno 2016, che disciplina l'interpello abbreviato.

Nell'attesa dell'emanazione di ulteriori documenti di prassi, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti nel corso del convegno "Adempimento collaborativo: nuova frontiera della *compliance*", organizzato presso la propria sede centrale in data 16 e 17 giugno 2016, e nella circolare n. 38/E del 16 settembre 2016 intitolata "Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo".

## LA DISCIPLINA DELL'AUTORITA' E DEL CONSENSO NEL DIRITTO TRIBUTARIO

**Sommario:** **1.** Profili generali degli istituti consensuali e dell'imposizione fiscale in Italia: riflessi sulla disciplina della *Cooperative Tax Compliance*. – **2.** La possibilità di un accordo tra Amministrazione Finanziaria e grandi contribuenti come modulo negoziale per la definizione preventiva delle controversie Tributarie. – **3.** La disciplina degli interpelli fiscali e le criticità da risolvere nel dialogo tra Fisco e contribuente.

### **1. Profili generali degli istituti consensuali e dell'imposizione fiscale in Italia: riflessi sulla disciplina della *Cooperative Tax Compliance*.**

Fin dai primi anni '90 il legislatore tributario ha introdotto strumenti e istituti di origine privatistica, con una molteplicità di scopi, al fine di porre le basi su cui sviluppare un nuovo rapporto tra Fisco e contribuente finalizzato a snellire le procedure, a deflazionare il contenzioso tributario attraverso un maggior ricorso alla dialettica, a rinnovare lo stimolo ad operare in un clima di reciproca fiducia e a cercare di risolvere le esigenze di certezza, rapidità e stabilità nell'acquisizione del tributo attraverso moduli negoziali in cui la volontà delle parti in qualche modo sostituisce o integra la volontà delle legge. Degli esempi possono rinvenirsi negli istituti dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale espressamente previsti dalla legge 30 novembre 1994, n. 656 e successivamente revisionati con il D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Anche se formalmente alternative, possiamo sostenere che autorità e consenso sono di fatto fonti normalmente complementari delle regole che vanno a comporre gli ordinamenti giuridici. La prima, infatti, trae la sua legittimazione dal consenso (diretto o indiretto) di quanti debbono subirne gli effetti, mentre il consenso si traduce in regole giuridiche per l'esistenza di norme e attività autoritative che ne assicurano il rispetto<sup>1</sup>. Le espressioni "autorità" e "consenso" identificano, pertanto, valori che animano principi e regole diversi; e la corretta messa a fuoco dei modi e dei termini in cui essi di volta in volta si presentano, o si combinano, è molto importante ed utile proprio perché condiziona lo stesso inquadramento sistematico della disciplina del diritto tributario.

Aperture al consenso dei contribuenti, sono ad esempio rinvenibili nella disciplina delle attività amministrative tributarie, che pure rimangono fondamentalmente caratterizzate dal

---

<sup>1</sup> In tal senso LA ROSA, *Autorità e consenso nel Diritto Tributario*, Giuffrè, 2007.



connotato dell'autoritatività; in questo campo, è centrale la problematica suscitata dalle norme che talora consentono definizioni consensuali degli accertamenti tributari.

Non meno importanti sono gli accordi che possono raggiungersi, nella fase di riscossione dei tributi, relativamente ai tempi e ai modi di pagamento; nonché gli affidamenti che possono scaturire dalla partecipazione ai procedimenti tributari e le intese che possono talora determinarsi sull'adozione di possibili regimi fiscali in merito a determinate fattispecie (come conseguenza, ad esempio, del formale ricorso a procedure di interpello preventivo dell'Amministrazione medesima).

Le espressioni autorità e consenso, in sé e per sé considerate, possono invero essere indicative soltanto di un rapporto tra la fonte delle regole e la titolarità degli interessi regolati; ossia del fatto che le prime provengono dai portatori dei secondi, ovvero da fonti ad essi esterne. Esse non riguardano invece né la natura, né l'oggetto delle regole medesime; e rilevano sul piano essenzialmente sistematico e dell'individuazione dei principi generali invocabili nel momento in cui debbono essere affrontati e risolti i singoli problemi interpretativi. Il consenso, quindi, può costituire uno strumento di attuazione della norma finalizzato a superare il conflitto, attuale od eventuale, fra due soggetti di cui uno titolare della pretesa e l'altro, della contestazione.

Possiamo evidenziare che, in sede fiscale così come in quella amministrativa, la possibilità dell'accordo appare svolgersi unicamente nella fase di attuazione della norma e, più in particolare, nei casi in cui, in relazione ad essa, tende a delinearsi una contestazione dei termini di applicazione prospettati dal contribuente negli atti precedenti l'accertamento operato dall'amministrazione finanziaria. L'ordinamento giuridico prevede, nel diritto civile, mezzi atti a porre fine alle liti senza che si realizzi la tipica attività del giudice consistente nello *ius dicere*, attribuendo quindi all'autonomia privata il potere di regolamentare i conflitti giuridici al pari di quelli economici. E ciò, avviene sia in fase sostanziale sia in ambito processuale, comunque, in via anticipata rispetto alla sentenza. L'istituto della *Cooperative compliance*, di cui si tratterà, è quindi da rinvenirsi a questo ristretto ambito, in cui si vanno discutendo le norme che introducono l'accordo in campo tributario ed al quale occorre innanzitutto riferirsi per esplicitare gli strumenti cui il legislatore sembra voler parametrare nell'ottica di velocizzare le procedure e di deflazionare il contenzioso; del resto, ormai da anni in ambito tributario è data scorgere la previsione di un incontro tra due parti, più determinate a prevenire od estinguere una lite.

Il lettore prenderà atto che, nel settore fiscale, il ritorno a sistemi di contrattazione dei modi di attuazione della norma prende a prestito – con richiami a volte espliciti, a volte impliciti – gli

strumenti forniti dal diritto privato, forse perché ritenuti la migliore via di realizzazione dell'interesse fiscale e di appagamento delle esigenze di tutela del contribuente<sup>2</sup>.

In effetti, la recente disciplina volta a ricostruire un nuovo rapporto di collaborazione tra Fisco e contribuente appare strutturata lungo alcune principali direttrici che la stessa normativa contenuta nella L. 241/90<sup>3</sup> ha suggellato, recependo le precisazioni fornite dalla dottrina in ordine alla distinzione teorica tra procedimento partecipativo e procedimento contraddittorio, di cui a breve parleremo. Mentre nel primo modello, infatti, l'elemento caratterizzante starebbe nella presenza soggettiva in posizione collaborativa alla formazione dell'atto, al fine di superare le disparità di posizioni tra amministrazione e cittadino, e quindi, di esprimere la centralità della funzione rispetto all'atto, nel secondo schema, invece, la presenza del privato sarebbe maggiormente determinante, in quanto svolta in termini di formulazione attiva di posizioni contrastanti con quella dell'amministrazione stessa<sup>4</sup>. In particolare, il consenso del destinatario del possibile atto impositivo è venuto assumendo un peso sempre maggiore nello svolgimento della funzione amministrativa, ora informata all'esigenza di evitare il completo distacco tra i due soggetti, quello privato e quello pubblico, continui a pregiudicare le possibilità di stabilizzazione dei contrapposti interessi e, conseguentemente, a richiedere, a tal fine, l'intervento degli organi giurisdizionali.

In questo quadro generale, sembrano inserirsi anche le più recenti tendenze sviluppatesi in sede tributaria, ove da alcuni anni la dottrina ha auspicato, in modo crescente, lo sviluppo di schemi partecipativi da informare al principio processualistico del contraddittorio<sup>5</sup> e, più recentemente, è venuta a proporre la reintroduzione di istituti volti alla definizione consensuale dei rapporti tra Fisco e contribuente già noti all'esperienza passata. In sostanza, il legislatore tributario, pressato oltremodo da esigenze deflative del contenzioso, sembra aver voluto scovare anche in questo settore del diritto un ristretto ambito ove il consenso di due soggetti in conflitto sul modo di attuare la norma possa rappresentare lo strumento per pervenire ad una stabile ed anticipatoria definizione del rapporto rispetto a quella realizzabile in sede giurisdizionale.

---

<sup>2</sup> Per l'approfondimento del rapporto tra questi due concetti nel quadro costituzionale del diritto tributario, si rinvia all'opera di DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*. IV ed., Milano, 2000.

<sup>3</sup> Legge rubricata "Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi".

<sup>4</sup> In questo senso si veda NIGRO, *Il procedimento amministrativo*; SCHINAIA, *Profili evolutivi nella problematica del procedimento amministrativo*.

<sup>5</sup> Sul principio del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario, GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente, prospettive di riforma*, in *Dir. pr. trib.*, 1990.

Nella disciplina vigente del diritto tributario, diversi istituti<sup>6</sup> presuppongono un incontro tra amministrazione finanziaria e contribuente reso trasparente al verbale. La dottrina tende a sottolineare che la disciplina contenuta nella L. 241/90 abbia sensibilmente recepito la distinzione teorica tra le diverse tipologie di procedimento partecipativo principalmente in differenti figure di cui quelle di tipo collaborativo e di tipo istruttorio, a carattere essenzialmente formale e l'altra, quella a contraddittorio, invece, con funzione prettamente sostanziale<sup>7</sup>. Il procedimento "a contraddittorio" viene a designare la garanzia dello svolgersi ad armi pari di un conflitto tra pubblica amministrazione e privato secondo i principi proprio del processo. In questo senso, solo laddove questo principio cardine del giudizio entra nel procedimento, il cittadino viene a porsi in una particolare condizione soggettiva che lo vede positivamente concorrente della determinazione di un dato risultato anche laddove, come in ambito amministrativo, opera un criterio di legalità.

In altri termini, il legislatore sembra aver voluto differenziare i vari istituti in funzione dei diversi effetti giuridici correlabili all'intervento del privato, prevedendo solo per quelli a carattere consensuale che questi, oltre al potere di esporre o documentare punti di vista diversi da quelli tenuti in considerazione dall'amministrazione finanziaria, abbia anche il potere di contribuire sostanzialmente alla definizione del risultato.

Ulteriori profili di differenziazione tra il procedimento contraddittorio e quello partecipativo/collaborativo riguardano le fasi temporali/procedimentali in cui gli stessi, nell'ambito del periodo entro cui può pervenirsi alla definitività del rapporto fisco-contribuente, possono essere posti in essere. In primo luogo, la disciplina della *cooperative compliance* si perfeziona ben prima dell'atto di accertamento ordinario, avendo quindi una funzione preventiva/anticipatoria di quest'ultimo. È naturale invece che, quando parliamo di procedimento contraddittorio, ci riferiamo già ad una fase successiva dell'accertamento, il cui scopo è quello dell'annullamento o della revoca di un precedente atto emanato.

Il fine ultimo del procedimento partecipativo/collaborativo appare quindi quello deflattivo del contenzioso.

---

<sup>6</sup> Come ad esempio l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale.

<sup>7</sup> La classificazione delle diverse forme di procedimento consacrate dalla disciplina contenuta nella L. 241/90, con particolare esame del ruolo intermedio, è riportata in ANDREANI, *Funzione amministrativa, procedimento di partecipazione nella l. 241/90*, cit., 661 ss., ove è ben sottolineato come l'introduzione del contraddittorio nel procedimento non è certo posta solo in funzione di garanzia, ma tende invece a spostare il centro di determinazione degli interessi dal procedimento formale al risultato sostanziale. Nel senso che il contraddittorio costituisca non solo una garanzia, ma anche un modo concreto di individuazione dell'interesse pubblico.

## **2. La possibilità di un accordo tra Amministrazione Finanziaria e grandi contribuenti come modulo negoziale per la definizione preventiva delle controversie tributarie.**

Secondo autorevole dottrina<sup>8</sup>, nell'“accordo” andrebbero ravvisati i connotati tipici del “negozio”, almeno finché con tale nozione non ci si voglia riferire ad un particolare “atto giuridico” in cui le parti non soltanto vogliono un risultato dal quale la legge, al di là del profilo volontaristico, fa discendere degli effetti, ma vogliono anche quegli effetti che l'ordinamento collega ad un certo risultato<sup>9</sup>. Il negozio giuridico rende infatti possibile una migliore correlazione con l'istituto dell'accordo tributario, che ha la funzione di soddisfare le esigenze di entrambe le parti coinvolte per stabilizzare situazioni contenziose, in atto o potenziali, con un accordo bilaterale, unitario, di tipo negoziale, con funzione transattiva ed efficacia essenzialmente preclusiva.

Da questo discenderebbe, sul piano formale, l'applicabilità delle norme di tipo pubblicistico, che attengono gli atti dell'Amministrazione finanziaria, e di quelle di tipo processuale che concernono gli atti degli organi giurisdizionali.

Peraltro, con riferimento all'adesione, in virtù dell'inquadramento proposto al regime non sembra proponibile né il tema dell'eccesso di potere da parte dell'Amministrazione, né quello dei vizi di legittimità per motivi di merito, in quanto le parti hanno interesse, se in buona fede, a non incorrere in situazioni che altrimenti potrebbero far venir meno gli effetti preclusivi e premiali voluti e conseguiti. Quanto invece al contenuto dell'accordo, si può optare in favore dell'applicabilità delle norme e dei principi in materia di obbligazioni e di contratti in genere in quanto compatibili o non derogati dalla normativa tributaria.

Anche rispetto all'attività amministrativa di attuazione della norma tributaria, l'evoluzione normativa mostra di favorire le opportunità di “contatto” tra amministrazione finanziaria e contribuente già in sede amministrativa, sia attraverso l'incremento delle fattispecie di partecipazione, che con la previsione di modalità di determinazione concordata in ordine all'applicazione della norma tributaria. Attraverso modifiche normative avvenute nell'ultimo trentennio, sono stati così introdotti nuovi istituti a vocazione collaborativa e non contenziosa<sup>10</sup> ovvero è stato esteso l'ambito di applicazione di quelli già esistenti, in modo da

---

<sup>8</sup> VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel Diritto Tributario*, Giuffrè, 2001.

<sup>9</sup> È noto infatti che all'interno della categoria degli atti giuridici la specie identificata dagli atti negoziali è di esclusiva derivazione dogmatica. In effetti, il codice civile pone a tale riguardo come nucleo la figura del contratto e non fa alcun riferimento, diretto o indiretto, al concetto di negozio giuridico.

<sup>10</sup> Nella manualistica si fa riferimento all'attività amministrativa partecipata per indicare le modalità di attuazione della norma tributaria in cui l'agire dell'amministrazione si apre ad iniziative del contribuente cui la

soddisfare le esigenze legate alla celere e sicura percezione del tributo e alla riduzione degli esiti giurisdizionali connessi all'attuazione del prelievo.

Nel nuovo quadro normativo particolare rilievo hanno assunto le procedure volte a raggiungere l'accordo con il contribuente in ordine all'applicazione della norma tributaria, il che giustifica il rinnovato interesse, anche nella dottrina tributaristica, per le problematiche connesse alle determinazioni consensuali intercorrenti tra amministrazione pubblica e soggetti interessati. Anzi, a differenza del diritto amministrativo, nel quale a fronte della copiosità delle elaborazioni teoriche si lamenta la scarsa incidenza pratica delle figure consensuali<sup>11</sup>, nell'attuazione della norma tributaria il ricorso agli strumenti consensuali, cui si affianca con sempre maggior rilievo, l'adozione degli strumenti negoziali, è ormai un dato indiscusso, tanto da avere l'impressione che l'interesse della dottrina per l'argomento segua la concreta diffusione degli istituti in questione.

Si può sostenere che in diritto tributario le nuove tendenze sono state recepite con atteggiamenti in apparenza contraddittori: da una parte ci si è resi conto della rilevanza dell'apertura alle istanze del privato ai fini dell'efficienza dell'agire amministrativo; dall'altra sono stati applicati a fattispecie concretamente determinate quegli istituti collaborativi che in diritto amministrativo diventano invece di generale applicazione. Infatti, pur essendo il diritto tributario il settore dell'agire amministrativo in cui forse prima che in altri<sup>12</sup>, ci si è avveduti della rilevanza dell'apporto del privato, così da costruire intorno alla dichiarazione tributaria

---

legge attribuisce specifica rilevanza giuridica. In argomento si confronti RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2002, 212, che individua le fattispecie di amministrazione partecipata negli istituti dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, nell'interpello, nelle forme di partecipazione di cui agli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600 del 1973, ed in quelle relative all'irrogazione di sanzioni amministrative; nella previsione dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente nella parte in cui si riconosce il diritto del contribuente ad essere informato delle ragioni che giustificano accessi, ispezioni e verifiche; nella disciplina in materia di elaborazione degli studi di settore. In argomento FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 365; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2005; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2006; LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006.

<sup>11</sup> Per la relazione tra diritto tributario e diritto pubblico la dottrina già a partire dagli anni '30 sottolineava la particolarità del rapporto intercorrente tra amministrazione finanziaria e contribuente, riflesso nell'oggetto di tale rapporto, rappresentato dall'obbligazione tributaria. Tra i primi autori a pronunciarsi in favore dell'autonomia del diritto finanziario, ed in particolare del diritto tributario, rispetto al diritto amministrativo, PUGLIESE, *Diritto finanziario e diritto amministrativo*, in *Foro amm.*, 1936, 61.

<sup>12</sup> Per l'individuazione dell'esigenza di costruire un nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella fase di attuazione del tributo in virtù del rilievo per cui l'assetto formale del tributo non risultava una variabile indipendente dall'assetto sostanziale, sicché all'obiettivo della maggior personalizzazione dell'imposta va correlato quello dell'instaurazione di una rinnovata relazione tra amministrazione finanziaria e contribuente e del maggiore responsabilizzazione di quest'ultimo. Si confronti FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 599.

ed agli obblighi formali richiesti dal contribuente il sistema di autoliquidazione del tributo<sup>13</sup>, nel contempo tale settore è stato solo in parte interessato all'introduzione degli istituti che nell'ultimo decennio hanno realizzato quella trasformazione dell'agire amministrativo.

Rispetto agli istituti che invece della mera partecipazione del contribuente mirano a ricercarne il consenso in sede di determinazione dell'imposta va esclusa l'applicazione della norma di cui all'art. 11 della L. n. 241 del 1990 nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente<sup>14</sup>. Tuttavia, non si può negare che anche il diritto tributario abbia risentito del *favor* per l'introduzione degli strumenti consensuali espresso dalla disposizione in questione con la previsione di istituti volti all'adesione del contribuente nell'attuazione della norma tributaria<sup>15</sup>.

Il riferimento non è soltanto all'accertamento con adesione ed alla conciliazione giudiziale, ma la ricerca del preventivo consenso emerge anche nel procedimento di predisposizione degli studi di settore<sup>16</sup>, in cui è previsto il coinvolgimento delle rispettive categorie interessate in relazione ad un livello di partecipazione cd. regolativa riguardante propriamente il momento di formulazione degli studi piuttosto che quello della loro applicazione. La ricerca del consenso del contribuente connota poi molteplici profili dell'attuazione della norma tributaria<sup>17</sup>, rispetto ai quali è consentita all'amministrazione finanziaria l'adozione di moduli consensuali nonché la realizzazione di fattispecie con cui si ripetono, nei rapporti con il contribuente, gli schemi negoziali dell'agire tra privati.

In questo panorama dottrinale, il regime dell'adempimento collaborativo introdotto dal D.lgs. 128 del 5 agosto 2015, incide nel baricentro del rapporto tributario, avendo la sostanza di un

---

<sup>13</sup> Va precisato che la dottrina più recente esclude che la presentazione della dichiarazione possa essere considerata forma di partecipazione del privato all'attività amministrativa intesa in senso stretto, poiché tale presentazione non dà impulso all'attività dell'ufficio, né concorre alla formazione dell'effetto finale, ma costituisce propriamente l'oggetto dell'attività di controllo svolta dall'ufficio.

<sup>14</sup> A tale conclusione, abbastanza pacifica, si arriva in base al dato testuale dell'articolo 11 della L. n. 241 del 1990 in cui gli accordi sostitutivi ed integrativi del provvedimento, sono configurati quali strumenti di esercizio del potere discrezionale.

<sup>15</sup> Per i rilievi generali sulla ricerca del consenso del contribuente nell'attuazione della norma tributaria e sulle fattispecie in cui si esplica tale tendenza si rinvia in particolare a LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, 763.

<sup>16</sup> Ai fini dell'elaborazione degli studi di settore è previsto a carico dei soggetti che producono redditi d'impresa e di lavoro autonomo, l'obbligo di fornire all'amministrazione i dati contabili ed extracontabili necessari per l'elaborazione di tali strumenti di accertamento. Il concorso dei soggetti amministrati mira a garantire l'individuazione del reddito normale e ad incentivare la spontanea osservanza delle soglie fissate. In argomento in particolare FANTOZZI, *Valutazione giuridica degli studi di settore*, in Atti del convegno di studi su *I nuovi studi di settore*, Roma, 11 febbraio 2000, in *Il Fisco*, 2000.

<sup>17</sup> Forme di incontro tra autorità e consenso vengono rintracciate anche con riferimento alla disciplina della rateizzazione dei tributi.

istituto caratterizzato principalmente da una forte componente di confronto – e quindi consensualistica – che si viene a creare tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, per la prevenzione, il monitoraggio, e la comune valutazione di fattispecie generanti possibili rischi fiscali. È evidente come in un quadro del genere, la tradizionale funzione autoritativa dell'Amministrazione, si trasforma piuttosto in una funzione di consulenza preventiva con efficacia meramente consensuale delle fattispecie oggetto d'interpello.

### **3. La disciplina degli interpelli fiscali e le criticità da risolvere nel dialogo tra Fisco e contribuente.**

Ormai da decenni assistiamo allo sviluppo di moduli consensuali e di istituti negoziali nell'attuazione delle norme tributarie. Per alcuni istituti, come l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, i profili consensuali risultano particolarmente marcati, per altri, invece, risultano meno evidenti. Il frequente ricorso alla consensualità si basa certamente sulle più moderne e recenti concezioni consensualistiche dell'azione amministrativa, che ormai caratterizzano tutto il diritto amministrativo, ma al tempo stesso seguono logiche proprie e specifiche della fiscalità e quindi si recupera l'esperienza di vecchi istituti come il concordato, oggi mutato in accertamento con adesione, o come le risoluzioni ministeriali, da cui prende spunto la tipologia degli odierni interpelli.

Se ne deduce, che l'intreccio che caratterizza l'inquadramento di tali istituti è dovuto da una parte al confronto tra autorità e consenso e dall'altra all'equilibrio tra le categorie generali del diritto amministrativo e le categorie settoriali del diritto tributario. Proprio nel diritto tributario, il trend consensualistico ha suscitato l'attenzione degli studiosi<sup>18</sup>, senza attirare, in un primo momento, l'interesse dei pratici e senza soddisfare le aspettative dei contribuenti. Basti confrontare il grande successo degli accordi nel diritto amministrativo con le non proprio felici esperienze della conciliazione giudiziale e della transazione fiscale – anche se risulta abbastanza significativo l'utilizzo dell'accertamento con adesione.

In questo contesto gli interpelli fiscali assumono certamente un ruolo rilevante, in quanto seppure sul piano teorico in essi la consensualità assume caratteristiche poco marcate, i pratici ed i contribuenti li intendono come forte espressione di un moderno e trasparente rapporto con il fisco, improntato su logiche se non proprio consensualistiche, almeno partecipative,

---

<sup>18</sup> Cfr. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel Diritto Tributario*, Milano 2001; CROVATO, *Gli accordi preventivi nella determinazione del reddito imponibile*, Padova 2005; MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano 2007.

percepite come radicalmente innovative rispetto alla tradizionale connotazione autoritativa della funzione impositiva<sup>19</sup>.

Si ritiene che gli artt. 11 e 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 abbiano introdotto nel sistema tributario il prototipo dell'interpello fiscale, all'origine finalizzato a fornire certezza nell'applicazione delle norme antielusive. Tuttavia, autorevole dottrina ritiene che non si è trattato di una vera novità, in quanto nella prassi amministrativa era già da tempo diffusa la nota pratica delle risoluzioni ministeriali. Appare evidente, comunque, che l'interpello costituisce un'evoluzione tecnica e qualitativa rispetto alla risoluzione, atto con efficacia interna dell'Amministrazione, di emanazione non doverosa, rilevante in giudizio come mero elemento di fatto, suscettibile di revisione senza limite alcuno<sup>20</sup>.

L'interpello ex l. n. 413/1991, o interpello speciale è invece caratterizzato da una significativa rilevanza esterna; è di emanazione doverosa, rileva in giudizio come atto amministrativo e soprattutto è insuscettibile di revisione. Si sottolinea come l'interpello speciale sia rimasto inutilizzato fino a quando nel 1997 sono stati emanati i regolamenti attuativi<sup>21</sup>, ed ha poi avuto uno sviluppo inizialmente stentato, ma infine notevole. Comunque, l'interpello speciale riguarda le operazioni di ipotetico rilievo elusivo ed è caratterizzato da una procedura alquanto complessa, per cui, pur assumendo grande importanza applicativa, interessa un numero circoscritto di contribuenti.

Una vera e propria svolta in favore dell'interpello si è quindi avuta soltanto con il così detto interpello ordinario, introdotto dall'art. 11 dello Statuto del Diritto del contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212). È noto lo straordinario successo di questa forma di interpello, dovuto a ragioni di ordine tecnico-giuridico, ma anche al positivo impatto dello Statuto quale carta delle garanzie dei contribuenti<sup>22</sup>.

Stando ai profili tecnici l'interpello ordinario assume un ambito applicativo molto più esteso dell'interpello speciale antielusivo e diventa un interpello di massa, adatto ad una fiscalità di

---

<sup>19</sup> Cfr. PISTOLESI, *Gli interpelli nel Diritto Tributario*, Milano 2007.

<sup>20</sup> Su tali profili vedi: LA ROSA, *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, in *il Fisco*, 1992, pag. 7496 ss.; ZIZZO, *Diritto di interpello e ruling*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, pag. 136 e ss.; DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme antielusive per l'applicazione della legge tributaria*, in *Aa. Vv.*, *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I, tomo II, Padova, 1994, pag. 654 e ss.; MARONGIU, *Riflessioni sul diritto di interpello*, in *Corr. Trib.*, 2002, pag. 1408 e ss.

<sup>21</sup> Si tratta dei Decreti Ministeriali 13 giugno 1997, n. 194 e 195

<sup>22</sup> Rileva VERSIGLIONI che «l'interpello è stato spesso posto ad emblema della funzione complessiva del nuovo corpus juris» (*Interpello*, in *AA. VV.*, *Dizionario di Diritto Pubblico*, diretto da S. CASSESE, vol. IV, Milano 2006, 3174.



massa. Tra le peculiarità segnalo che: - la competenza è attribuita, salvo talune eccezioni<sup>23</sup>, alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate in ragione del domicilio fiscale del contribuente; - l'istanza del contribuente deve riguardare fattispecie (sempre concrete e personali) per le quali sussistono obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione delle disposizioni tributarie; - la procedura deve essere anteriore rispetto al comportamento o all'attuazione della norma oggetto di interpello; - entro certi limiti gli atti impositivi e/o sanzionatori emanati dal Fisco in violazione della propria decisione sono nulli<sup>24</sup>.

Un terzo interpello, comunemente noto come *ruling internazionale*, è stato poi introdotto dall'art. 8 del D.L. 29 settembre 2003, n. 269, convertito Dalla L. 24 novembre 2003, n. 326. In questo caso la fattispecie deve avere necessariamente connotazioni di internazionalità; l'istanza del contribuente può riguardare questioni interpretative (anche di norme convenzionali), qualificazioni giuridiche di atti, fatti e negozi, profili meramente di fatto, profili probatori ecc. Tuttavia emergono notevoli peculiarità in quanto la norma prevede espressamente che «*la procedura si conclude con la stipulazione di un accordo tra il competente ufficio... e il contribuente, e vincola per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo è stato stipulato e per i periodi d'imposta successivi, salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di diritto e di fatto...*».

Si nota che l'orientamento tradizionale ed assolutamente dominante esclude che nella determinazione dell'imponibile possa configurarsi discrezionalità amministrativa – gli accordi contemplati dall'art. 11 della legge 7 agosto 1990, n. 241 possono avere ad oggetto soltanto il «contenuto discrezionale»; - tale norma tuttavia non trova applicazione diretta in materia tributaria, in ragione di quanto previsto dall'art. 13 della stessa legge n. 241.

Negli ultimi anni si è assistito ad una evoluzione ed una proliferazione incontrollabile degli interpelli: all'interpello speciale antielusivo ex legge n. 413/1991, si è affiancato non solo l'interpello ordinario ex art. 11 Statuto, ma anche, come già anticipato, il *ruling internazionale*, che si discosta dai primi due connotandosi come accordo sui generis. Ma si riscontrano anche altre fattispecie ibride:

- L'interpello disapplicativo delle norme a scopo antielusivo, ex art. 37-bis, co. 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600<sup>25</sup>;

---

<sup>23</sup> Sulle quali v. art. 2, 2, 3 e 4 co. del D.M. n. 209/2001

<sup>24</sup> V. per tutti PISTOLESI, *Gli interpelli*, cit., 45 ss.

<sup>25</sup> Sulle peculiarità di tale istituto vedi STEVANATO, *Disapplicazione delle norme con finalità antielusive ed attività interpretativa*, in *Dialoghi dir. Trib.*, 2004, pag. 1284 e ss.

- L'interpello "ordinario" impiegato in modo anomalo in tema di consolidato nazionale (art. 124 TUIR);
- L'interpello "ordinario" interpretato in modo anomalo in tema di consolidato mondiale (art. 132 TUIR);
- L'interpello "ordinario" interpretato in modo anomalo in tema di *participation exemption* per gli enti creditizi (art. 113 TUIR);
- L'interpello "ordinario" impiegato in modo anomalo in tema di agevolazioni per le aggregazioni aziendali (art. 1, co. 242, 243 e 246, l. 27 dicembre 2006, n. 296).

Sicuramente i vari tipi di interpelli qui citati e le varieghe fattispecie ibride di interpello impiegate in modo anomalo nei più diversi contesti, creano nel loro insieme un forte disorientamento. L'originaria funzione antielusiva o qualificatoria, evolve e si trasforma in una quantificazione, la disapplicazione, l'autorizzazione, etc...

Un dato significativo è tuttavia da rinvenirsi nella straordinaria rilevanza assunta nel diritto tributario dalle varie forme di interpello, tanto da differenziarle in modo palese da c.d. pareri<sup>26</sup>. Gli interpelli fiscali si spingono oggi ben oltre la tradizionale esperienza dei pareri consulenziali, tendendo a realizzare un assetto stabile dei rapporti secondo schemi che li avvicinano alle categorie delle decisioni amministrative. Per tale motivo è evidente che in nessun altro settore dell'ordinamento giuridico l'interpello trovi spazi altrettanto significativi come avviene nel diritto tributario, portandosi dietro tutta una serie di considerazioni basate sul doppio asse del rapporto tra autorità e consenso, e del rapporto tra azione amministrativa ed azione impositiva.

Tanto premesso vanno identificati i problemi da risolvere in tema di interpelli fiscali, cercando di capire fino a che punto sia utile approfondire la dialettica tra autorità e consenso. Le questioni più problematiche e con maggiori implicazioni teoriche riguardano:

- a) L'effetto vincolante della decisione rispetto all'Amministrazione, al contribuente istante e ai terzi;
- b) La possibilità di rivedere e modificare la decisione, e se del caso con quali modalità ed effetti;
- c) L'identificazione del regime giuridico del rapporto Fisco-contribuente sottostante alla decisione;
- d) L'individuazione della giurisdizione e delle forme di tutela a fronte della decisione, e se del caso degli atti modificativi.

---

<sup>26</sup> Senza dubbio ci sono numerosi punti di contatto tra le risoluzioni ministeriali ed il così detto parere-nota.

Sullo sfondo si stagliano le due questioni di fondo, dell'esistenza di una disciplina unitaria per le varie forme di interpello e della natura vincolata o discrezionale dei poteri esercitati dall'Amministrazione nelle relative procedure. Il dato normativo evidenzia che la disciplina degli interpelli è estremamente variegata in ragione delle numerose caratteristiche del fenomeno. Tuttavia è possibile individuare significativi punti di contatto sul piano della funzione e degli effetti tra l'interpello speciale e l'interpello ordinario "base", cioè quello riconducibile appieno all'art. 11 dello Statuto, a differenza di quelli che sono stati qualificati come interpelli ordinari "anomali".

La funzione prioritaria di entrambi gli interpelli è quella interpretativa, volta a salvaguardare le esigenze di certezza del diritto sia a fronte di norme antielusive sia di fronte a norme caratterizzate da obiettive condizioni di incertezza<sup>27</sup>. Peraltro, è opinione diffusa e condivisibile che la disciplina statutaria dell'interpello ordinario non possa essere direttamente applicata all'interpello speciale; ma ciò non può consentire di sottrarre l'interpello speciale ai principi di garanzia posti dallo Statuto ed al regime generale dell'azione amministrativa.

Sicuramente il *ruling* internazionale, utilizzando lo schema dell'accordo, si distacca da tali interpelli, ma anche in questo caso dovranno trovare applicazione i principi dello Statuto ed il regime generale dell'azione amministrativa.

Più specificamente l'utilizzo dell'accordo ha indotto parte della dottrina a valorizzare la funzione dispositiva (negoziale) al posto di quella interpretativa (dichiarativa)<sup>28</sup>. Viceversa, si ritiene che per tale accordo, si riconfermi la natura interpretativa e quindi dichiarativa, almeno laddove si concordi nel rimanere ancorati alla concezione tradizionale della discrezionalità amministrativa. Ancora oggi, secondo l'orientamento dominante, la discrezionalità amministrativa (anche per quanto riguarda il diritto tributario) si concretizza attraverso una ponderazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, fra l'interesse primario e gli interessi secondari, e tale ponderazione risulta assolutamente estranea rispetto alla quantificazione del tributo. Nella disciplina del *ruling internazionale* (ed ancora di più negli interpelli) nulla depone in favore di qualche apertura sul fronte della discrezionalità, come avviene invece per l'accertamento con adesione, per la conciliazione giudiziale e per la transazione fiscale.

---

<sup>27</sup> Orientamento assolutamente prevalente, per il quale, sia pure con diverse sfumature, v.: DELLA VALLE, *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, Milano, 2001, pag. 161; MICCINESI, *L'interpello*, in AA. VV., *Lo statuto dei Diritti del Contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino 2004, pag. 91.

<sup>28</sup> CROVATO, *Gli accordi preventivi*, cit., 204, ritiene trattasi di procedura di natura negoziale in cui l'Amministrazione dispone di margini per scelte di opportunità politico-amministrativa.

Ad esempio, nel 2003 la Commissione Europea ha vagliato criticamente sul ruling fiscale belga e su quello francese<sup>29</sup>, affermando che un sistema di ruling anticipato per la fissazione dei prezzi di trasferimento infragruppo secondo un metodo non analitico di determinazione dell'utile tassabile, per un periodo di alcuni anni, non costituisce in linea di principio una deroga al sistema riconducibile alla fattispecie di aiuto fiscale, a condizione che non si determini l'esenzione completa di determinati profitti e la fissazione del prezzo di trasferimento sia operata caso per caso, tenendo conto di tutte le variabili, (natura di beni impiegati e rischio connesso all'esercizio dell'attività in questione); inoltre sempre secondo la Commissione, deve essere assicurato un livello minimo di trasparenza attraverso la pubblicazione degli elementi essenziali del *ruling* (salva la possibilità di mantenere riservata l'identità del beneficiario) per contenere il campo di discrezionalità dell'Amministrazione.

Il dibattito dottrinale, recentemente arricchito da rilevanti correnti consensualistiche, evidenzia tre fondamentali linee interpretative comuni all'interpello speciale, all'interpello ordinario e al ruling internazionale:

- Una prima tesi si basa su una concezione debole e meramente descrittiva del consenso, inteso come conformità di opinioni interpretative tra Fisco e contribuente. In tale ottica la ricerca del consenso, come alternativa all'agire autoritativo, non assume rilievo nel procedimento e nella decisione amministrativa. L'istanza innesta un procedimento che si chiude con la decisione amministrativa (o con il maturare del silenzio assenso) rispetto alla quale il comportamento conforme del contribuente rappresenta una mera eventualità di fatto estranea al procedimento. Del resto, l'Amministrazione non può esprimere alcun consenso se non nei limiti della corretta interpretazione, mentre il contribuente può liberamente disporre.
- Una tesi prettamente consensualistica, ma pur sempre incentrata sulla matrice legale della determinazione del tributo, ritiene che «nel modulo consensuale alla volontà non è dato predisporre un autonomo regolamento di interessi, essendo appunto gli effetti della fattispecie stabiliti *ex lege*...». Il consenso sarebbe centrato sulla coincidenza delle rispettive dichiarazioni; «pur partendo infatti da diverse prospettazioni del presupposto, all'esito della partecipazione collaborativa ed a seguito dello scambio di reciproche successive dichiarazioni, l'amministrazione ed il contribuente addivengono, da determinazione qualitative e quantitative del presupposto distinte tra

---

<sup>29</sup> V. per tutti PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano 1969, 22 e seg., il quale riprende la teoria elaborata da M.S. Giannini, che tende al superamento della concezione tradizionale, delineando un concetto molto più ampio di discrezionalità come bilanciamento funzionale tra interessi, criteri interpretativi, parametri tecnici e valori giuridici.

loro, ad un progressivo avvicinamento delle rispettive posizioni, frutto tuttavia non di reciproche concessioni né, più in generale, di rispettivi atti dispositivi, quanto piuttosto di una graduale soluzione di profili di incertezza alla luce del contenuto delle dichiarazioni delle parti».<sup>30</sup>

- Infine, la tesi più estrema giunge a configurare non solo per il ruling internazionale, ma anche per l'interpello speciale e per quello ordinario un vero e proprio accordo. Tuttavia, mentre per il ruling la presenza dell'accordo è palese, per gli interpelli il percorso logico-giuridico è più articolato, ma conduce sempre ad analoghe soluzioni: «se alla richiesta del contribuente segue la risposta (ovvero il silenzio qualificato) dell'amministrazione, la prima funge da sollecitazione e la seconda da proposta negoziale revocabile; sicché, la conformazione del contribuente alla risposta (prima che sia revocata) implica l'accettazione della proposta. Qualora invece il contribuente non ponga in essere il comportamento indicato nella proposta (a prescindere dal fatto che sia quello descritto nell'istanza o sia un altro) l'accordo non si conclude». Pertanto, anche in tale ottica resta fermo che la funzione di tali accordi è accertativa e non dispositiva; quanto al regime giuridico il veicolo sarebbe soggetto alle regole pubblicistiche, mentre il contenuto sarebbe disciplinato dal diritto civile<sup>31</sup>.

Per quanto riguarda l'effetto vincolante della decisione rispetto all'Amministrazione, al contribuente istante ed ai terzi, vanno riprese alcune considerazioni. In linea di principio, sappiamo che per tutte le forme di interpello devono trovare applicazione i principi dello Statuto ed il regime generale dell'azione amministrativa. La decisione resa in sede di interpello speciale, così come l'eventuale silenzio-assenso, hanno lo stesso valore della decisione (o dell'eventuale silenzio assenso) resa in sede di interpello ordinario.

Entrambi gli interpelli soggiacciono ai principi di buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa, dovendo altresì salvaguardare il legittimo affidamento del contribuente. Pertanto, entrambi gli interpelli vincolano l'amministrazione: ne consegue l'illegittimità della pretesa impositiva e/o sanzionatoria in violazione della decisione resa e dell'eventuale silenzio assenso (art. 11, co. 2, Statuto)<sup>32</sup>. Viceversa il contribuente non è vincolato e quindi potrà disattendere la decisione amministrativa, esponendosi ovviamente ad un probabile

---

<sup>30</sup> MOSCATELLI, *Moduli consensuali e contenuti negoziali*, cit., 146, 211 e ss.

<sup>31</sup> VERSIGLIONI, *L'interpello nel diritto tributario*.

<sup>32</sup> Soluzione questa, alquanto pacifica, sia pure con variegate motivazioni. Ad esempio secondo PISTOLESI, *Gli interpelli*, cit. 33, «è come se il Fisco avesse già consumato una frazione del proprio potere di controllo, sicché non può essergli consentito sovvertire gli esiti».

controllo<sup>33</sup>; inoltre nel caso di interpello speciale il contribuente subisce l'inversione dell'onere della prova.

Quanto ai terzi le decisioni rese in sede di interpello (e l'eventuale silenzio assenso), anche quando l'Amministrazione risponde collettivamente attraverso circolari o risoluzioni (art. 11, co. 4), assumono il ruolo di pure e semplici note interpretative, la cui portata è da vagliare alla luce dei principi statutari (art. 10) e dei principi del sistema sanzionatorio (art. 5 e 6, D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472)<sup>34</sup>.

La revisione della decisione amministrativa (e dell'eventuale silenzio assenso) è sempre ammissibile in caso di infedeltà, erroneità e/o incompletezza dell'istanza del contribuente, ovvero in caso di successione di norme nel tempo. Nel caso in cui l'istanza del contribuente sia perfetta l'Amministrazione potrà rivedere il proprio operato laddove risulti corretta un'interpretazione della norma diversa da quella erroneamente posta alla base della decisione (o cristallizzata dal silenzio assenso), ma con un distinguo dovuto alla natura preventiva dell'interpello. Se il contribuente, infine, ha già posto in essere la fattispecie o ha comunque significativamente iniziato ad uniformare la propria condotta alla decisione amministrativa, l'art. 11 co. 2 impedisce il recupero dell'imposta e l'irrogazione delle sanzioni, prevenendo l'illegittimità degli atti impositivi. Se invece il contribuente non si è ancora attivato l'ufficio può rivedere il proprio operato e procedere al recupero dell'imposta e degli interessi, ma non può irrogare le sanzioni (art. 5, 3 co., D.M. n. 209/2001). In ultimo, sottolineo che qualunque sia lo strumento adottato, l'Amministrazione deve attenersi al principio di legalità ed orientare la propria azione secondo i canoni di imparzialità e buon andamento, così da garantire in ogni caso la finalizzazione dei propri atti alla cura dell'interesse fiscale ex art. 53 della Costituzione.

Si è avuto modo di evidenziare che per quanto riguarda la disciplina degli interpelli emerge una concezione debole del consenso, inteso come conformità di opinioni interpretative tra Fisco e contribuente. La ricerca del consenso come alternativa all'agire autoritativo, non assume rilievo nella decisione amministrativa. L'istanza, sempre preventiva, innesta un procedimento che si chiude con la decisione amministrativa (o con il silenzio assenso), rispetto alla quale il comportamento conforme del contribuente (questo sì certamente espressivo del consenso) rappresenta una mera eventualità di fatto, estranea al procedimento.

---

<sup>33</sup> Orientamento assolutamente prevalente in dottrina, condiviso dalla stessa Amministrazione nella circolare n. 50/E del 31 maggio 2001.

<sup>34</sup> In senso analogo LUPI, *L'interpello vale come una qualsiasi interpretazione ministeriale*, in *Dialoghi di Dir. Trib.*, 2004, pag. 391-392.

E si consideri che proprio in quanto preventivi gli interpelli si collocano a monte del rapporto. L'Amministrazione non può esprimere alcun consenso se non nei limiti della corretta interpretazione, soltanto il contribuente può liberamente disporre.

## **IL FORUM ON TAX ADMINISTRATION E LE ESPERIENZE ESTERE DI COOPERATIVE TAX COMPLIANCE**

**Sommario:** **1.** *From enhanced relationship to cooperative compliance*: dai pilastri fondamentali dello studio del 2008 al concetto di collaborazione costante tra Fisco e contribuente. – **1.1.** Il modello di *Horizontal Monitoring* ed il primo esempio di applicazione in Olanda. – **2.** Un confronto tra diverse esperienze internazionali in materia di lotta all'evasione fiscale e di promozione della *Tax compliance*. – **3.** Il passaggio dal rischio all'opportunità fiscale: la costruzione di un efficiente *Tax Control Framework*. – **3.1.** Il modello *COSO (Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission)*. – **3.2.** Il *Serbanes Oxley Act*. – **4.** I risultati sulla gestione del contenzioso tributario in un quadro di *Cooperative Compliance*. – **5.** Le raccomandazioni dell'*FTA* per l'implementazione del sistema.

### **1. *From enhanced relationship to cooperative compliance*: dai pilastri fondamentali dello studio del 2008 al concetto di collaborazione costante tra fisco e contribuente.**

Con uno Studio del 2008 riguardante il ruolo degli intermediari finanziari l'*FTA*<sup>35</sup> conio l'espressione *enhanced relationship*, cercando di dimostrare come fosse possibile stabilire, incoraggiare e implementare una relazione basata sulla fiducia e la cooperazione fra i contribuenti<sup>36</sup> e le autorità operanti nel settore fiscale. Lo Studio considerava la relazione fisco-contribuente basata su due comportamenti cardine:

---

<sup>35</sup> Il *Forum on Tax Administration* è un'organizzazione creata dalla Commissione Europea per gli Affari Fiscali nel luglio del 2002. Da allora, la sua evoluzione è stata tale da renderla un punto di riferimento, principalmente in tema d'imposte dirette, per numerose Amministrazioni Fiscali e per grandi gruppi societari. Il *Forum* è supervisionato da un ufficio di presidenza Europeo e dal 2009 i paesi partecipanti, attraverso numerosi confronti, hanno dato all'organizzazione, di fatto, l'impostazione di un forum attraverso il quale le diverse autorità fiscali colgono l'occasione per individuare, discutere, influenzare le relative tendenze globali e sviluppare nuove idee per migliorare il rapporto tra fisco e contribuenti in tutto il mondo. L'obiettivo principale dell'organizzazione è quindi quello di migliorare i servizi e gli adempimenti fiscali per i contribuenti, aiutando le Amministrazioni Fiscali degli stati membri ad aumentare la propria efficienza, efficacia ed equità prevenendo futuri contenziosi e riducendo i costi riconducibili agli stessi. L'*FTA* è supportato da una serie di professionisti e grandi gruppi d'impres.

Ad oggi, ventisei paesi partecipano alla rete (Australia, Austria, Brasile, Canada, Cile, Danimarca, Finlandia, Francia, Ungheria, Irlanda, Italia, Giappone, Paesi Bassi, Nuova Zelanda, Norvegia, Repubblica Popolare Cinese, Portogallo, Federazione Russa, Singapore, Sud Africa, Spagna, Svezia, Svizzera, Turchia, Regno Unito e Stati Uniti).

<sup>36</sup> A partire da tale Studio, la categoria dei contribuenti presa in considerazione risulta essere quella dei c.d. "grandi contribuenti", individuati fra i gruppi societari che adottano un sistema di controllo interno ex. D.lgs. 231/2001.



- Il primo, in favore dei contribuenti, prevedeva che le autorità improntassero i loro comportamenti su principi di imparzialità, proporzionalità e responsabilità, ponendo quindi grande attenzione alle dinamiche di carattere commerciale che le imprese si trovano ad affrontare e aprendosi alla trasparenza e alla *disclosure*;
- Il secondo, in favore delle autorità, voleva essere un monito di incoraggiamento, nei confronti dei contribuenti, nel tenere comportamenti trasparenti e nel condividere con gli organi fiscali i propri dati e le proprie informazioni.

In merito al primo elemento, lo Studio sottolineava come sia fondamentale che le Amministrazioni Finanziarie siano a conoscenza delle ragioni commerciali che guidano i grandi contribuenti a porre in essere tutta una serie di operazioni, spesso frutto di una lecita pianificazione fiscale, in modo tale da non fraintendere il contesto economico in cui essi operano ed agire in maniera erronea, potenzialmente più costosa, in quanto foriera di possibili contenziosi.

Dal punto di vista dell'OCSE, i principi ai quali gli organi addetti ai controlli fiscali dovrebbero ispirarsi risultano essere imparzialità (identificata in un approccio obiettivo da parte degli addetti) e proporzionalità (definita come la corretta ed efficiente allocazione delle risorse tramite le decisioni delle verifiche da effettuare e dei contribuenti da monitorare).

La propensione, da parte delle Autorità Fiscali, ad agire in un contesto di *compliance* e di dialogo con i soggetti passivi d'imposta ha altresì portato ad una revisione degli *standard* di tenuta della contabilità e della documentazione fiscale che impongono la dotazione di apposite riserve a cui far fronte in caso di eventuali responsabilità derivanti da posizioni fiscali incerte e potenzialmente scorrette<sup>37</sup>. Chiaramente, l'attitudine del Fisco al dialogo e alla risoluzione delle controversie provocherà un livello inferiore di tale riserva.

L'ultimo elemento che, secondo il report OCSE, risulta necessario per un efficiente rapporto di *Cooperative compliance* riguarda la *disclosure* e la trasparenza da parte dei contribuenti.

---

<sup>37</sup> Si veda a riguardo il principio contabile n. 31 "*Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto*" revisionato dall'Organismo Italiano di Contabilità in agosto 2014, che al paragrafo 60 disciplina i *Fondi rischi per cause in corso*: "*Nella vita operativa di una società possono sorgere situazioni in cui si trovi coinvolta, in qualità di soggetto passivo, in controversie giudiziarie e/o in situazioni di contenzioso. In tali situazioni, ove un esito sfavorevole del contenzioso sia ritenuto probabile, è ragionevole prevedere che si debbano sostenere costi ed oneri per risarcimenti giudiziali o transattivi delle liti in corso. Occorre, inoltre, tener conto che i tempi per la definizione del contenzioso possono essere lunghi, ad esempio a causa dell'articolarsi della controversia in più gradi di giudizio e, pertanto, si rende necessario tenere conto di tale circostanza nella stima delle relative spese legali e processuali. Detta stima è effettuata alla fine di ciascun esercizio in cui il contenzioso è in essere, sulla base di una adeguata conoscenza delle situazioni specifiche, dell'esperienza passata e di ogni altro elemento utile, inclusi i pareri di esperti, che permetta di tenere in adeguato conto il prevedibile evolversi del contenzioso.*"

Gli elementi essenziali di questi comportamenti si ricollegano all'esistenza di un robusto *Tax Control Framework*<sup>38</sup>, il quale verrà in seguito approfondito, che rassicuri le Autorità circa la possibilità di un maggior controllo delle strategie aziendali relative alla tassazione e alla consapevolezza del contribuente sulla propria posizione fiscale, nonché all'effettiva disponibilità dei soggetti controllati di condividere le scelte e i dati contabili da essi posseduti. Dalla pubblicazione di questo Studio, molte Autorità fiscali hanno implementato rapporti con i contribuenti basati sui presupposti che ho appena evidenziato, che nonostante la loro validità, necessitano un'ulteriore implementazione per creare delle sinergie tra Fisco e contribuenti e ridurre il più possibile il rischio di *compliance*.

Nella seconda parte dello Studio, l'OCSE incoraggia il passaggio dalla semplice *enhanced relationship* alla c.d. *Cooperative Compliance*, definita come una collaborazione che porti, come elemento aggiuntivo, un dialogo costante e tra le parti in merito ad operazioni tendenti a generare possibili controversie fiscali, in modo giungere ad un corretto inquadramento della fattispecie tributaria e al pagamento del corretto ammontare dei tributi da versare al momento opportuno stabilito dalla legge.

Tale approccio è possibile solo attuando una serie di cambiamenti che portino a:

- una maggior comunicazione da parte delle Autorità riguardo l'impatto che questo rapporto avrà sui contribuenti;
- un cambiamento nei comportamenti e nella cultura di entrambe le parti coinvolte nel rapporto;
- il mantenimento di un adeguato livello di contatto per assicurare un effettivo rapporto collaborativo e per creare un ambiente di apertura e fiducia reciproca;
- una costante attenzione al controllo fiscale;
- la predisposizione di un comune metro di giudizio per l'assegnazione dei benefici che i contribuenti si aspettano possano derivare dalla *compliance*.

I paesi che hanno adottato un approccio del genere hanno formalizzato dei modelli che spiegano le modalità di funzionamento della cooperazione tramite accordi individuali tra contribuenti e autorità<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> Il TCF identifica un robusto sistema di controllo interno che le società adottano per la gestione del rischio fiscale.

<sup>39</sup> Ad esempio: l'Australia ha formalizzato tale approccio nel c.d. *Annual Compliance Agreement (ACA)*, l'Austria attraverso una dichiarazione d'intenti e il Regno Unito attraverso la pubblicazione di un dettagliato report attraverso il quale le Autorità spiegano le modalità organizzative della collaborazione.

In Italia, come avremo modo di vedere nel terzo capitolo, l'Amministrazione finanziaria ha pubblicato per la prima volta nel 2013 il c.d. Progetto Pilota di adesione al regime di *Cooperative Compliance*, recependo le direttive Europee<sup>40</sup>.

A distanza di due anni d'evoluzione del Progetto, col Decreto Legislativo n. 128 del 5 agosto 2015 recante "*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente*", anche nel nostro paese viene istituito il regime dell'adempimento collaborativo.

### **1.1. Il modello di *Horizontal Monitoring* ed il primo esempio di applicazione in Olanda.**

È importante, prima di approfondire il rapporto di *Cooperative compliance*, fare un passo indietro e analizzare le prime misure dettate a livello Europeo per migliorare il rapporto esistente tra Fisco e grandi contribuenti. L'approccio del monitoraggio orizzontale (c.d. *Horizontal Monitoring*) è considerato come il passo precedente l'istituzione di rapporti di *compliance*, in quanto, al pari di questi ultimi, anch'esso riguarda il mutamento delle relazioni fra le Autorità fiscali e contribuenti.

La prima nazione ad introdurre ed implementare questo concetto fu l'Olanda, che tramite un progetto pilota lanciato nel 2005 cercò di creare un programma operativo fondato su accordi fra i contribuenti e la *Netherlands Tax and Custom Administration*<sup>41</sup>.

Questo tipo di monitoraggio consiste nel portare allo stesso livello, per l'appunto orizzontale, il dialogo tra Fisco e contribuenti, rovesciando quindi il tradizionale *modus operandi* "verticale" del rapporto, che ha da sempre visto le Autorità fiscali intervenire successivamente, per accertare maggior imponibili o evidenziare operazioni potenzialmente

---

<sup>40</sup> Viene istituita la macro tipologia dei Grandi Contribuenti comprendente quei contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi superiori a 100 mln di euro. In via generale, tale soglia, deve essere individuata considerando, per ciascun periodo d'imposta, il valore più elevato tra i seguenti dati, indicati nelle dichiarazioni presentati ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA:

- I ricavi, così come da articolo 85, comma 1, lett. a) e b) del TUIR;
- L'ammontare lordo complessivo dei compensi derivanti dall'esercizio di arti e professioni così come da articolo 53, comma 1 del TUIR;
- Il volume d'affari (articolo 20 del D.P.R. n. 633/1972)

<sup>41</sup> Il segretario di Stato Olandese in una lettera del 2005 alla House of Representatives of the States-General descrisse l'*horizontal monitoring* come segue: «*Horizontal monitoring refers to mutual trust between the taxpayer and the Netherlands Tax and Customs Administration, the more precise specification of each other's responsibilities and options available to enforce the law and the setting out and fulfilment of mutual agreements. In so doing, the mutual relationships and communications between citizens and the government shift towards a more equal position. Horizontal monitoring is also compatible with social developments in which the citizen's personal responsibility is accompanied by the feeling that the enforcement of the law is of great value. In addition, the horizontal monitoring concept also implies that enforcement is feasible in today's complex and rapidly changing society solely when use is made of society's knowledge*».

elusive. Con questo tipo di monitoraggio, considerato quindi “preventivo”, i controlli normalmente svolti *ex-post*, si trasformano in consultazioni preventive.

Il sistema bisogna che venga attuato attraverso la rete di intermediari fiscali (ossia gli uffici che costituiscono l'estensione dell'Autorità amministrativa centrale nelle altre regioni del paese) in combinazione con il c.d. *meta-monitoring*<sup>42</sup>, software che risponde all'esigenze di raccogliere informazioni circa la qualità dei servizi fiscali offerti dagli intermediari e della qualità delle dichiarazioni archiviate dall'Amministrazione.

I principi su cui si basa l'*Horizontal Monitoring* risultano quindi essere:

- una cooperazione basata su fiducia reciproca, comprensione e trasparenza;
- accordi raggiunti tramite la cooperazione fra le parti;
- la discussione e risoluzione preventiva di operazioni che potrebbero generare controversie fiscali;
- una riduzione della supervisione *ex-post*, grazie all'attuazione del c.d. *meta-monitoring*;
- un continuo monitoraggio della qualità del lavoro svolto.

Secondo il modello olandese, l'applicazione di un approccio del genere crea delle sinergie e mira ad accrescere il coordinamento tra gli uffici fiscali e i contribuenti, implementando sia la qualità delle dichiarazioni fiscali<sup>43</sup> sia le possibilità di adempimento spontaneo delle obbligazioni tributarie tramite:

- il sostegno e l'assistenza ai contribuenti;
- un rapporto propositivo e di collaborazione;
- una strategia basata sul rafforzamento del senso di responsabilità dei contribuenti; che determina pertanto implicazioni pedagogiche.

Si crea in questo modo un sistema che si basa sull'affidamento che l'Amministrazione centrale ripone nel lavoro che i c.d. *provider* (intermediari) svolgono per i propri clienti, in modo tale da ridurre in modo sempre maggiore il controllo c.d. verticale. Al fine di garantire il funzionamento del sistema, ogni *tax services provider* dovrà garantire pari possibilità di accesso all'*horizontal monitoring* attraverso accordi standard.

Dovrà quindi essere stipulata una collaborazione tra l'intermediario fiscale e l'amministrazione finanziaria, il cui rapporto sia gestito e garantito attraverso una c.d.

---

<sup>42</sup> Da *Guide to horizontal monitoring*, Tax and Customs Administration, 2005.

<sup>43</sup> I soggetti aderenti a tale sistema sono maggiormente i grandi contribuenti, ossia le imprese di maggiori dimensioni. Non possono stipulare accordi con i *tax services providers* le imprese di piccole e medie dimensioni.

*relationship manager*. L'Amministrazione si farà carico di rispondere a richieste e quesiti di consultazione preventiva da parte del *provider* su determinati argomenti e al mantenimento dei rapporti operativi con quest'ultimo.

Gli accordi, invece, tra contribuenti e *provider* hanno come obiettivo quello di giungere a redigere dichiarazioni fiscali prive di errori materiali ed in linea con la legislazione ed i regolamenti cui partecipa anche il contribuente. La dichiarazione preparata dal contribuente, invece, può costituire la base per un accordo di monitoraggio orizzontale solo se il *provider* ha un grado di supervisione sufficientemente tale da garantirne la qualità.

L'*Horizontal monitoring* si basa, quindi, sul principio secondo il quale il grado di supervisione dell'Amministrazione possa essere ridotto in seguito all'accrescimento della fiducia nella professionalità dei *tax services providers* a consultazioni preliminari su eventuali questioni controverse e al *meta-monitoring*. Le imprese coinvolte nel sistema non saranno, inoltre, soggette ai controlli e alle verifiche fiscali normalmente effettuate.

È importante sottolineare come, tuttavia, il meccanismo necessiti di costanti cambiamenti a seguito della nascita di nuove esigenze e del mutamento dello scenario a cui esso viene applicato. Nell'esempio olandese, l'*Horizontal monitoring* è stato esaminato da una commissione indipendente che ha emanato delle linee guida<sup>44</sup> per lo sviluppo del sistema.

A prescindere dalle differenze di adattabilità del suddetto sistema da paese in paese, la direttrice comune rimane quella di uno sviluppo verso un modello integrato di *Horizontal monitoring*, all'interno di un *TCF* efficace ed efficiente.

Per molti anni infatti si è avuta la convinzione errata che questo tipo di monitoraggio fosse il solo strumento di supervisione coerente con un'evoluzione, in senso collaborativo, dei rapporti tra l'Amministrazione e il contribuente. In tempi recenti, tuttavia, le Amministrazioni fiscali degli stati membri OCSE hanno correttamente dimostrato come l'*Horizontal monitoring* dovesse essere integrato con dei sistemi di supervisione organizzati secondo la strategia del *compliance risk management*, che si prefigge l'obiettivo di influenzare il

---

<sup>44</sup> In tal senso un report di KPMG International, datato 2014, dal titolo "*Evolution of horizontal monitoring*" sosteneva che: "*Horizontal monitoring was evaluated in 2012 by an independent committee. Some of the recommendations made to the DTA:*

- *Give criteria for optimal tax control framework;*
- *Verify with reality checks (for example random statistical sampling) whether the organization in managing it's tax risk;*
- *Develop and provide familiar and practical tools for a TCF. Make sure an optimum mix of system and data related audits of the taxpayer is conducted;*
- *Carry out additional checks if the taxpayer has not set up a TCF."*

comportamento dei contribuenti, al fine di poter ottenere informazioni e incentivare l'adempimento spontaneo alle obbligazioni tributarie.

Diversi punti critici si sono presentati, tuttavia, nel momento in cui si è cercato di mettere in pratica tale modello. Il suo sviluppo, infatti, è scaturito da una gestione istintiva delle questioni fiscali da parte delle Amministrazioni che lo hanno adottato, destinando energie e sostegno insufficienti per lo sviluppo di un sistema che necessita di uno stampo manageriale che si fondi sul possesso e sulla condivisione di adeguate informazioni<sup>45</sup>.

Il monitoraggio orizzontale, da solo, è risultato quindi insufficiente per il sistema informativo che deve assistere le decisioni in un sistema adeguato di monitoraggio supervisione dell'efficacia ed efficienza delle forme prescelte per compiere determinate azioni. Sarebbe per questo necessario un processo di implementazione, non attraverso un irrigidimento della regolamentazione e un'integrazione di carattere legislativo, bensì attraverso la trasparenza e lo sviluppo dell'informazione. È necessario, ad esempio, che le Amministrazioni prestino costantemente attenzione ai costi per il mantenimento e la stipulazione degli accordi con i contribuenti e per gestire al meglio le operazioni svolte. In mancanza di tale attenzione, i contribuenti potrebbero implementare erroneamente l'*Horizontal monitoring*, utilizzandolo come un mezzo per traslare i costi, che dovrebbe sostenere il governo, sui *providers* e sulla massa di soggetti passivi.

Le Autorità, negli ultimi anni, hanno cercato di incentivare un rapido sviluppo del monitoraggio orizzontale e un suo inserimento in una struttura più adeguata che potesse fornire i giusti strumenti e le adeguate conoscenze. Ovviamente, in parallelo a questo, si è assistito ad un irrigidimento dei controlli di carattere verticale nei confronti di coloro che non hanno aderito agli accordi sul modello, al fine di impedire una perdita considerevole di conoscenza da parte delle autorità, derivante dalla chiusura dei predetti soggetti alla trasparenza e alla condivisione.

---

<sup>45</sup> Nel report OCSE del 2013, dal titolo "*A cooperative compliance framework*" si evidenzia lo stupore di come le Amministrazioni abbiano a disposizione così poche informazioni per gestire e sviluppare un sistema di *Horizontal monitoring*. In alcuni casi è risultato addirittura impossibile sia ottenere delle informazioni di carattere qualitativo e quantitativo delle politiche attuate o ottenere informazioni sulla base di un regolare flusso informativo che passi attraverso le informazioni detenute dal management.

## 2. Un confronto tra diverse esperienze internazionali in materia di lotta all'evasione fiscale e di promozione della *Tax compliance*.

Dallo studio del 2008 ad oggi le Autorità fiscali dei paesi economicamente più sviluppati, come Irlanda, Stati Uniti, Australia, e Regno Unito hanno adottato ed implementato modelli di *Cooperative compliance* nella propria strategia di gestione del rischio fiscale per attrarre nuovi investimenti e migliorare l'adempimento dei contribuenti. In generale, la procedura d'introduzione del regime prevede come primo *step* la pubblicazione di un progetto pilota, col quale individuare in via sperimentale un potenziale numero di aziende interessate ad aderire, ed in un secondo momento, solitamente dopo un periodo temporale di due/tre anni, l'istituzione del regime tramite la pubblicazione della legge.

Riporto di seguito una tabella riepilogativa dei paesi che ad oggi hanno adottato un modello di *Cooperative Tax Compliance*<sup>46</sup>:

Paese	Modello di <i>Co-operative compliance</i>
Australia	Modello formalizzato dal 2001. Al momento è possibile instaurare un accordo annuale, c.d. <i>Annual Compliance Arrangements (ACA)</i> , concordando metodi di comunicazione e obiettivi fra Amministrazione e grandi contribuenti.
Austria	Il progetto pilota " <i>Horizontal Monitoring</i> " è stato avviato nel 2011 e ha coinvolto più di 10 grandi gruppi fino al 2014. Soggetti esterni come Camera di Commercio e Industria e consulenti fiscali sono stati coinvolti nel progetto per migliorare ulteriormente la collaborazione.
Canada	Nel 2010 è stato lanciato un progetto di avvicinamento e collaborazione tra le grandi aziende, l'Amministrazione Finanziaria e i consulenti fiscali.
Danimarca	Progetto pilota avviato nel 2008, trasformatosi in un vero e proprio modello di <i>Co-operative Compliance</i> nel 2012.
Finlandia	Progetto pilota avviato nel 2013, ad oggi ancora in corso.
Francia	Progetto pilota emanato nel 2013, ad oggi non ancora trasformatosi in un vero e proprio modello di <i>Co-operative Compliance</i> .

<sup>46</sup> Tabella riepilogativa tratta dallo Studio del 2013 "*Co-operative Compliance: A framework from enhanced relationship to co-operative compliance*".

Germania	Nessun modello di <i>Compliance</i> è stato ad oggi formalizzato. Tuttavia, dal 2012 qualche Stato Federale, come ad esempio la Bassa Sassoni, ha adottato dei modelli di collaborazione volontaria che le aziende possono adottare in caso di verifiche fiscali.
Hong Kong	Nessun modello di <i>Co-operative Compliance</i> è stato ad oggi adottato.
Ungheria	Nessun modello di <i>Co-operative Compliance</i> adottato. Tuttavia, dopo le raccomandazioni dello studio OCSE del 2008 la <i>Large Taxpayer's Directorate</i> (LTU) ha adottato sistemi di gestione fiscale che basati sul continuo dialogo tra Amministrazione e contribuenti ed una relazione basata su fiducia e flessibilità.
Irlanda	Modello di <i>Co-operative Compliance</i> formalizzato nel 2005, dopo diversi anni di confronto fra le parti interessate.
Italia	Progetto pilota avviato dall'Agenzia delle Entrate nel 2013, al quale hanno risposto 55 gruppi societari per il 53% italiani, il 32% europei e la restante parte extra-UE. Ad aprile 2016 è stato emanato il provvedimento per l'accesso al regime, istituito con Decreto del 15 giugno 2016 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 148 del 27.06.2016.
Giappone	Modello di <i>Co-operative Compliance</i> adottato dal 2010. Quando le Autorità Fiscali esaminano le operazioni poste in essere dai grandi contribuenti, si concentrano prima di tutto su come sono stati gestiti i rischi fiscali.
Olanda	Modello di <i>Compliance</i> avviato nel 2005 tramite l' <i>Horizontal Monitoring</i> . Continua implementazione del modello basata sul miglioramento delle mappe interni di gestione del rischio fiscale utilizzate dai grandi contribuenti. Nel 2012 un comitato indipendente ha valutato positivamente l'impatto di tale modello.
Nuova Zelanda	Nel 2008 è stato avviato il Progetto pilota, al quale hanno partecipato circa 10 gruppi. La firma del primo accordo è arrivata nel 2010.
Norvegia	Progetto pilota, basato sulle raccomandazioni OCSE del 2008, avviato nel mese di agosto 2011 ed implementato fino al 2013. Il rapporto si basa principalmente sul dialogo tra il top management delle aziende interessate e l'Amministrazione Fiscale.
Portogallo	Nessun modello di <i>Co-operative Compliance</i> formalmente adottato. Tuttavia nel 2012 l'Amministrazione Fiscale ha istituito un ufficio apposito per dialogare con i grandi contribuenti.



Regno Unito	Nel 2009 l'HMRC ( <i>Her Majesty's Revenue and Customs</i> ) ha formalizzato un modello di <i>Compliance</i> per i grandi contribuenti basandosi su un modello di <i>Customer Relationship Management</i> .
Russia	Progetto pilota avviato nel 2012, al quale hanno partecipato 4 gruppi societari firmando un accordo di <i>Horizontal Monitoring</i> e scambio di informazioni. Il progetto mira a stabilire un nuovo tipo di rapporto basato su fiducia, trasparenza e collaborazione.
Singapore	Progetto pilota avviato nel 2008, sulla base delle raccomandazioni del rapporto OCSE sull' <i>Enhanced Relationship</i> , previa consultazione della Camera di Commercio di Singapore che gestisce i rapporti con le aziende maggiormente performanti.
Slovenia	Modello formalizzato nel 2010 tramite invito pubblico a partecipare da parte del DURS ( <i>Dav na Uprava Republike Slovenije</i> ).
Sud Africa	Formalizzazione del modello dal 2005 da parte della South African Revenue Service (SARS).
Spagna	Formalizzazione del modello di <i>Compliance</i> con l'emanazione di un " <i>Code of a good practice</i> " nel 2010 e creazione di un "Companies large forum".
Svezia	Progetto avviato nel 2006 con continui dialoghi fra le Autorità e le grandi aziende. Nella primavera del 2012 15 grandi compagnie sono state invitate ad unirvi.
Stati Uniti	<i>Compliance Assurance Process</i> (CPI) avviato nel 2005 con un Progetto pilota, divenuto definito nel 2012.

Il report OCSE del 2013, che come il lettore avrà intuito rappresenta la linea guida per l'evoluzione e l'attuazione del regime di *Cooperative compliance*, studia la metodologia con la quale tale rapporto di collaborazione è stato implementato in Australia e a Singapore.

### **Australia:**

La strategia adottata dall'ATO (*Australian Taxation Office*) si basa su un modello di *Cooperative Compliance* che tiene conto dei fattori che influenzano il comportamento dei contribuenti. Nella figura 1 in basso, l'ATO evidenzia le differenze che emergono fra un primo approccio basato su una semplice attitudine alla *compliance*, ed un secondo basato su una vera e propria strategia di *compliance*. Concentrandosi sull'analisi della parte destra della figura si noterà come, secondo le Autorità Australiane, una strategia basata sulla collaborazione porterà non solo ad un notevole risparmio in termini di costi legati a possibili controversie ma anche ad una più agevole risoluzione delle stesse.

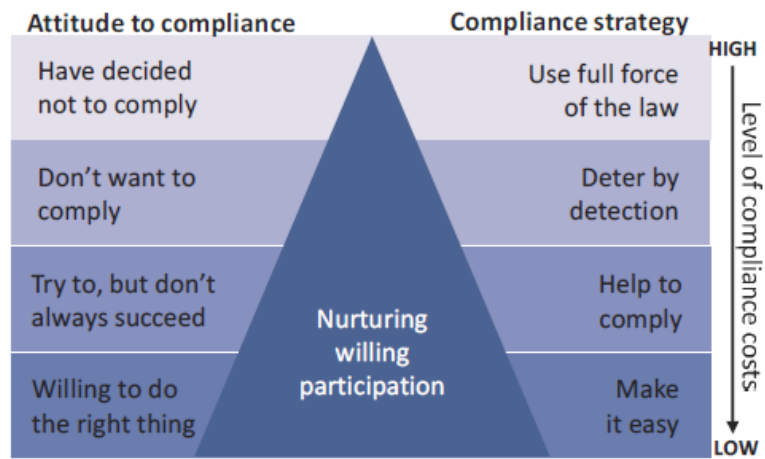


Figura 1. Australia Taxation Office, Esempio di un modello di *Co-operative Compliance*.

Per supportare tale modello, le Autorità Australiane hanno elaborato una mappa di gestione dei rischi fiscali (figura 2), influenzata dall'adesione o meno al regime di *Cooperative Compliance*, strutturata secondo tre variabili:

1. “probabilità di non-*compliance*” sull’asse delle ascisse;
2. “conseguenze della non-*compliance*” sull’asse delle ordinate;
3. rischio fiscale.

La mappa risulta abbastanza intuitiva, sicché si noterà che i contribuenti con minor propensione alla collaborazione avranno come risultato dei rischi fiscali più elevati e dovranno adottare continue revisioni interne (1). I contribuenti che pur non essendo inclini alla *compliance*, invece, adotteranno dei sistemi di controllo interno vedranno i loro rischi fiscali ridursi, ed infatti vengono catalogati come “*Medium risk taxpayers*” (2). In ultimo, sulla parte sinistra del grafico si evidenzia la categoria di contribuenti che è propensa ad aderire a sistemi di *cooperative compliance*, infatti a seconda del monitoraggio interno dei rischi, vengono classificati come contribuenti a basso rischio fiscale (4) e contribuenti chiave (2) che adottando un continuo monitoraggio non vanno in contro a rischi fiscali.

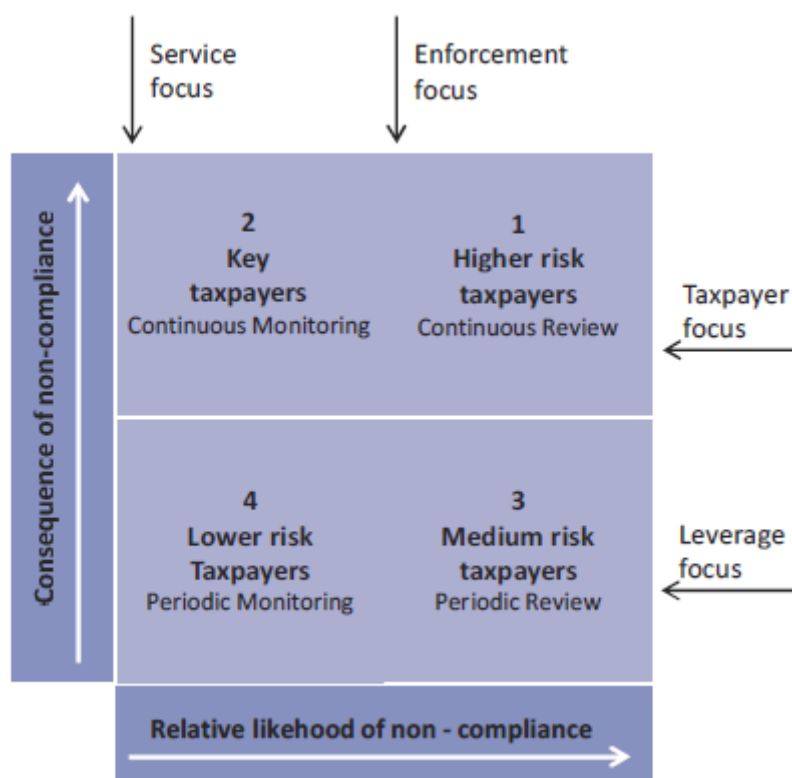


Figura 2. Australia Taxation Office, Struttura di differenziazione dei rischi fiscali

Il sistema Australiano prevede accordi di tipo annuale (ACA – *Annual Compliance Arrangements*), chiaramente rinnovabili, attivabili su istanza del contribuente. Tali accordi favoriranno:

- risoluzione in tempo breve delle controversie;
- punti di contatto, aggiornamento e dialogo fra professionisti, contribuenti e Amministrazione finanziaria;
- in caso di contenzioso trattamenti agevolati su sanzioni ed interessi;
- un apposito piano per il contribuente che delinea le varie scadenze;
- possibilità di maggior tempo per correggere ed integrare le dichiarazioni fiscali;
- implementare la propria mappa dei rischi fiscali grazie alla collaborazione con l’Agenzia.

Dall’introduzione del modello, avvenuta nel 2001, sino ad oggi, più di 150 gruppi multinazionali hanno aderito al modello di collaborazione volontaria implementato dalle Autorità Australiane, mostrando ottimi risultati in termini di efficienza del proprio sistema di controllo interno di gestione dei rischi fiscali, di gestione del contenzioso e di significativa contribuzione al miglioramento del gettito fiscale incassato dalle Autorità.

## Singapore:

Il modello di *cooperative compliance* elaborato dalle Autorità Fiscali in Singapore (IRAS - *Inland Revenue Authority of Singapore*) si basa principalmente su quattro direttrici fondamentali:

1. i contribuenti dovranno avere un sistema fiscale semplice ed intuitivo, che renda immediati gli adempimenti fiscali e non generi possibilità di aggiramento del sistema;
2. le Autorità dovranno informare i contribuenti in merito ai vari adempimenti fiscali che questi ultimi dovranno sostenere e, con una collaborazione costante, dovranno aiutarli nell'inquadramento di possibili tematiche e fornire soluzioni;
3. bisognerà, quindi, assicurare la creazione di un sistema credibile, con azioni proattive che favoriscano il dialogo e la collaborazione;
4. in ultimo, sarà necessario che i contribuenti si impegnino nel rapporto di collaborazione con le Autorità Fiscali e versino spontaneamente il gettito dovuto, soprattutto nell'ottica di migliorare l'efficienza della spesa pubblica in generale.

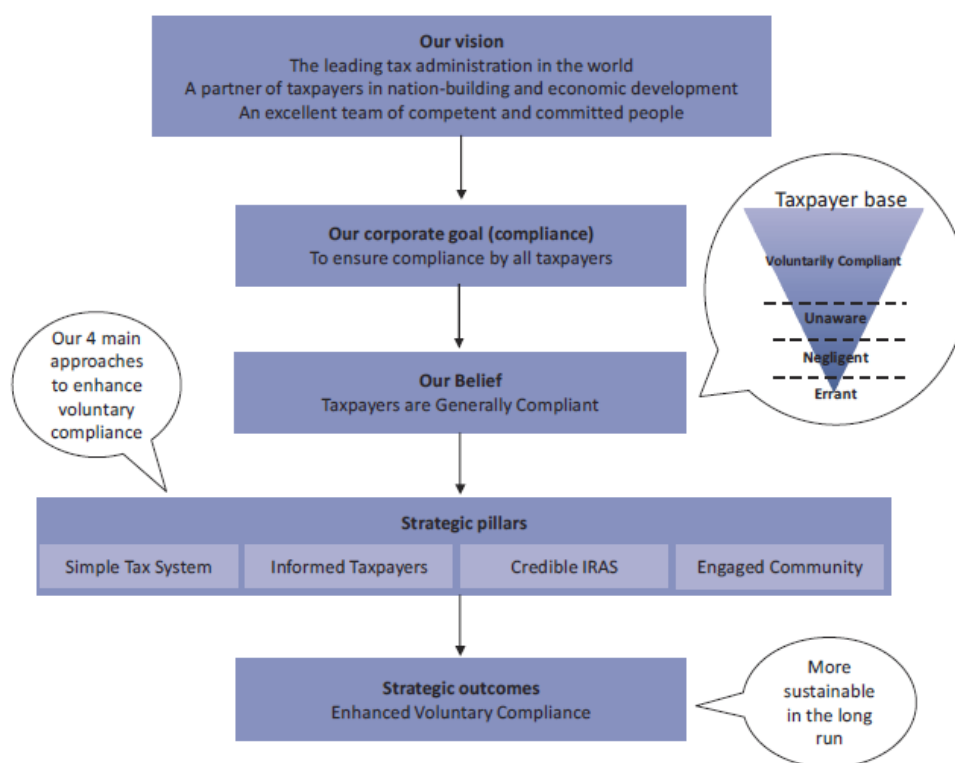


Figura 3. IRAS, Quadro strategico di Compliance

La strategia adottata per migliorare la *compliance* prevede quindi che vi sia un sistema fiscale strutturato in modo da favorire l'adempimento spontaneo, che i contribuenti siano informati ed istruiti sui propri obblighi nei confronti dell'Amministrazione e che l'azione dell'amministrazione sia credibile ed orientata in un'ottica di efficienza della spesa pubblica.

Al termine di ogni periodo d'imposta, l'IRAS pubblica dei report in cui vengono evidenziate le aree fiscali maggiormente esposte a rischi di inadempimento, le misure di audit e di monitoraggio che sono state adottate e adattate ai diversi tipi di business delle aziende partecipanti all'accordo e l'elenco stesso dei contribuenti che hanno aderito al programma di *compliance*.

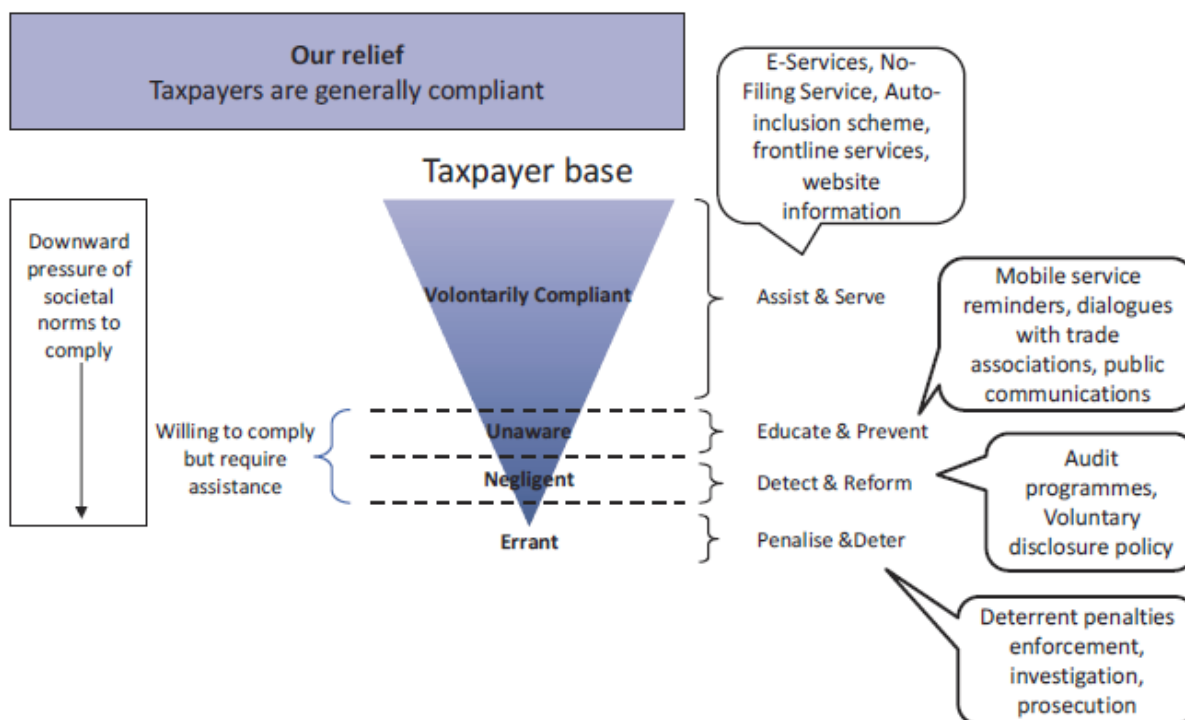


Figura 4. Inland Revenue Authority of Singapore - Customer Relationship Framework

L'*Inland Revenue Authority* of Singapore adatta il suo approccio al singolo contribuente, ritenendo, dal mio punto di vista, in modo corretto, che diversi settori con imprese di diverse dimensioni e diverso fatturato, siano influenzati da altrettante diverse variabili fiscali e che l'adozione un approccio uguale per ogni contribuente sarebbe sbagliato. Si ritiene quindi che adattando il dialogo al singolo contribuente si migliori l'efficienza del programma di *compliance* e la relazione con i contribuenti stessi, favorendo quindi gli adempimenti spontanei.

Il progetto pilota (ETRP – *Enhanced Taxpayers Relationship Program*) è stato lanciato nel 2008, inizialmente nei confronti di un piccolo segmento di grandi contribuenti scelti fra quelli che contribuivano in modo più rilevante al gettito fiscale. Sono stati scelti i gruppi che in genere hanno strutture aziendali più complesse e operazioni che potrebbero generare controversie fiscali. Attualmente, l'ETRP è stato esteso ad ulteriori società su invito da parte dell'Amministrazione.

### **Contesto generale di applicazione del regime negli atri Stati:**

Possiamo quindi affermare che il passaggio da un approccio basato sul controllo tradizionale ad un approccio basato sulla *cooperative compliance* è il risultato dello sviluppo della gestione dei rischi fiscali, al quale le grandi aziende dovranno adeguarsi per ridurre rischi di inadempimento e migliorare la lotta all'evasione fiscale complessiva, con benefici per entrambe le parti.

Come illustrato precedentemente, quasi tutti i paesi aderenti all'OCSE hanno risposto positivamente all'adozione di modelli di *cooperative compliance*. Altri esempi particolarmente rilevanti di adozione del modello, oltre a quelli già illustrati, si evidenziano: **(i)** in Canada, il cui approccio alla *compliance* è fortemente centrato sull'implementazione dei modelli di gestione dei rischi fiscali e sul miglioramento del rapporto con i contribuenti e gli intermediari, **(ii)** In Slovenia, dove il progetto pilota di *Horizontal Monitoring* elaborato dalle Autorità ha influito perfino sul piano industriale strategico elaborato dai grandi contribuenti per il periodo d'imposta 2012-13, **(iii)** in Sud Africa, dove a seguito della pubblicazione dello Studio del 2008, i contribuenti hanno adottato una strategia improntata sul dialogo e sulla trasparenza nei confronti dei consulenti e delle autorità; **(iv)** in UK, nel 2009 l'HMRC (*Her Majesty's Revenue and Customs*) ha formalizzato un modello di *compliance* per i grandi contribuenti basandosi su un modello di *Customer Relationship Management*.

Diversi paesi che ancora oggi non dispongono di un approccio formale rispetto alla *cooperative compliance* hanno comunque implementato delle strategie o creato progetti in questo senso, con lo scopo di migliorare il rapporto con i grandi contribuenti. Ne sono da esempio sia il Portogallo che l'Ungheria, che pur non disponendo di un approccio formale alla *cooperative compliance*, hanno creato, basandosi sulle raccomandazioni dello Studio del 2008, un'unità apposita per i grandi contribuenti con l'obiettivo di valorizzare il rapporto con questi ultimi.

Altri paesi che si trovano ancora nella c.d. "fase pilota" iniziale, stanno cercando di svilupparsi in un più ampio contesto (globalizzazione, competitività e riduzione dei costi).

### **3. Il passaggio dal rischio all'opportunità fiscale: la costruzione di un efficiente *Tax Control Framework*.**

Come anticipato, alla base di un buon rapporto di *Cooperative compliance* deve esserci la volontà del contribuente di essere "trasparente" nei confronti dell'Amministrazione Fiscale e di monitorare e gestire i potenziali rischi fiscali. Da un punto di vista prettamente aziendale,

la *Tax governance* viene definita come l'insieme di risposte che il *Management* riesce a fornire alle domande riguardanti le opportunità e le responsabilità emergenti dalla gestione fiscale del *business*, con la finalità di ottimizzare le strategie orientate alla produzione del maggior profitto possibile per azionisti e gli investitori.

In quest'ottica, il TCF<sup>47</sup> (*Tax Control Framework*) non è altro che lo strumento organizzativo ed effettivo utilizzato per l'attuazione della politica fiscale adottata dalla società. Tale strumento consente di identificare, ridurre e controllare il rischio fiscale<sup>48</sup> inteso quale rischio di *compliance* (ossia erroneo adeguamento alla disciplina fiscale).

L'impegno della società a collaborare con le Autorità, ad essere trasparente e collaborativa si deve necessariamente riflettere nei suoi sistemi di *risk management* e nelle sue strutture e politiche aziendali<sup>49</sup>.

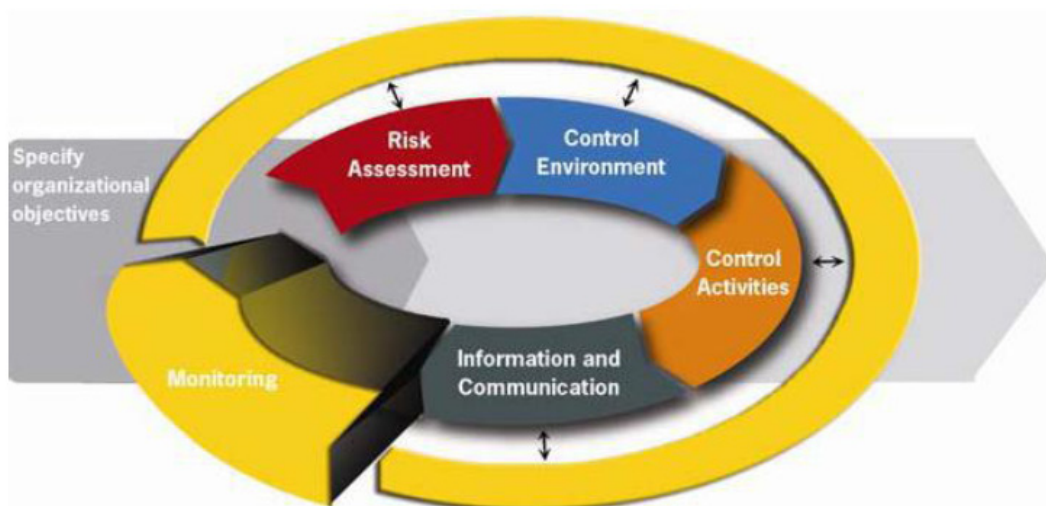


Figura 5. Struttura di un ambiente di controllo interno – *Internal Control Framework*

Come illustrato in figura 5, l'ambiente di controllo interno consente alle grandi aziende di garantire che i propri obiettivi operativi, finanziari e di *compliance* vengano soddisfatti, insieme a un'attenta gestione del rischio. Sarà necessario valutare:

<sup>47</sup> "If a taxpayer is in control he should be in a position to detect, document and report any relevant tax risks to the revenue body, provided that specific tax requirements are incorporated into the internal control framework. These specific tax requirements are sometimes described as Tax Control framework (TFC), which focuses in internal control of tax processes. The taxpayer should provide the revenue body with both a description of the main tax risks related to the company and the design and effectiveness of the internal risk management and control systems for the main tax risks during the relevant financial year. In the taxpayer is in a Position to detect and report any meaningful risk to the revenue body, the role of the revenue body can change to assessing the monitoring system of the taxpayer itself, rather than intrusive auditing." Tratto da "Co-operative compliance: a framework from enhanced relationship to co-operative compliance", OECD, 2013.

<sup>48</sup> "A tax control framework is a system to identify, mitigate, control and report tax risks. ATFC forms part of a business control framework, which is different for every organization", tratto da Tax risk management, IBFD.

<sup>49</sup> MNE Guide Lines" redatte dalla FTA nel 2010.

- **Risk Assessment:** Ogni organizzazione si trova ad affrontare i rischi interni ed esterni che possono influenzare gli obiettivi dell'organizzazione stessa. È necessario valutare i rischi relativi agli obiettivi aziendali e determinare il modo migliore per gestirli;
- **Control Environment:** Questo componente si concentra sulla cultura aziendale in merito alla gestione dei rischi. Le domande che spesso vengono poste sono: i dipendenti sono consapevoli dell'importanza della gestione dei rischi? Come questi ultimi vengono mitigati? la gestione del rischio è parte della filosofia e dello stile operativo del management?
- **Control Activities:** Si riferiscono al sistema di controllo interno dell'organizzazione, comprese le politiche e le procedure che definiscono i processi di approvazione, i livelli di autorizzazione, la sicurezza dei beni, la separazione delle funzioni, etc;
- **Information and communication:** Questo componente si riferisce all'informazione e alla comunicazione dell'azienda, compresa la produzione di report operativi e finanziari;
- **Monitoring:** L'attività di *monitoring* viene spesso confusa con l'attività di controllo. In realtà, mentre le attività di controllo definiscono il sistema di controllo interno di un'organizzazione, la componente di monitoraggio si concentra piuttosto sulla supervisione del sistema stesso.

Chiaramente, l'attività di gestione del rischio fiscale non potrà eliminare totalmente qualsiasi profilo di rischio inerente il business dell'impresa, in quanto l'esposizione ad esso è parte di qualsiasi strategia imprenditoriale. Il punto focale è invece quello di cercare di evitare l'assunzione di rischi che possano comportare un serio pericolo all'attività svolta.

Per tale motivo, l'OCSE<sup>50</sup>, classifica due categorie di rischi fiscali: **(i)** una prima categoria mancante di qualsiasi tipo di beneficio ottenibile con la sua assunzione e, per questo motivo, dovrà essere necessariamente mitigata; **(ii)** una seconda categoria invece consiste in rischi connessi al tentativo di sfruttamento di un'opportunità. In tal caso non sarà necessario cercare di evitarne l'assunzione ma bisognerà assicurarsi che, quando l'obiettivo verrà raggiunto, questo supererà gli effetti negativi derivanti dall'accettazione del rischio.

---

<sup>50</sup> Nel rapporto OCSE del 2013 “Co-operative Compliance: A framework from enhanced relationship to co-operative compliance”.



Un *Tax Control Framework* ben funzionante, quindi, sarà in grado di cogliere un maggior numero di opportunità bilanciando i benefici e i rischi correlativamente assunti, operando scelte trasparenti e calibrandone l'impatto sulla strategia dell'azienda.

L'OCSE ha fornito un'analitica definizione di rischio fiscale, facendovi rientrare tutte le criticità che rientrano dal mancato rispetto, da parte di un'impresa, delle legislazioni fiscali vigenti in uno dei paesi membri<sup>51</sup>. In tale definizione certamente vi rientrano:

- il rischio derivante dalla non corretta tenuta delle scritture contabili;
- il rischio di commettere errori nella compilazione e presentazione delle dichiarazioni fiscali;
- il rischio di pagamento di maggiori imposte per effetto del mancato allineamento tra la posizione dell'impresa e quella dell'Amministrazione Finanziaria;
- il rischio di doppia imposizione;
- la non corretta interpretazione della legislazione e della prassi fiscale;
- il danno di reputazione al quale l'impresa può andare in contro, compreso il deterioramento dei rapporti tra l'impresa e le Autorità Fiscali.

Il *Top management* dovrà poi, considerare che l'adozione di pratiche fiscali aggressive potrà certamente generare minor imponibile fiscale, nel breve periodo, e quindi aumentare profitti e benefici in capo agli azionisti, ma nel medio e lungo periodo, tale condotta potrebbe portare alla distruzione di valore per l'impresa, generando contenziosi fiscali e danneggiando l'immagine e la reputazione dei *manager*<sup>52</sup> stessi.

Un ultimo elemento fondamentale, al fine del funzionamento e dell'implementazione di un efficiente tax strategy, risulta essere la comunicazione ed il costante flusso informativo tra gli esponenti del *top management* e i responsabili del TCF in riferimento: alle strategie fiscali adottate, alle iniziative assunte in ambito tributario e al loro potenziale impatto sui conti del gruppo e sulle filiali, alle richieste formulate dalle Autorità Fiscali e al corretto adempimento da parte della Società di tutte le obbligazioni previste dal legislatore fiscale. Infatti, la diversa percezione delle regole essenziali per il rispetto della legislazione tributaria e i differenti regimi di responsabilità possono rappresentare cause di potenziali rischi. La comunicazione è quindi l'elemento chiave per evitare questo pericolo: è necessario accertarsi che le persone operanti all'interno del dipartimento fiscale della Società e tutte le altre che agiscono nel

---

<sup>51</sup> "Building Transparent Tax by banks", OECD publishing, 2009.

<sup>52</sup> Tale concetto viene ribadito dall'organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico nel report OECD del 2013, "Addressing Base Erosion and Profit Shifting".

*business* dell'impresa percepiscano in maniera omogenea quali siano le questioni da trattare, i fatti essenziali e quelli necessari a risolvere eventuali controversie in materia.

L'aspetto appena illustrato può essere efficacemente riassunto dal grafico sottostante:

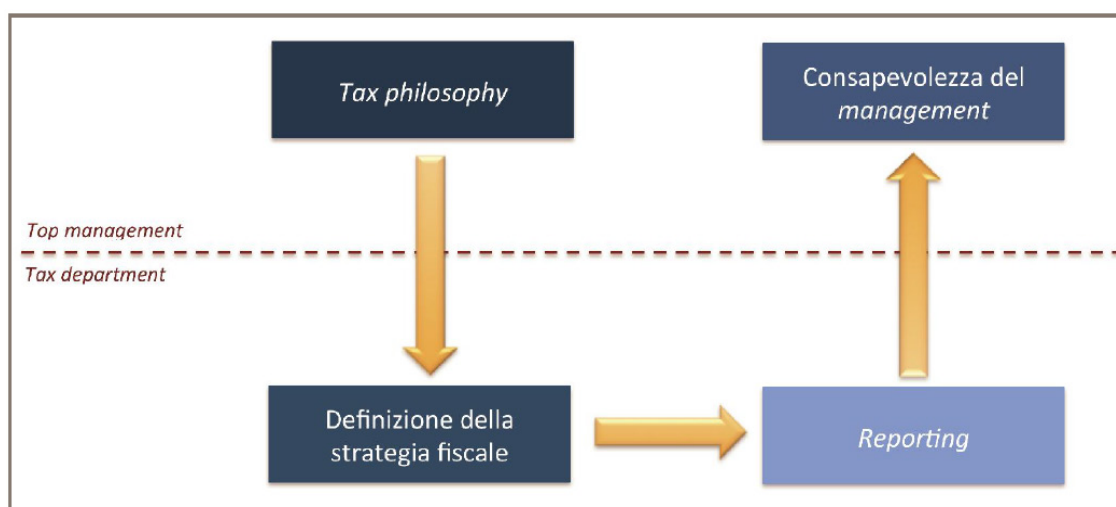


Figura 6. Flussi informativi nei sistemi di Tax Governance

Alla funzione di controllo del rischio e, contemporaneamente, all'interno dell'assetto organico della società, è stata negli ultimi anni affiancata la funzione di *compliance* che ha permesso, tra le altre cose, di superare la contrapposizione tra le esigenze di *performance* della Società e quelle di conformità alla legislazione fiscale. Infatti, solo attraverso un'adeguata gestione dei rischi, ed in particolar modo dei rischi operativi (in relazione ai quali si posiziona anche la *Compliance* fiscale) si garantisce la sopravvivenza dell'azienda.

Come precedentemente sottolineato, al fine di gestire i rischi derivanti da pianificazioni fiscali aggressive o da una mancata conformità alle norme fiscali, è necessario predisporre all'interno della *Governance* societaria un adeguato *Tax Control Framework*.

In linea generale, è importante evidenziare che l'effettività di un *TCF* è strettamente collegata ai valori morali del management di un'organizzazione e con il modo in cui quest'ultimo ne assicura l'attuazione nelle operazioni *day by day*<sup>53</sup>.

Vista la varietà di modelli adottati dalle varie imprese, da parte dei contribuenti si è riscontrata una forte richiesta alle Autorità affinché emanino delle linee guida riguardo i criteri adottati per valutare gli scopi e l'effettività di un *TCF*. Qualora si riuscisse ad arrivare ad una situazione di questo genere, gli elementi su cui le Autorità dovrebbero basare le loro valutazioni dovrebbero, teoricamente, riguardare:

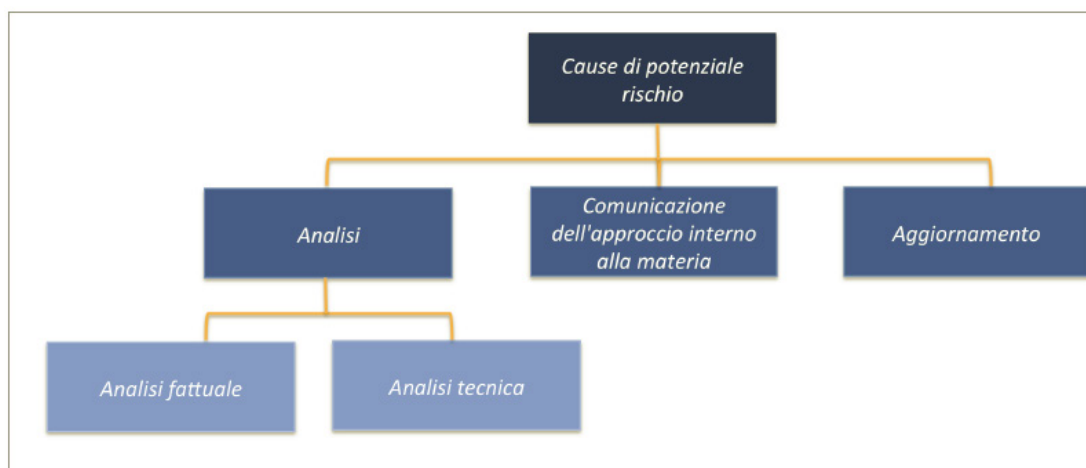
- Il fatto che il *TCF* costituisce parte integrante del *business management*;

<sup>53</sup> Principio estratto da "Information Note Tax Compliance and Tax Accounting System", FTA, 2010.

- La qualità e l'effettività del *TCF* che dovrebbe essere valutata in relazione ad un rapporto di collaborazione con il contribuente;
- La trasparenza che le Autorità pongono nelle strategie di *Compliance*;
- Una valutazione effettuata separatamente, ed in base alle sue caratteristiche, in riferimento ad ogni singolo contribuente.

Nonostante ogni *TFC* sia differente in relazione alla società in cui è inserito, il fine comune di tutti i sistemi è quello di costruire una gestione dei rischi fiscali che sia:

- **Effettivo:** l'esistenza di un rischio fiscale si ripercuote necessariamente sull'intero business della società in quanto capace di impedire, anche potenzialmente, la realizzazione della strategia d'impresa. Per questo motivo il dipartimento fiscale non può che essere collegato con il *top management*, per supportare e contribuire alla politica strategica dell'organizzazione. Un *TFC* può essere considerato dotato della predetta qualità qualora consenta, inoltre, la condivisione con le Autorità delle strategie e delle posizioni fiscali in modo trasparente. In assenza di chiarezza gli organi preposti al controllo fiscale dovranno ottenere il medesimo livello di certezza circa il futuro adempimento delle obbligazioni fiscali tramite altri metodi, sicuramente più costosi ed onerosi;
- **Efficiente:** la *tax governance* dovrà essere organizzata in una maniera tale da poter raggiungere gli obiettivi che questa si pone nel modo più efficiente ed efficace possibile. Dovranno, a tal proposito, essere predisposti tutti gli strumenti necessari e le risorse di cui essa necessita;
- **Trasparente:** i differenti ruoli, le diverse regole e le responsabilità inerenti ai soggetti che compongono il *TFC* dovranno essere chiare e ben individuabili. Allo stesso modo si richiede trasparenza riguardo alle decisioni che vengono prese e al loro impatto sulla *tax strategy*. Tale trasparenza non potrà esistere se non attraverso una disclosure delle strategie fiscali e l'adozione di metodi che permettano di cogliere l'esistenza di rischi potenziali.



**Figura 7. Potenziali cause di rischio fiscale. IBFD**

Si intuisce, quindi, che la funzione di *Compliance*, come già accennato, è strettamente connessa con i sistemi di controllo interno della *Corporate governance*, tanto da risultare difficilmente scindibile da altre funzioni quali:

- La funzione degli organi di consulenza legale;
- La funzione di *Risk Management*;
- La funzione di controllo interno;
- La funzione di supervisione fiscale.

L'interconnessione tra rischi operativi e rischi di *compliance*, insieme alla possibile confusione dei compiti tra il *Risk Management* e la funzione di *compliance* potrebbe far pensare ad una impossibilità di utilizzazione degli strumenti di *Risk Management* per gestire i rischi. È possibile, tuttavia, costruire un efficace *TFC* integrato nella *Corporate Governance* aziendale, ma è necessario creare un sistema omogeneo comprendente diverse aree chiave della gestione aziendale, quali:

### **Tax strategy:**

L'impresa, come primo passo nella costruzione di un *TCF*, dovrà definire la propria strategia fiscale. Secondo l'OCSE<sup>54</sup> l'organizzazione dovrà modulare l'attività fiscale con particolare riguardo alla *mission*, alle *perspectives* e alle *strategies* che le sono proprie.

Con il termine *mission* ci si riferisce alle attività che l'impresa pone in essere in linea con le sue prospettive, ossia con lo stesso motivo d'esistenza dell'organizzazione. Per *strategies*, invece, s'intende il modo con cui dette attività vengono svolte. In questo contesto, la strategia fiscale, riguarda la modalità in cui la funzione fiscale di un'impresa può contribuire a raggiungere gli obiettivi che i partecipanti si sono prefissati. Un esempio di come la strategia

<sup>54</sup> Dallo Studio OCSE del 2013 "Co-operative Compliance: A framework from enhanced relationship to co-operative compliance".

fiscale possa contribuire al raggiungimento di obiettivi di una società, può riscontrarsi nell'influenza che essa ha sul c.d. EPS (*Earning Per Share*).

Scopo di qualsiasi organizzazione, alla quale partecipano più soggetti, i cui conferimenti corrispondano ad azioni della società, è infatti quello di massimizzare i profitti dei soci. La funzione fiscale è direttamente collegata con il rendimento delle partecipazioni in quanto, le somme pagate all'Erario, incidono considerevolmente sul profitto netto ad esse attribuito. Le imposte, infatti, finiscono per diminuire e costituire una fonte di spesa per il bilancio societario sia per l'anno corrente sia, in caso di riporto in avanti di spese fiscali, dell'anno precedente.

### **Tax operations and risks:**

Ad oggi è nettamente cambiato l'approccio delle società nei confronti delle attività di pianificazione fiscale e di valutazione dei rischi, che non vengono più considerate come probabili causa di perdite monetarie. Il modo più agevole di valutare i rischi fiscali è quello di compilare una mappa e un registro dei rischi, da comunicare e trasmettere a tutto il *management* in modo che sia preventivamente conoscibile e rispettato. A tale scopo risulta di grande aiuto l'individuazione dei c.d. KPI (*Key Performance Indicator*) i quali, tramite la creazione di una piattaforma strutturata per definire, mantenere e monitorare i rischi e la *compliance* fiscale, consentono di identificare e valutare la posizione corrente della società e formulare una strategia fiscale che aggiunga valore all'organizzazione.

Le Autorità sono particolarmente interessate alla conoscenza di questi processi interni delle società per avere una completa informativa e un quadro quanto più completo possibile, che ne identifichi il funzionamento all'interno dei contribuenti di maggiori dimensioni. Questo è particolarmente importante nel momento in cui si tratti di attività volte ad assicurare la *tax compliance* che si evolvono in veri e propri centri condivisi a cui partecipano tutti gli organi costituenti il *business* dell'organizzazione. Per una valutazione corretta dei rischi è infatti fondamentale un'efficiente comunicazione tra i dipartimenti interni ed il *management*.

Il *TFC* deve quindi essere funzionalmente inserito e collegato con le altre funzioni operative dell'organizzazione in modo da garantire il corretto funzionamento delle attività fiscali precedentemente pianificate. Normalmente, però, la collocazione ideale del sistema di gestione e controllo del rischio fiscale, dovrebbe essere riservata all'interno dei modelli di Organizzazione e di Gestione 231/2001.

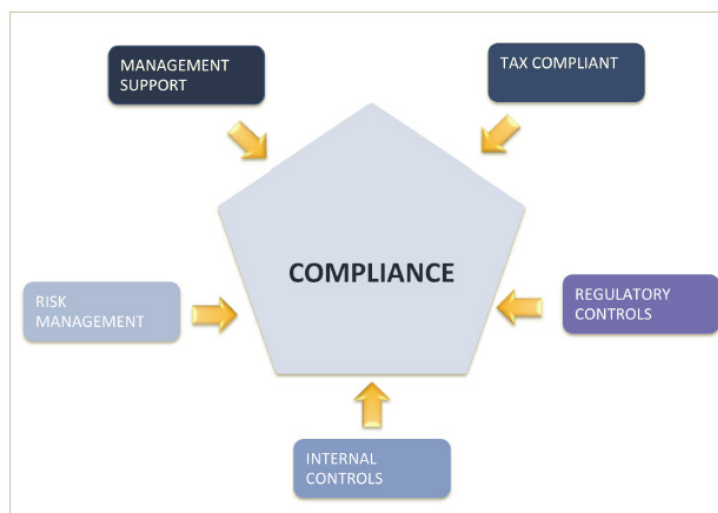


Figura 8. Interconnessione tra le diverse attività del management nella funzione di compliance

### **Tax Accounting and reporting:**

Di solito, le questioni relative alla documentazione contabile sono trattate alla fine dell'anno fiscale. Per questo motivo l'impresa potrebbe non avere una conoscenza approfondita circa gli esiti e i risultati fiscali che saranno conseguiti, andando così incontro a possibili conseguenze inaspettate.

Implementare un sistema di monitoraggio continuo della posizione fiscale potrebbe essere un modo per anticipare le incertezze. In questo modo l'impresa avrebbe modo di correggere eventuali comportamenti errati e avere maggior sicurezza sui risultati conseguibili alla fine del periodo d'imposta. Un simile approccio potrebbe, inoltre, comportare altri due importanti vantaggi: *in primis* l'organizzazione sarebbe a conoscenza delle imposte da versare all'Erario alla fine dell'anno; in secondo luogo un monitoraggio continuo permetterebbe di potenziare anche l'efficienza delle procedure di dichiarazione dei redditi conseguiti nel periodo d'imposta, aumentandone la rapidità di compilazione ed evitando eventuali effetti negativi inaspettati.

L'attività fiscale è in grado di produrre valore per l'organizzazione solo nel momento in cui venga attentamente monitorata e curata. Un efficace metodo di monitoraggio è rappresentato l'utilizzo di un c.d. *tax dashboard* (ossia un prospetto fiscale organizzato in modo schematico nel quale vengono raccolti dati e risultati relativi al periodo d'imposta).

La *tax dashboard* consente di valutare la correttezza e l'effettività delle decisioni fiscali e di mantenere il controllo sull'intera posizione dell'impresa durante tutto il periodo d'imposta.

Ovviamente un'efficiente *tax dashboard* dovrà essere strettamente calibrata al tipo di impresa a cui si applica e al tipo di attività che essa svolge. In linea di massima, comunque, dovranno

esservi contenuti alcuni elementi basilari per una visione quanto più reale e prospettica possibile della posizione fiscale. Ad esempio:

- imposte da pagare nel periodo in corso o rinviate al periodo successivo;
- tasso d'interesse effettivo;
- tax compliance;
- previsione di futuri possibili rischi;
- eventuali liti in materia fiscale;
- opportunità;
- controllo della tassazione.

### ***Tax Compliance:***

La collaborazione fiscale entra a far parte del *TCF* in quanto strettamente legata alle attività di trasparenza e condivisione con le Autorità dei processi fiscali, attraverso meccanismi di dialogo, come ad esempio interPELLI.

### **Automation:**

L'automazione dei processi di redazione, controllo e regolazione della posizione fiscale consente sicuramente una facilitazione all'interno dell'organizzazione, soprattutto se integrata con processi informatici e tecnologici. La rapidità che l'automazione può portare nell'impresa, è fondamentale anche in relazione alla *compliance* con le Autorità fiscali.

### **Resources:**

I soggetti operanti nel dipartimento fiscale dell'impresa hanno un ruolo fondamentale all'interno della funzione fiscale, per tale motivo è necessario assicurarsi che abbiano corrette competenze, conoscenze e motivazioni per gestire le possibili controversie e minimizzare i rischi. Una volta delineato, tramite i precedenti cinque elementi fondamentali, un efficace ed efficiente sistema di *TCF* e il suo funzionamento, sorge spontaneo un quesito. Com'è possibile mantenere un buon livello di *compliance*, inteso quale corretto adempimento delle obbligazioni tributarie, senza perdere la flessibilità dell'organizzazione? Rispondere a questo quesito non è semplice né tantomeno esiste un'opinione unica e definitiva. In un momento storico in cui l'innovazione e la creatività sono potenzialmente i veicoli più importanti verso il successo, un controllo rigido può causare importanti danni all'organizzazione in quanto comprometterebbe gli elementi più importanti tra gli *asset* imprenditoriali. Per poter quantomeno iniziare ad affrontare il problema bisogna considerare tre aspetti fondamentali legati alla *Co-operative Compliance*:

- **Costi e benefici:** sicuramente nel breve periodo dei controlli interni molto stringenti sull'organizzazione porteranno ad una prevalenza dei costi sui benefici che potranno essere ottenuti. Ma nel lungo periodo è stato dimostrato che gli investimenti dei primi anni sono stati nettamente ricompensati dai benefici ottenuti;
- **Control rationalization:** recentemente le imprese hanno riconsiderato lo scopo e l'estensione del loro sistema di controllo interno. Si è sviluppata, infatti, una chiara tendenza ad un approccio più soft nella creazione dei *TCF* che assicurino comunque un adeguato livello di controllo. Il sistema maggiormente adottato sembra quello di implementazione dell'effettività dei controlli e di correlativa riduzione dei costi;
- **Standardizzazione e centralizzazione dei controlli:** per supportare un efficiente sistema di controllo, il *TCF* interno deve essere integrato con i restanti processi e controlli dell'attività d'impresa. Questo significa introdurre un sistema basato su regole condivise al fine di bilanciare il controllo con le esigenze di creatività e flessibilità. Tutto ciò richiede, necessariamente, un cambiamento culturale verso un modello in cui siano i soggetti il punto centrale dell'approccio ai sistemi di *internal control*.

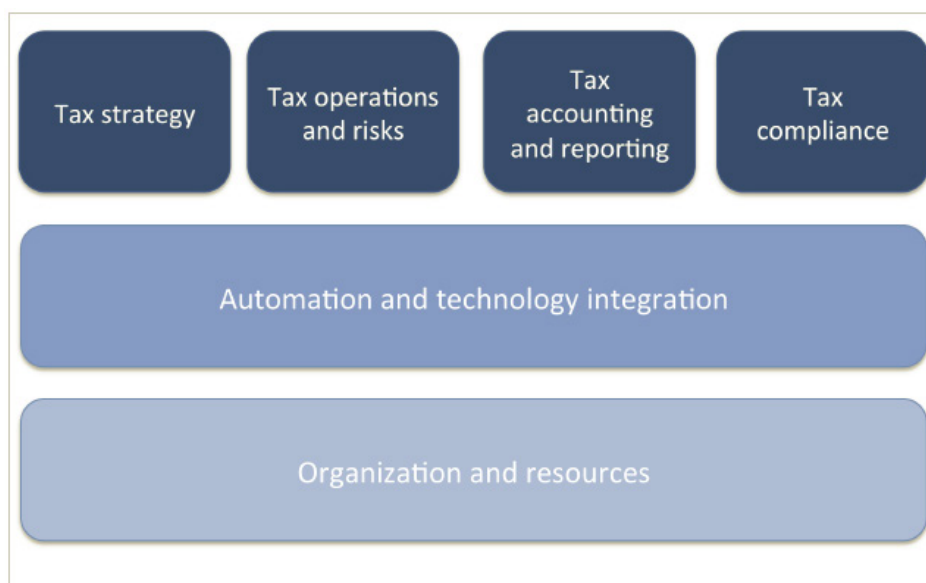


Figura 9. Sistema integrato di TFC

Pochi mesi fa, attraverso la pubblicazione di un *report* di aggiornamento dello Studio del 2013, l'OCSE, si è espressa nuovamente sulla costruzione, ma soprattutto sull'implementazione, del *Tax Control Framework*, definendolo essenziale per l'accesso al regime di *cooperative compliance*<sup>55</sup>.

<sup>55</sup> "Co-operative Tax Compliance – Building better tax control frameworks", OECD, maggio 2016.



Rispetto a quanto evidenziato nel *report* del 2013, l'OCSE identifica lo scopo del *TCF* nell'implementazione della strategia fiscale, adottata dal consiglio di amministrazione, e degli obiettivi dell'azienda. La strategia fiscale non è altro che un piano di azione, condiviso in modo trasparente a tutti i livelli aziendali, progettato per ottenere dei benefici in un'ottica di lungo periodo. Secondo il suddetto Studio, un efficiente *TCF* dovrà evidenziare: **(i)** la propensione della Società al rischio, **(ii)** le decisioni di pianificazione fiscale, reporting, archiviazione e strategie di pagamento.

Vi è una distinzione tra i contribuenti ritenuti ad alto rischio fiscale – a causa della complessità delle transazioni commerciali, del settore in cui operano o di entrambi – e i contribuenti ritenuti con bassa propensione al rischio fiscale. Sarà importante:

**a. Identificare i responsabili di direzione e coordinamento:**

Come detto lo sviluppo della strategia fiscale e del *TCF* sarà responsabilità del top management, il che includerà l'approvazione da parte del CFO/CDA. Per un'efficace attuazione di una strategia fiscale è fondamentale che esso venga eseguito da persone che hanno le competenze e l'esperienza giuste.

**b. Documentare l'implementazione del sistema:**

Un *TCF* soddisfacente dovrebbe innanzitutto essere documentato per iscritto da parte del comitato di controllo interno dei rischi. Il comitato di controllo è generalmente responsabile della supervisione di tutti i rischi e delle attività connesse agli stessi, diverse da quelle intraprese dal CDA. Per esempio, nella maggior parte delle aziende il comitato di controllo supervisiona i rischi fiscali e contabili – svolgendo quindi una funzione operativa - mentre il CDA detta gli obiettivi da raggiungere e cura i rapporti con terzi.

Il processo di implementazione dovrebbe ad esempio descrivere e definire tutte le responsabilità fiscali, implementare gli indicatori chiave di performance (*KPI*), i metodi di comunicazione, la sorveglianza e il collaudo del *TCF*.

Un'altra funzione caratteristica del processo di implementazione del modello dovrebbe essere quella di identificare e monitorare il massimo livello di rischi fiscali che l'azienda può sopportare, testando periodicamente il modello e ottenendo feedback e soluzioni per correggere gli errori e migliorare periodicamente il sistema. Chiaramente bisognerà tenere conto di eventuali cambiamenti strategia di business, nel dipartimento fiscale e nella struttura aziendale. Dichiarare di aver posto in essere tutte le misure necessarie per monitorare e gestire tempestivamente i propri rischi fiscali aumenterà sicuramente la fiducia tra l'azienda, l'amministrazione fiscale e gli investitori esterni.

Per consentire la verifica del *Tax Control Framework* le Autorità dovranno in primo luogo dialogare con il contribuente, cercando di comprendere il modello di *business* adottato e il settore in cui quest'ultimo opera (rivedere tutta la documentazione pertinente; analizzare i documenti contabili e la relazione sulla gestione; capire i processi decisionali e gli organi che hanno autorizzato determinate transazioni; capire come si sviluppa il sistema di comunicazione fra il reparto fiscale e quello strategico; esaminare i cambiamenti che avvengono a seguito della fruizioni di bonus emanati dal legislatore – e.g. super ammortamento, *patent box*, *sabatini-ter*, credito d'imposta per ricerca e sviluppo – e sfruttati dall'azienda). È importante per i contribuenti ottenere un feedback sul proprio sistema di controllo e sulla garanzia circa l'affidabilità dei propri rendiconti finanziari/fiscali da parte delle Autorità fiscali.

Le verifiche circa l'adeguatezza del sistema potrebbero riguardare, ad esempio:

- i controlli di audit fatti dalle Società di revisione;
- il confronto con imprese operanti nello stesso settore;
- la gestione dei rischi fiscali più significativi;
- l'informativa obbligatoria e il corretto adempimento delle imposte.

La valutazione e il test del *TCF* garantiscono all'Amministrazione una garanzia circa l'affidabilità della dichiarazione dei redditi e dei rischi fiscali materiali derivanti da tale dichiarazione. Ciò non toglie che, anche in un rapporto di *cooperative compliance* che implementi un efficace sistema di controllo interno, possono verificarsi degli errori. In tali circostanze, un buon *TCF* sarà la prova che l'errore non è il risultato di una qualche forma di negligenza o di aggiramento del sistema.

### **3.1. Il modello COSO (*Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission*).**

La funzione di *compliance*, come elemento integrante la *tax governance* e quindi il *business management* di una società, è stata definita per la prima volta in Svizzera con una circolare in ambito bancario nel 2006<sup>56</sup>.

La circolare stabilisce il ruolo di tale funzione che prevede, da un lato, la responsabilità di valutare, su base annua, il rischio di *compliance*<sup>57</sup> connesso all'attività dell'organizzazione e dall'altra l'elaborazione di un piano di intervento annuale, basato sui possibili rischi.

---

<sup>56</sup> Circolare CFB 06/6 "Sorveglianza e controllo interno", sostituita poi della Circolare FINMA 2008/24 "Sorveglianza e controllo interno -banche".

Contemporaneamente venne emanata un'altra circolare<sup>58</sup>, con l'obiettivo di dare un quadro normativo alla gestione pratica del rischio operativo<sup>59</sup>.

Dalle definizioni date a questi due elementi di rischio dalle Circolari della Banca Centrale Svizzera, si può notare come la loro somiglianza possa portare a una possibile confusione tra i due, che potrebbe creare sovrapposizioni e sprechi di risorse relativamente alla loro valutazione e presidio. Lo stretto legame può essere così schematizzato:

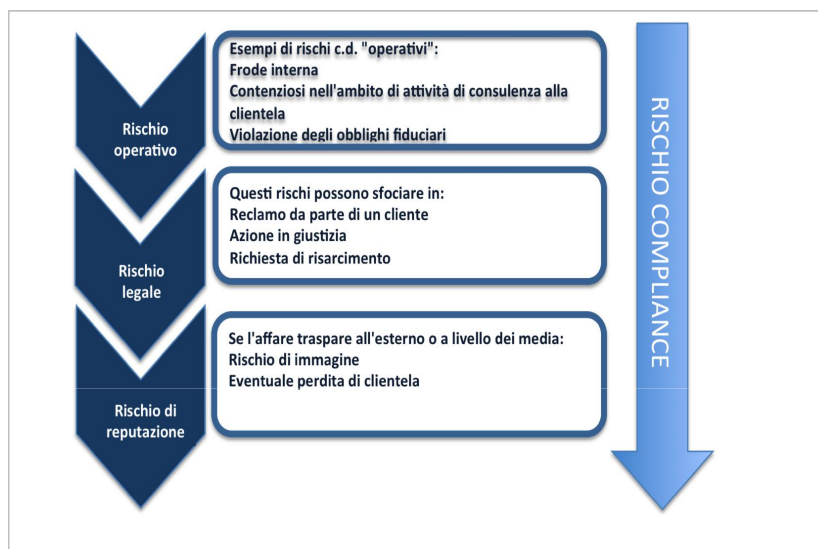


Figura 10. Rapporto tra rischio operativo e rischio di compliance

L'interconnessione tra queste due tipologie evidenzia come sia possibile gestire i rischi di *compliance* con i medesimi strumenti utilizzati dal *Risk management*. Il modello principalmente adottato per tale scopo è denominato COSO<sup>60</sup>. Esso è tutt'oggi considerato lo *standard* di riferimento in materia.

Infatti, in linea generale, l'effettività del monitoraggio dei rischi è determinata dai procedimenti, dai relativi controlli e dagli *standard* prescelti ed applicati. Quando il monitoraggio dei contribuenti è agevolato da comportamenti trasparenti, e sono effettivi i

<sup>57</sup> Il rischio compliance viene definito dalla Circolare come il rischio di incorrere in sanzioni giudiziarie o amministrative, perdite finanziarie rilevanti o danni di reputazione in conseguenza di violazione di legge, di regolamenti o autoregolamentazioni. È incluso quindi il rischio giuridico o legale.

<sup>58</sup> Circolare CFB 06/3 "Rischi operativi", sostituita dalla Circolare FINMA 2008/21 "Rischi operativi -banche".

<sup>59</sup> Il rischio operativo viene definito come il pericolo di perdite conseguenti all'inadeguatezza o all'inefficacia delle procedure interne, dell'uomo o dei sistemi oppure dovute a eventi esterni. Tale definizione include tutti i rischi legali, comprese le sanzioni comminate dalle autorità di vigilanza ed i patteggiamenti, ma esclude i rischi strategici e di reputazione.

<sup>60</sup> Il COSO (*Committee Of Sponsoring Organisations Of The Treadway Commission*) ha elaborato questo modello nel 2009 attraverso una circolare denominata "Guidance on monitoring internal control system".

modelli di controllo interno, l'estensione dell'ingerenza delle Autorità nei controlli e nelle revisioni viene significativamente ridotta. Il modello *standard* è caratterizzato da una struttura piramidale, in cui la gestione del rischio avviene in misura trasversale all'interno di ogni azienda e coinvolge tutti i livelli gerarchici e i processi interni ad essa.

Inizialmente il modello era la sintesi di alcuni elementi quali:

- l'ambiente di controllo: missione, obiettivi, organizzazione e regolamenti che definiscono la cultura della gestione dei rischi e dei controlli (c.d. *tone of the top*);
- la valutazione dei rischi: identificazione, misurazione e monitoraggio dei rischi;
- le attività di controllo: procedure per assicurarsi il rispetto delle direttive emanate;
- l'informazione e la comunicazione: tempestività e correttezza nel raccogliere e comunicare le informazioni all'interno dell'impresa;
- il monitoraggio: aggiornamento e miglioramento continuo del *TFC*.

In seguito il COSO I è stato modificato ed il successivo modello, oggi conosciuto come COSO II, è stato integrato da:

- due dimensioni supplementari: quali l'assetto dell'organizzazione e degli obiettivi riferiti al settore operativo di appartenenza;
- tre componenti aggiuntivi: quali la definizione degli obiettivi generali l'identificazione degli eventi che possono impedirne il raggiungimento e il trattamento dei rischi, inteso quale insieme di soluzioni definite dal management per farvi fronte.

Analizzando nello specifico il modello, il primo elemento da prendere in considerazione è l'ambiente di controllo. Con esso si definisce la base per una buona qualità nella gestione del rischio comprendente: la filosofia e lo stile del *management*, la politica organizzativa, i valori etici etc...<sup>61</sup>

Il *Compliance Officer*, che è l'organo addetto al controllo e alla gestione dei possibili rischi di *compliance*, deve necessariamente adattarsi a detto quadro interno nello svolgimento della sua attività. Devono poi essere identificati i rischi e l'obiettivo da raggiungere, che nel caso specifico è quello di conformità alla normativa e alle disposizioni fiscali per evitare risvolti negativi e costi per l'organizzazione.

---

<sup>61</sup> Il Comitato di Basilea nello "Schema per i sistemi di controllo interno nelle organizzazioni bancarie", del 2008, ricorda che "il CDA e l'alta direzione hanno la responsabilità di promuovere elevati *standard* etici e di integrità, e di creare una cultura aziendale che valorizzi e dimostri a tutto il personale l'importanza dei controlli interni. È necessario che tutto il personale di un'organizzazione abbia una chiara cognizione del proprio ruolo nel processo di controllo interno e sia pienamente impegnata nel processo medesimo".

Successivamente sarà necessario valutarne l'entità e definire il trattamento dei rischi di *compliance*. Un rischio sarà accettabile se trascurabile in quanto dotato di una bassa probabilità di accadimento e un minimo impatto. Si tenderà, invece, ad evitare i rischi con un'alta probabilità di accadimento e un elevato impatto, principalmente non effettuando determinate transazioni ed operazioni. In altri casi si opererà per una condivisione dei rischi, trasferendo ad altri soggetti esterni quelli difficilmente gestibili, ovvero quelli il cui impatto è rilevante ma la probabilità di evento bassa, di cui non si dispone di sufficienti conoscenze per potervi far fronte. Infine, nel caso di un rischio identificato e ponderato, con una probabilità media/alta di accadimento ma un impatto medio/basso, vi sarà la tendenza a volerlo mitigare attraverso l'implementazione di adeguate verifiche e procedure interne.

Il controllo interno dovrà essere modulato a seconda del livello di rischio, nonché indipendente e tempestivo, frequente e tracciabile.

L'idoneità<sup>62</sup> dei monitoraggi verrà valutata attraverso un sistema di *scoring*, il cui risultato finale verrà dato dalla moltiplicazione, per ogni fattore di controllo, del punteggio ad esso assegnato con la relativa ponderazione del rischio ad esso relativo.

Anche il fattore informazione e comunicazione riveste un'importanza fondamentale. Infatti, il controllo sarebbe privo di valore se i risultati ottenuti o le carenze riscontrate non fossero prontamente comunicati al *management* (flusso di informazioni *bottom - up*), così come se le azioni correttive individuate dal *management*, gli obiettivi e le linee guida, non raggiungessero il personale al quale sono indirizzate (flusso di informazioni *top - down*).

Dopo aver valutato da un lato il rischio inerente per ogni evento di potenziale pericolo e dall'altro l'idoneità complessiva dei controlli selezionati per mitigarli, bisogna infine combinare i due risultati per ottenere il c.d. rischio residuo (ossia il rischio ineliminabile che deve essere in ogni caso fronteggiato dall'impresa).

Infine, il processo di analisi, valutazione e gestione (c.d. *assessment*) dovrà prevedere delle misure di *monitoring* continuativo al fine di avere sempre una situazione aggiornata sia in termini di valutazione del rischio inerente, sia di idoneità dei controlli. L'analisi dovrà essere non solo retroattiva ma avere alcuni elementi prospettici.

### **3.2. Il Sarbanes Oxley Act.**

In materia di strumenti internazionali relativi alla cooperazione tra contribuenti e Amministrazioni finanziarie, nonché all'utilizzo di strumenti di *risk management* per il

---

<sup>62</sup> La scala di valutazione dell'idoneità è stata identificata in: adeguato, appropriato o non adeguato.

controllo degli assetti societari, è opportuno fare un cenno anche al c.d. *Sarbanes - Oxley Act*, conosciuto anche con il nome di *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002* e comunemente chiamato SOX<sup>63</sup>.

La ragione ispiratrice dell'istituto venne dettata dalla necessità di intervenire nella legislazione colmando alcune lacune per migliorare la *corporate governance* e garantire la trasparenza delle scritture contabili nell'ottica di un miglioramento della *compliance* tra Amministrazione e contribuente. Questa esigenza si manifestò in seguito ad alcuni scandali che videro coinvolte importanti aziende americane come Enron, la società di revisione Arthur Andersen, WorldCom e Tyco International, che causarono grande sfiducia da parte degli investitori nei confronti dei mercati, sollevando altresì diversi dubbi circa le politiche di sicurezza.

L'assetto di controlli previsto dalla SOX è anch'esso quindi un processo che si inserisce nell'ottica del c.d. *risk management* nel senso della creazione di meccanismi che consentano la valutazione del sistema di controllo interno alle società, nel caso specifico in riferimento ai processi di formazione del bilancio. A tal proposito è perfettamente coerente con il quadro della trattazione sin qui svolta nella prospettiva di un approccio simile a quello adottato per la valutazione dei modelli ex D.lgs. 231/200: attraverso questi due sistemi strutturati su modelli di organizzazione e gestione del rischio, è data la possibilità al contribuente di supportare la veridicità e l'affidabilità del contenuto delle dichiarazioni fiscali e di gestire/prevenire possibili reati di natura tributaria.

La legge agisce tuttavia anche dal lato penale con l'incremento della pena nei casi di falso in bilancio e l'aumento della responsabilità degli *auditor* all'atto della revisione contabile.

Oltre a ridefinire i compiti della SEC<sup>64</sup>, la SOX costituisce il *Public Company Accounting Oversight Board*, ovvero il consiglio di vigilanza sui bilanci delle aziende quotate. Secondo alcuni storici dell'economia, si tratta di uno degli atti governativi più significativi in campo economico.

I principali punti della riforma sono contenuti nella Sezione 404 e prevedono con cadenza annuale:

- la creazione di un Board indipendente per il monitoraggio delle società di revisione (PCAOB) e la separazione dell'attività di consulenza da quella di revisione;

---

<sup>63</sup>Legge federale emanata nel luglio 2002 dal governo degli Stati Uniti d'America.

<sup>64</sup>Security and Exchange Commission.

- l’attestazione da parte del CEO e del CFO sull’attendibilità e l’efficacia dei c.d. *Financial Reporting* (ossia il sistema di controllo interno che presidia il processo di costruzione e presentazione del bilancio). Tale attestazione dovrà fondarsi su un’esaustiva documentazione.
- l’attestazione del management sull’efficacia del sistema di controllo interno;
- il potenziamento dei poteri dell’Audit Committee e della SEC: i revisori dovranno attestare che le dichiarazioni del CEO e CFO siano valide, accurate e complete redigendo una relazione (c.d. *testing*) di valutazione e verifica del Financial Reporting.

In pratica, quindi, il management dovrà costruire e organizzare un sistema di controllo interno sui processi che portano alla redazione del bilancio (c.d. *Management Assessment Process*) che dovrà comporsi di diversi momenti costitutivi:

#### **A. Scope**

- Identificazione delle aree di rischio;
- Rilevazione del sistema di controllo e valutazione delle possibilità di commettere errori dovuti al suo mancato funzionamento.

#### **B. Assess**

- *Design effectiveness* (valutazione dell’efficacia dei controlli);
- *Operating effectiveness* (valutazione dell’operatività dei controlli);
- Identificazione delle carenze al fine di approntare miglioramenti.

#### **C. Communicate**

- Comunicazione dei risultati ottenuti ai livelli corrispondenti del processo di monitoraggio

La documentazione che a tal fine dovrà essere fornita al *management* sarà composta da un modello che identifichi il sistema dei controlli interni, dalla descrizione delle modalità di registrazione, identificazione ed elaborazione delle transazioni significative, dalla descrizione dei controlli finalizzati alla prevenzione di errori e possibili frodi e infine da una relazione contenente gli esiti dell’attività di verifica.

#### **4. I risultati sulla gestione del contenzioso tributario in un quadro di *Cooperative Compliance*.**

Ho più volte sottolineato che approcci di *cooperative compliance* portano sicuramente ad una risoluzione delle controversie molto più rapida, grazie alla collaborazione *ex-ante* che

caratterizza questo regime. A tale proposito, l'OCSE<sup>65</sup> ha sottolineato che la divulgazione delle controversie non è obbligatoria - lasciando in questo modo ampio potere discrezionale alle parti – ma, che il vero obiettivo del regime è quello di fare in modo che il contribuente e l'Amministrazione finanziaria instaurino una stretta collaborazione che li porti a risolvere, nel minor tempo possibile, ogni possibile controversia. Ragion per cui nei rapporti di *cooperative compliance* ci si avvale di un diverso tipo di interpello, dagli addetti al sistema conosciuto quale “interpello sprint” al quale l'Amministrazione Finanziaria, come disciplinato dall'articolo 7, comma 1, del Decreto 15 giugno 2016 pubblicato nella G.U. del 27.06.2016 fornirà una risposta scritta e motivata entro quarantacinque giorni decorrenti dalla data di ricezione dell'istanza di interpello da parte dell'ufficio competente<sup>66</sup>.

Analizzando il processo di risoluzione delle controversie si nota infatti che all'interno del rapporto di *compliance* se ne distinguono due tipologie:

- controversie nate prima dell'accesso al regime di collaborazione;
- controversie nate durante il regime di *cooperative compliance*.

Questo nuovo approccio includerà sicuramente uno sforzo non indifferente per cercare di risolvere controversie già esistenti tra l'Agenzia delle Entrate e grandi contribuenti. Secondo l'OCSE sarà necessario che le Autorità soddisfino il principio di parità di trattamento e non riservino sostanziali differenze in termini di parità di giudizio tra le società che aderiscono al regime e quelle che non vi aderiscono.

Lo Studio, in fine, porta degli esempi di risoluzione delle controversie negli stati aderenti al modello. In Svezia, ad esempio, controversie di tipo fiscale possono essere risolte in due modi: la prima opzione è quella del contenzioso vero e proprio, nel quale le parti si confronteranno nei vari gradi di giudizio; la seconda fattispecie invece prevede che l'azienda chiami in causa un terzo comitato fiscale indipendente e chieda di risolvere la controversia in tempi molto più brevi. Anche l'approccio utilizzato nel Regno Unito prevede l'utilizzo di mediatori indipendenti e di terze parti - spesso consulenti fiscali della società - per cercare di raggiungere un accordo con l'Amministrazione finanziaria prima di arrivare ad un contenzioso. Più in generale, gli approcci alternativi alla risoluzione delle controversie dovrebbero contribuire ad accelerare la *compliance* e la raccolta delle imposte dovute, che è appunto uno degli obiettivi del regime.

---

<sup>65</sup> Cfr. Report “*Co-operative Compliance: a framework from enhanced relationship to co-operative compliance*” del 2008;

<sup>66</sup> A norma dell'Art. 9, co. 2, dell'indicato Decreto “*Qualora la risposta dell'Ufficio su istanze ammissibili non pervenga al contribuente entro il termine di cui all'articolo 7, si intende che l'Agenzia delle Entrate concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente.*”



Le procedure di risoluzione delle controversie, in Europa, sono state ampiamente utilizzate (in particolare dal 2009 in poi) con impatti monetari significativi sui ricavi effettivamente avuti. Il grafico seguente mostra l'andamento delle imposte (in miliardi di Euro) raccolte come conseguenza dell'adesione al regime della Co-operative Compliance in UK.

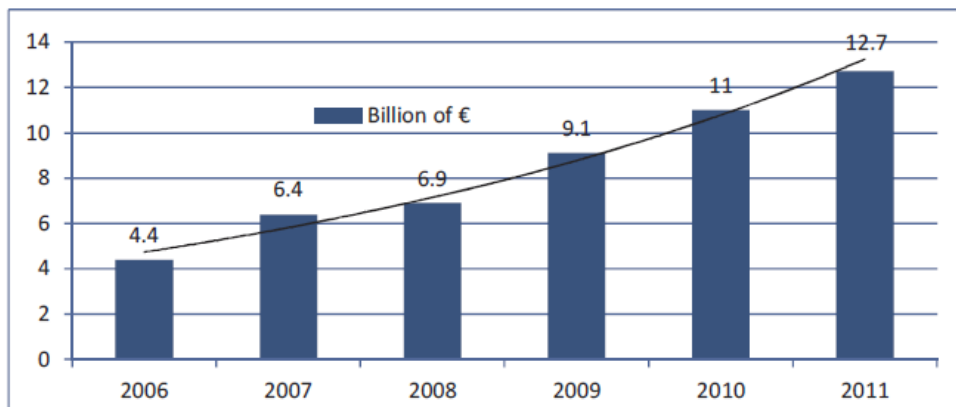


Figura 11. Gettito fiscale in UK

L'aumento delle imposte incassate si spiega anche con l'introduzione e l'uso estensivo del *Tax Control Framework*. È comunque importante sottolineare che approcci di *compliance* non garantiscono che non vi saranno controversie, ma garantiscono, tramite il confronto delle parti, una risoluzione della controversia nel modo più efficiente possibile.

In questo senso, la divulgazione e la trasparenza saranno essenziali per garantire un efficace confronto sull'interpretazione della legge, che sarà possibile solo se tutti i fatti saranno chiari e accertati da entrambe le parti.

Nei Paesi Bassi, ad esempio, si riconosce che le parti possono "non essere d'accordo". Questo principio fornisce la flessibilità e la possibilità di confrontarsi senza compromettere il rapporto, assicurando soltanto l'interpretazione del diritto.

## 5. Le raccomandazioni dell'FTA per l'implementazione del sistema.

Ho più volte sottolineato che il regime in questione stia attraversando, nella maggior parte dei paesi aderenti, la delicata fase iniziale di introduzione che, essendo il momento in cui si avverte maggiormente il cambiamento, risulta essere la più incerta e difficoltosa.

Per questo motivo, è necessario che le Autorità adattino e implementino il regime della *cooperative compliance* in funzione della cultura - amministrativa e non - presente nei vari paesi. Le conclusioni a cui, in questo momento, possiamo giungere sono che:

- un modello di *cooperative compliance* ben sviluppato, con la sinergia di un sistema di controllo interno efficiente, genererà sicuramente valore sia per i contribuenti che per l'Amministrazione Finanziaria;
- L'implementazione e la comprensione delle caratteristiche essenziali del *Tax Control Framework* sono essenziali per il rapporto di *Compliance*;
- Nel caso in cui dovesse generarsi un rischio fiscale, il contribuente che ha sviluppato un efficace *TCF*, rendendolo accessibile all'Amministrazione Finanziaria, non potrà essere accusato di mancanza di controllo e scarsa comprensione delle tematiche fiscali;
- Anche se non sarà possibile stabilire un sistema di controllo fiscale univoco a causa dei diversi settori e dei diversi *business*, si potrà ugualmente giungere alla conclusione che un efficace *Tax Control Framework* dovrà **(i)** individuare i responsabili di direzione e coordinamento **(ii)** documentare e testare l'implementazione del sistema;
- Se l'azienda vorrà ottenere dei feedback e implementare il sistema, sarà necessario renderlo trasparente e conoscibile all'Amministrazione;
- Alcune Amministrazioni, per rendere pubblici i rischi fiscali e ottenere una maggior probabilità di adempimento, potrebbero adottare regimi di pubblicità e comunicazione obbligatori.

In base allo stato attuale dei lavori, l'OCSE raccomanda continue implementazioni e valutazioni dei sistemi di gestione del rischio fiscale alle multinazionali partecipanti al *Forum on Tax Administration*, in modo da condividere le proprie esperienze e rendere il sistema sempre più efficiente.



## L'ADOZIONE DEL MODELLO DI *COOPERATIVE TAX COMPLIANCE* IN ITALIA

**Sommario:** **1.** Un quadro di sintesi dell'economia Italiana degli ultimi anni e delle misure di deterrenza adottate per una maggiore *Tax Compliance*. – **2.** Il *Progetto Pilota* dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato nel 2013, recepisce le direttive OCSE e si pone come primo punto di partenza per l'accesso al "Regime dell'adempimento collaborativo". – **3.** Il seguente Decreto Legislativo n. 128 del 5 agosto 2015 recante "*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente*" introduce al Titolo III il Regime dell'adempimento collaborativo. - **4.** Le disposizioni dettate dall'Amministrazione Finanziaria, nel provvedimento del 14 aprile 2016, in merito ai requisiti di accesso al regime e il Decreto del MEF pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 27 giugno 2016. – **4.1.** I chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo forniti dall'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 38/E del 16 settembre 2016.

### **1. Un quadro di sintesi dell'economia Italiana degli ultimi anni e delle misure di deterrenza adottate per una maggiore *Tax Compliance*.**

Da anni ormai non si fa altro che parlare di evasione fiscale che, in Italia soprattutto, sembra essere un fenomeno diffuso che genera gravi conseguenze economiche e sociali. Le elaborazioni effettuate dall'ISTAT segnalano, nel 2015, un valore aggiunto del sommerso economico di circa il 14% del Pil (208 miliardi di euro)<sup>67</sup>, come evidenziato in tabella 1.

L'economia non osservata costituisce la base di partenza per la stima dell'evasione, che nel 2015 si aggira dai 90 ai 130 miliardi di euro<sup>68</sup>.

	Anni				
	2011	2012	2013	2014	2015
Economia sommersa	187.053	189.190	189.941	194.419	187.566
da sottodichiarazione	93.517	99.080	99.444	99.000	95.622
da lavoro irregolare	71.171	71.509	72.299	77.215	74.014
altro	22.365	18.601	18.199	18.204	17.930
Attività illegali	15.486	16.430	16.548	16.884	16.458
Economia non osservata	202.539	205.620	206.490	211.303	208.111
Valore aggiunto	1.470.334	1.448.021	1.444.106	1.456.420	1.468.071
<b>PIL</b>	<b>1.637.463</b>	<b>1.613.265</b>	<b>1.604.599</b>	<b>1.620.381</b>	<b>1.633.344</b>

**Tabella 1. Economia sommersa e attività illegali. Dati in milioni di euro.**

<sup>67</sup> Fonte: ISTAT, "*Economia non osservata nei conti nazionali*", ottobre 2016.

<sup>68</sup> Fonte: CONFINDUSTRIA, "*Risalita in cerca di slancio. L'evasione blocca lo sviluppo*", luglio 2016.

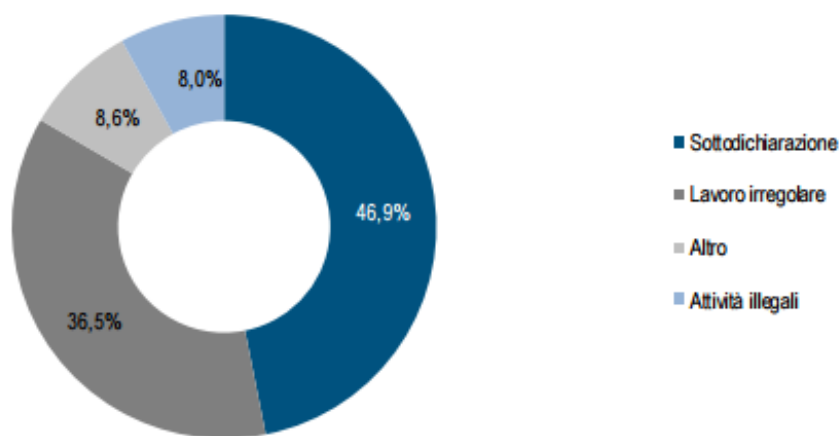


Tabella 2. Composizione dell'economia sommersa e delle attività illegali. Valori percentuali anno 2015.

L'obiettivo di ridurre, in maniera significativa, le aree di evasione e di agevolare la scelta del contribuente verso l'adempimento spontaneo dei propri obblighi fiscali richiede un approccio strategico unitario, una profonda conoscenza delle cause che lo determinano e una visione coordinata e complessiva delle diverse variabili che influenzano il livello di fedeltà fiscale.

Con riferimento alle cause che determinano il fenomeno, è ormai un dato di fatto che gli elementi motori del comportamento di *tax compliance* sono molteplici. Utilizzando una classificazione elaborata dall'OECD nel 2010 possiamo dividerli in cinque principali categorie: (i) deterrenza, (ii) norme, (iii) opportunità, (iv) imparzialità e fiducia, (v) fattori economici. Le scelte dei contribuenti vengono prese, infatti, sulla base della combinazione di elementi razionali (ammontare dell'imposta dovuta, probabilità di subire un accertamento e sanzioni irrogabili) con elementi intuitivi e comportamentali (percezione soggettiva dei fenomeni, comportamenti collettivi, etica individuale, interazioni con la qualità della spesa pubblica, etc.)

Come ho più volte evidenziato, le motivazioni della *compliance* sono diverse e tra di loro strettamente collegate quindi, a mio modo di vedere, anche le soluzioni prospettate dall'Amministrazione Finanziaria non dovrebbero essere da meno. Le scelte legislative adottate dal nostro paese negli ultimi anni, per contrastare l'evasione fiscale, hanno subito vicende alterne e impostazioni a volte divergenti. Si pensi, in proposito, al ricorso fatto alle politiche dei condoni e degli scudi fiscali, all'introduzione e successiva abolizione degli strumenti di controllo come, ad esempio, l'obbligo di allegare alla dichiarazione Iva gli elenchi dei clienti e dei fornitori, ai requisiti più volte modificati per la tracciabilità dei pagamenti e la limitazione dell'uso al contante, alle norme in costante evoluzione in materia di costi sostenuti con società residenti in Stati o territori con regimi fiscali privilegiati e con assenza di scambio di informazioni (c.d. *Black List*), in materia di Studi di settore e ancora in tema di *Controlled Foreign Companies* (c.d. *CFC*).

Tale quadro di riferimento in costante mutamento, invece di contribuire ad affrontare e contrastare adeguatamente il fenomeno, può aver generato nei contribuenti aspettative di impunità. Gli anni più recenti, tuttavia, dominati da una crescente esigenza di contenimento dei conti pubblici, risultano contraddistinti da azioni più decise e coerenti, che testimoniano una crescente volontà e responsabilità politica a contrastare il fenomeno dell'evasione, e da cui si possono dunque attendere effetti positivi sui comportamenti di lealtà fiscale dei contribuenti.

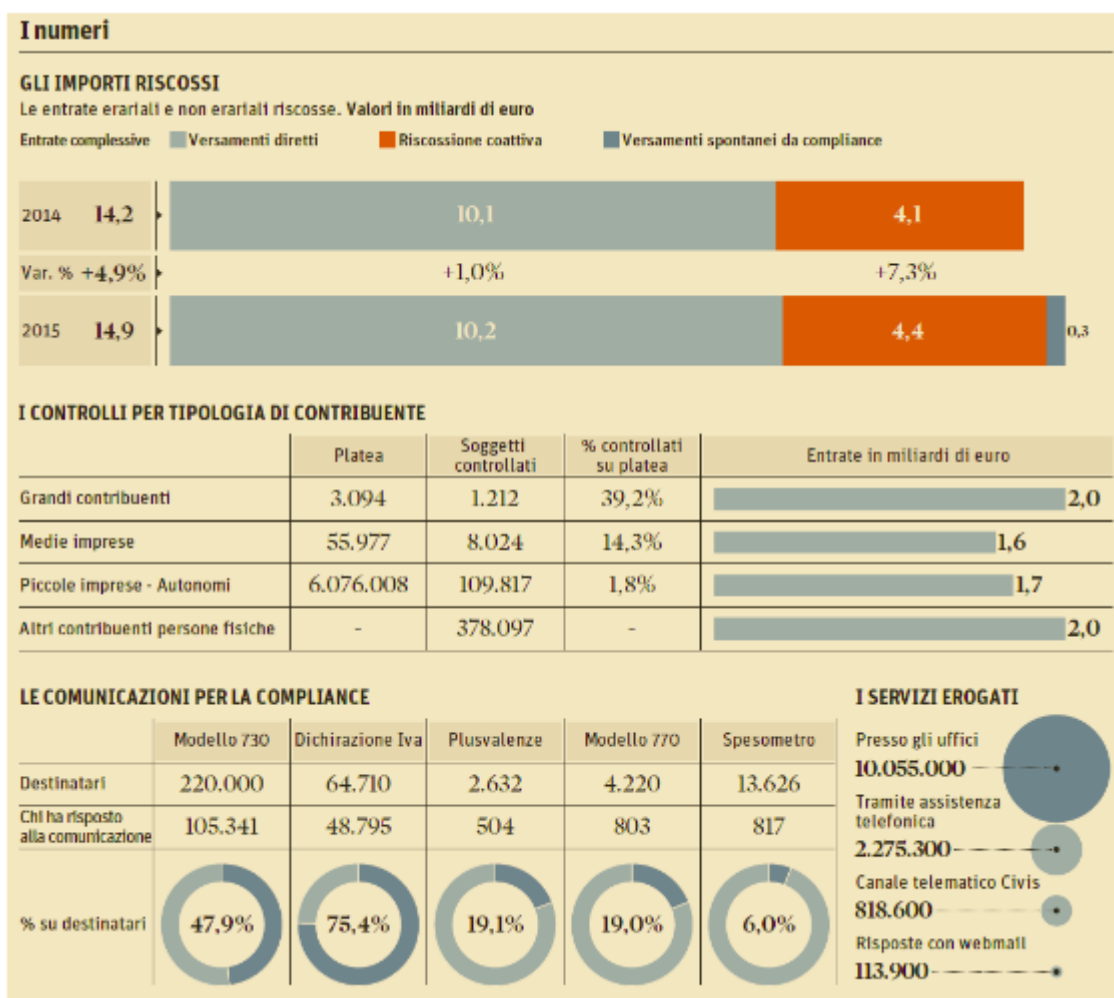


Figura 12. Elaborazione dati Agenzia delle Entrate. Pubblicato in *Il Sole 24 Ore* del 02.03.2016

Il *trend* degli incassi da recupero dell'evasione fiscale nel quinquennio 2011 – 2015, risulta tuttavia piuttosto moderato rispetto al totale sottratto al Fisco: 11 miliardi di euro nel 2010, 12.7 nel 2011, 13.3 nel 2013, 14.2 nel 2014 e 14.9 nel 2015. Le opportunità, sia di adempimento (ovvero bassi costi di adempimento e regole semplici), sia di inadempimento (ovvero opportunità di evasione) sono ritenute importanti per influenzare la *tax compliance*.

A livello internazionale, come abbiamo già ampiamente discusso nel secondo capitolo, i fattori più importanti sono l'opportunità di evadere (ad esempio, il fatto di non subire ritenute alla fonte, la presenza del segreto bancario o comunque la mancata conoscenza dei flussi

finanziari) e la complessità del sistema. Relativamente meno importanti sembrano essere i costi di adempimento.

È di estrema attualità il richiamo ad alcune recenti attività anti-evasione introdotte in Italia, che vanno nella direzione di ridurre le opportunità di mettere in atto comportamenti distorsivi.

Mi riferisco, in particolare, alla gestione delle richieste di *voluntary disclosure*, dalle quali è emerso un gettito di circa 3.8 miliardi di euro, al contrasto ai fenomeni di frode ed agli illeciti fiscali internazionali, all'attuazione dei nuovi accordi di *ruling* internazionale ed alla gestione delle richieste di *patent box*.

## **2. Il Progetto Pilota dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato nel 2013, recepisce le direttive OCSE e si pone come primo punto di partenza per l'accesso al Regime dell'adempimento collaborativo.**

Le linee guida riguardanti l'implementazione e l'adozione degli elementi essenziali per l'accesso al regime, dettate a livello Europeo<sup>69</sup>, di cui abbiamo ampiamente discusso nel secondo capitolo del presente elaborato, vengono recepite da parte dell'Amministrazione Finanziaria Italiana il 25 giugno 2013, attraverso la pubblicazione del “**Progetto Pilota del Regime di Adempimento Collaborativo**” che si presenta come libero invito, rivolto alle società di maggiori dimensione presenti nel nostro paese, a partecipare alla prima fase di sperimentazione del regime.

Con qualche anno di ritardo rispetto alle Autorità fiscali degli Stati nord europei, quindi, anche l'Agenzia delle Entrate Italiana, nell'ottica del miglioramento delle relazioni tra Fisco e grandi contribuenti, pone le basi per definire uno schema di riferimento per nuove forme di interlocuzione avanzata basate su cooperazione, trasparenza e fiducia reciproca.

L'obiettivo del progetto pilota è quello di individuare in concreto, in collaborazione con i contribuenti, elementi utili alla successiva definizione delle caratteristiche che dovranno ispirare il nuovo rapporto e che consentiranno un'evoluzione dell'attività di tutoraggio, prevista per il medesimo segmento di contribuenti<sup>70</sup>, in un programma più avanzato e coerente con le indicazioni fornite in sede OCSE.

---

<sup>69</sup> Rispettivamente contenute nei tre *report* principali per la comprensione del regime: “*Study into the Role of Tax Intermediaries*”, OECD publishing, 2008; “*Co-operative Compliance: A framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”, OECD publishing, 2013; “*Co-operative Tax Compliance: Building better Tax Control Framework*”, OECD publishing, 2016.

<sup>70</sup> Art. 27 commi da 9 a 12 del D.L. n. 185/2008 convertito con la L. n. 2/2009.

L'adempimento collaborativo prevede un impegno effettivo da parte del contribuente ad assumere comportamenti orientati alla *compliance* e a fornire volontariamente, o su richiesta, informazioni complete e tempestive sulle transazioni che presentano maggiori rischi fiscali o che possono suscitare potenziali divergenze interpretative. A fronte di un incremento di trasparenza, l'Agenzia delle Entrate, di contro, si assume un concreto impegno a rispondere alle esigenze del contribuente e a consentire la risoluzione delle questioni fiscali di più ampio rilievo in maniera tempestiva ed equilibrata.

L'idea che sta alla base dell'adozione del progetto, come più volte ribadito, è quindi quella di verificare la possibilità di introdurre un approccio *ex ante*, rispetto al tradizionale intervento *ex post*, con positivi impatti in termini di riduzione di costi e di possibili contenziosi.

Le imprese ammesse al progetto pilota, hanno dialogato con l'Agenzia<sup>71</sup> nell'ambito di appositi tavoli tecnici all'interno dei quali sono stati analizzati diversi aspetti, quali ad esempio: le caratteristiche dei modelli interni di gestione del rischio fiscale, gli elementi e le caratteristiche del nuovo approccio, gli adempimenti da portare a termine e gli incentivi da porre a carico/beneficio del contribuente, gli impegni da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Una volta conclusa la fase di sperimentazione, durata circa tre anni, viene attivato il regime attraverso le opportune osservanze degli esiti del progetto. L'eventuale adesione allo stesso consente all'impresa di ridurre e semplificare gli adempimenti in materia fiscale, di ottenere una serie di benefici e, soprattutto, di pervenire per quanto possibile a forme di certezza preventiva in merito alla bontà delle scelte effettuate in merito alle norme tributarie applicabili in concreto.

Già nella fase di sperimentazione, venivano individuati una serie di requisiti, che i contribuenti dovevano soddisfare per l'accesso al regime:

**Requisiti necessari:**

- rientrare nella qualifica di “grande contribuente” (aver quindi conseguito, per il periodo d'imposta 2011, un volume d'affari o di ricavi non inferiore a 100 milioni di euro);
- aver adottato modelli di organizzazione e di gestione di cui all'articolo 6 del D.lgs. 231/2001 o aver adottato un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. *Tax Control Framework*).

---

<sup>71</sup> Nella specie il Settore Grandi Contribuenti della Direzione Centrale Accertamento.



## 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 ordinamenti giuridici a forme di *Co-operative Tax Compliance* ovvero aver sottoscritto codici di condotta con le proprie amministrazioni finanziarie;
- aver attivato misure rientranti nel concetto di adempimento collaborativo, quali ad esempio *ruling* standard internazionale o adesione al regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento<sup>72</sup>.

---

<sup>72</sup> In merito a questo punto di contatto del regime di adempimento collaborativo con ulteriori recenti misure adottate per il contrasto all'erosione della base imponibile, come ad esempio la facoltà di aderire a procedure di *ruling* internazionale o di produrre gli oneri documentali con riferimento ai prezzi di trasferimento di beni o servizi rientranti nell'ambito di applicazione dall'articolo 110 co. 7 del TUIR, segnalo che per comprendere più agevolmente il percorso di *disclosure* e di *compliance* avviato dall'OCSE per migliorare il rapporto con i contribuenti e favorire l'adempimento spontaneo, bisogna coordinare la disciplina della *Cooperative Tax Compliance* con il più ampio progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) elaborato dall'OCSE a ottobre 2015. Il progetto, strutturato in 15 Action di seguito riepilogate, ha la finalità di dotare i governi degli strumenti adatti per affrontare l'evasione fiscale, assicurando che i profitti vengano tassati nello stesso luogo dove vengono svolte le attività economiche che li generano e dove si crea valore.

**Action 1 – Digital economy:** affronta le sfide fiscali dell'economia digitale evidenziando le criticità delle norme internazionali esistenti. Il *report* delinea delle soluzioni per affrontare tali difficoltà, considerando sia imposte dirette che indirette;

**Action 2 – Hybrids:** fornisce delle raccomandazioni per quanto riguarda la progettazione di una normativa nazionale per neutralizzare gli effetti di strumenti come doppia non imposizione, doppie deduzioni, fiscalità differita;

**Action 3 – CFC rules:** formula raccomandazioni per rafforzare le norme per la tassazione delle società estere controllate;

**Action 4 – Interest deductions:** delinea un approccio comune basato sulla prevenzione dell'erosione della base imponibile attraverso l'utilizzo di interessi passivi, per esempio grazie alla deduzione di interessi passivi di parti correlate o di terze parti;

**Action 5 – Harmful tax practices:** rinnova il lavoro sulle pratiche fiscali dannose, con particolare attenzione al miglioramento della trasparenza e allo scambio obbligatorio di informazioni;

**Action 6 – Treaty abuse:** Sviluppa disposizioni per prevenire comportamenti di abuso del diritto;

**Action 7 – Permanent establishment status:** contiene modifiche alla definizione di stabile organizzazione per evitare l'aggiramento delle norme attraverso strutture fittizie e meccanismi che coinvolgono le c.d. "scatole vuote";

**Action 8/10 – Transfer pricing:** contengono orientamenti sui prezzi di trasferimento, in particolare in merito all'effettivo valore dei beni venduti e dei servizi prestati *intercompany*;

**Action 11 – BEPS data analysis:** Stabilisce metodologie e risultati delle Action BEPS e sviluppa nuove raccomandazioni;

**Action 12 – Disclosure of aggressive tax planning:** contiene raccomandazioni per quanto riguarda la divulgazione obbligatoria dei regimi fiscali ritenuti maggiormente aggressivi;

**Action 13 – Transfer pricing documentation:** contiene nuovi orientamenti in merito alla TP Doc. e introduce il nuovo strumento del *Country by Country Reporting* (CBCR);

**Action 14 – Dispute resolution:** contiene delle raccomandazioni per una più rapida risoluzione delle controversie;

**Action 15 – Multilateral instrument:** fornisce un'analisi delle questioni operative per favorire lo sviluppo delle 15 azioni riguardanti il progetto BEPS e raccomanda la collaborazione di tutti i 90 paesi partecipanti al *Forum*.

Il termine ultimo per inoltrare la candidatura di partecipazione, fissato al 31 luglio 2014, ha visto pervenire ben 84 candidature riconducibili a 55 gruppi societari, per il 53% italiani, il 32% europei e la restante parte extra europei. L'apprezzabile numero di adesioni è apparso ulteriormente corroborato dalla circostanza che, in termini di fatturato, le imprese che hanno espresso la volontà di aderire al progetto rappresentano circa il 10% del fatturato complessivo riconducibile ai grandi contribuenti per l'anno d'imposta 2011.

### **3. Il Decreto Legislativo n. 128 del 5 agosto 2015 recante “*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente*” introduce al Titolo III il Regime dell'adempimento collaborativo.**

Per inquadrare il contesto economico/politico del periodo storico nel quale il nostro paese si è affacciato al regime della *cooperative tax compliance* è importante soffermarci, per qualche secondo, sulle novità apportate dal D.lgs. 128 del 5 agosto 2015.

Per cercare di mettere fine ai dubbi interpretativi e alle carenze normative in tema di elusione e abuso del diritto, con la Legge 11 marzo 2014, n. 23, (c.d. Legge Delega fiscale) il Legislatore ha conferito delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

Già nell'articolo 1, comma 1, la Legge Delega viene previsto in via generale «*il rispetto dei principi costituzionali, in particolare quelli di cui agli artt. 3 e 53 della Costituzione, nonché del diritto dell'Unione Europea e di quelli dello statuto del contribuente*».

In riferimento all'abuso del diritto sono stati fissati, nell'art. 5, criteri volti alla nascita di una normativa di attuazione che determini in modo chiaro e diretto i presupposti dell'abuso e delle modalità di uso distorto degli strumenti negoziali in sostituzione del richiamato articolo 37-bis del DPR n. 600 del 1973<sup>73</sup>. L'obiettivo che si è voluto raggiungere è quello di dare maggior certezza al quadro normativo in tema di elusione-abuso del diritto, di evitare che gli uffici esercitino i loro poteri di accertamento senza precise linee guida limitandosi a invocare il principio generale antiabuso e, soprattutto, di rendere oggettiva la dimostrazione della sussistenza della sostanza economica delle operazioni.

Il Governo Renzi è stato così delegato ad attuare la revisione delle disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto di abuso del diritto, in applicazione dei principi e criteri individuati dallo stesso art. 5, coordinandoli con quelli contenuti nella

---

<sup>73</sup> Riguardante le *Disposizioni antielusive*. Nuovo testo in vigore dal 2 settembre 2015.

Raccomandazione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 212/772/UE del 6 dicembre 2012.

Pertanto, in attuazione dell'art. 5 della predetta legge delega del 24 dicembre 2014, il Governo ha approvato in data 5 agosto 2015 il Decreto Legislativo recante «**Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente**» in vigore dal 2 settembre 2015.

Il Decreto si compone di **tre Titoli: il primo** riguarda l'abuso del diritto e l'elusione fiscale<sup>74</sup>, **il secondo** contiene disposizioni in materia di raddoppio dei termini dell'accertamento e **il terzo** istituisce «*il regime dell'adempimento collaborativo tra l'Agenzia delle Entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norma di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario*».

L'obiettivo del presente elaborato, è evidentemente quello di evidenziare caratteristiche e criticità del regime dell'adempimento collaborativo; ma ritengo utile, per qualche istante, rendere nota al lettore una precisa posizione, adottate dall'Agenzia delle Entrate, che sembra concretamente diretta ad inaugurare un rapporto di dialogo e collaborazione con i contribuenti.

Mi riferisco, nello specifico, al nuovo corso interpretativo in materia di abuso del diritto che la Risoluzione n. 93/E del 17 ottobre 2016 ha inaugurato. La fattispecie esaminata ha riguardato una società di persone che ha rifiutato una proposta di vendita di immobili in quanto gli oneri fiscali conseguenti sarebbero stati troppo elevati e tali da rendere non conveniente l'operazione. Sfruttando una legge in corso di applicazione la società ha, però, deliberato la messa in liquidazione così da poter usufruire dell'assegnazione agevolata di cui ai commi 115 e seguenti della legge n. 208/2015, operazione che non sarebbe stata consentita in quanto gli immobili erano utilizzati come beni strumentali per destinazione.

---

<sup>74</sup> Al riguardo, si evidenzia che secondo il disposto del comma 1, articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, e successive modificazioni, recante la “*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*”, affinché un'operazione possa essere considerata abusiva l'Amministrazione Finanziaria deve identificare e provare il congiunto verificarsi di tre presupposti costitutivi:

- a) la realizzazione di un vantaggio fiscale “indebito”, costituito da “benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario”;
- b) l'assenza di “sostanza economica” dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in “fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”.
- c) l'essenzialità del conseguimento di un “vantaggio fiscale”.

L'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività.

Passando per l'assegnazione agevolata la società ha potuto affrancare la plusvalenza applicando l'imposta sostitutiva del 8% (10,5% se la società risultava non operativa per almeno due periodi di imposta nell'ultimo triennio) determinata considerando il valore normale degli immobili che corrisponde a quello di mercato; infatti la valutazione in base al valore catastale rappresentava una opzione. Ad assegnazione avvenuta i soci hanno potuto cedere gli immobili ai promittenti acquirenti pagando probabilmente poco o nulla di Irpef. Infatti ancorché la cessione rappresentasse una operazione speculativa rientrante nei redditi diversi (articolo 67, lettera B, del D.P.R. n. 917/86), la plusvalenza era nulla o modesta tenuto conto che in questa sede il costo deducibile coincideva con il valore di assegnazione, appena tassato dalla società con una aliquota ben inferiore a quelle progressive vigenti per l'Irpef.

L'operazione è stata spiegata dalla società in sede di interpello con il massimo della trasparenza e senza pudore ottenendo il consenso della Agenzia delle Entrate. In pratica la società ha rincorso una agevolazione fiscale potendo così tassare la plusvalenza in modo agevolato. Prima delle modifiche in materia di abuso del diritto questa operazione sarebbe stata bandita e considerata elusiva. La risoluzione ribadisce perfettamente il principio che una operazione seppur priva di sostanza economica non genera abuso del diritto a meno che non realizzi vantaggi fiscali indebiti. Il contribuente potrà quindi ogni volta ricercare nell'ambito della normativa tributaria la soluzione più favorevole alle proprie esigenze in quanto se un regime fiscale più favorevole è contemplato dalla normativa può sempre essere inseguito ed applicato non essendo indebito.

L'auspicio che i professionisti augurano, è che questo nuovo corso interpretativo comprenda anche l'imposta di registro sulla base dell'articolo 20 del D.P.R. 131/1986; infatti questa disposizione in materia di riqualificazione degli atti prevede che l'imposta si applica secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti che se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente. Questa disposizione consentiva all'Agenzia di tassare l'operazione con la aliquota più elevata; dopo l'emanazione dell'articolo 10 bis della legge n. 212/2000 in materia di abuso del diritto ed elusione fiscale, questo non dovrebbe essere più possibile.

Tornando ad occuparci della *cooperative compliance*, come precisato dalla Relazione illustrativa alla Legge di Stabilità 2015, il fine del regime è quello di stimolare la cooperazione tra contribuente e amministrazione finanziaria attraverso forme di dialogo preventivo<sup>75</sup>. Gli elementi fondamentali del regime, denominati **cinque pilastri fondamentali** (c.d. *five key pillars*) sono:

---

<sup>75</sup>L'IFA (International Fiscal Association) ha esaminato l'evoluzione della prassi internazionale e nel documento denominato *Initiative on the Enhanced Relationship* del 2012, ha definito il regime come «una relazione

- **comprensione** dei driver commerciali;
- **imparzialità**;
- **proporzionalità nella gestione delle risorse**;
- **collaborazione e reattività**;
- **comunicazione e trasparenza da parte dei contribuenti**.

Per ciò che riguarda la **comprensione** dei driver commerciali, nel rapporto OCSE 2013 viene chiarito che *«senza tale comprensione, è possibile che le Autorità Fiscali fraintendano il più ampio contesto di un'attività o una transazione, e che rispondano in modo da dare luogo a controversie e incertezze evitabili e potenzialmente costose»*. Inoltre, sul principio di **imparzialità** l'OCSE ha evidenziato che lo stesso *«comporta che le Autorità Fiscali devono risolvere i problemi con un alto livello di coerenza e obiettività. L'importanza di questo aspetto della cooperazione rafforzata è generalmente riconosciuto ma fa sollevare ulteriori questioni importanti. Ad esempio, come è assicurata l'uguaglianza di fronte alla legge se solo alcuni contribuenti sono parte in un rapporto di cooperazione rafforzata con le Autorità Fiscali? E come vengono gestite le dispute all'interno di un rapporto di cooperazione rafforzata?»*.

Il principio di **proporzionalità** nella gestione delle risorse, invece, *«riguarda le scelte che le Autorità Fiscali compiono con riguardo all'allocazione delle risorse, decidendo quali contribuenti, quali dichiarazioni dei redditi e quali questioni fiscali hanno la priorità, tenendo conto delle conseguenze sui rendimenti. La gestione del rischio è uno strumento essenziale per le Autorità Fiscali che vogliono garantire una efficiente allocazione delle risorse»*.

Con riferimento al principio di **collaborazione** e reattività, l'OCSE fa riferimento alle esperienze di alcuni paesi, tra cui Singapore, Paesi Bassi e Australia. Più in particolare, per quanto riguarda i Paesi Bassi, l'accordo sulla *compliance* stabilisce che tale principio trova applicazione nel modo seguente: *«Le parti e l'Autorità Fiscale hanno trovato soluzioni per o*

---

*istituzionale specificamente definita, basata su intenzioni mutualmente espresse e non su regole dettagliate, a cui i contribuenti e le autorità fiscali accedono volontariamente andando oltre le loro obbligazioni legali di base, la suddetta relazione si basa su una conoscenza reciproca, rispetto e cooperazione fattiva, e ha quale scopo la gestione delle norme fiscali applicabili all'attività aziendale dai contribuenti nella maniera più efficiente e tempestiva possibile, assumendo una comunicazione riguardante le informazioni fiscalmente rilevanti (incluse le posizioni prese) che sia completa, tempestiva e reciproca e che porti ad una valutazione del corretto ammontare di imposte tenendo in considerazione la ratio e lo scopo della normativa fiscale (invece di tenere in considerazione solo l'interpretazione letterale della norma) rispettando gli obblighi e i diritti di entrambe le parti da un punto di vista procedurale nel caso di disaccordo sul corretto ammontare delle imposte dovute»*.

*concordato su questioni fiscali rilevanti e altre del passato attualmente conosciute, ai sensi della normativa e dei regolamenti, o hanno convenuto su disposizioni procedurali».*

Sul principio di **comunicazione** e trasparenza da parte dei contribuenti, viene specificato che *«questo è uno dei pilastri più impegnativi da definire con precisione. In un primo momento, si è rivelato difficile formulare uno standard oggettivo per definire cosa aspettarsi da un contribuente in termini di comunicazione e trasparenza. Le regole concernenti gli obblighi informativi sono imparziali, ma, come la maggior parte delle regole, possono essere aggirate. Regole di trasparenza volontaria possono integrare i regimi obbligatori di comunicazione, ma sollevare questioni diverse. Esse richiedono chiaramente al contribuente di accettare di andare al di là del rispetto dei loro obblighi civilistici, ma questo è qualcosa che lo Studio del 2008 aveva previsto in modo esplicito. Tuttavia, alcuni commentatori, hanno dibattuto in merito alla trasparenza volontaria, e l'orientamento che è emerso dalla pubblicazione dello Studio del 2008 è che il rispetto della cooperazione rafforzata dovrebbe comportare anche la volontà di rispettare lo spirito della legge».*

Secondo quanto previsto dal Decreto l'adesione al regime è subordinata al possesso da parte del contribuente di un *«efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto di sistema di governo aziendale e di controllo interno».*

In particolare come specificato dall'**art. 4**, comma 1 del Decreto, il sistema deve assicurare una chiara attribuzione dei ruoli e delle responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali, efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali, nonché efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive. Il sistema inoltre prevede l'invio, con cadenza almeno annuale, di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le conseguenti valutazioni.

All'**articolo 7** si prevede che al regime di adempimento collaborativo possano accedere, almeno in un primo momento, soltanto i contribuenti che conseguono un volume d'affari o ricavi superiore ai **10 miliardi di euro**, oltre ai soggetti che, su base volontaria, hanno potuto accedere al progetto pilota sperimentato dall'Agenzia delle Entrate, ed il cui volume d'affari, ricavi i compensi, nell'anno d'imposta considerato, non sia inferiore a **1 miliardo di euro**.

Vengono rimandati ad un successivo Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, i criteri in base ai quali potranno essere progressivamente individuati gli ulteriori contribuenti ammessi al regime e che, pur non avendo aderito al Progetto Pilota dell'Agenzia delle Entrate,

conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a **100 milioni di euro** o appartenenti a gruppi di imprese.

Per quanto riguarda i doveri che in forza all'adozione del regime dell'adempimento collaborativo incombono sull'Agenzia delle Entrate, **l'art. 5** del Decreto in esame stabilisce che essa 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'immissione 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 adempimenti 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 effettuata dagli organi di gestione.

Quanto ai doveri che, invece, incombono sul contribuente in forza dell'adozione del regime dell'adempimento collaborativo, lo stesso **art. 5** del Decreto stabilisce che lo stesso è tenuto a:

- **istituire e mantenere** il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, nonché attuare le modifiche del 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 ai principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.

Con riferimento ai benefici che per il contribuente conseguono l'adozione del regime in commento **l'art. 6** del Decreto prevede che lo stesso comporta:

- la possibilità di pervenire con l'Agenzia delle Entrate ad 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;
- una procedura abbreviata di interpello preventivo<sup>76</sup> in merito all'applicazione di disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali il contribuente ravvisa rischi fiscali. In particolare è previsto che l'Agenzia delle Entrate entro 15 giorni dal ricevimento della domanda di interpello, verifichi e confermi l'idoneità della stessa, nonché la sufficienza e l'adeguatezza della documentazione prodotta. Il termine per la risposta è in ogni caso di 45 giorni, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero dalla documentazione integrativa richiesta, anche se l'Agenzia delle Entrate effettua accessi alle sedi dei contribuenti, definendone con loro i tempi, per assumervi elementi informativi utili per la risposta. I contribuenti comunicano all'Agenzia il comportamento effettivamente tenuto, se difforme da quello oggetto della risposta da essi fornita.

---

<sup>76</sup> Ai sensi dell'art. 1, comma 2, del Decreto del 15 giugno 2016 *“Il contribuente può presentare le tipologie di interpello indicate nell'art. 11, commi 1 e 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, i cui termini, modalità ed effetti sono disciplinati nei successivi articoli del presente decreto.”*

Il citato art. 11 della legge 27 luglio 2000 (c.d. Statuto dei Diritti del Contribuente) al quale si fa riferimento per le tipologie di interpello ammissibili, è stato di recente riformulato. Nel nuovo testo, vigente dal 01.01.2016, si disciplina la seguente fattispecie:

“Co. 1. - Il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a:

- a) l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza e non siano comunque attivabili le procedure di cui all'articolo 31-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 1 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 e di cui all'articolo 2 del medesimo decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147;
- b) la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti;
- c) l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie.

Co. 2. - Il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria per 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 altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.”



- una **riduzione fino alla metà** e comunque non superiore al minimo edittale **delle sanzioni amministrative applicabili** ad operazioni non condivise con l’Agenzia delle Entrate, ma comunicate alla stessa in modo tempestivo ed esauriente: la relativa riscossione è in ogni caso sospesa, fino alla definitività dell’accertamento;
- esenzione dalla prestazione della garanzia prevista per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette che indirette.

L’**art. 7** del Decreto in commento attribuisce inoltre, in via esclusiva, all’Agenzia delle Entrate la competenza a svolgere i controlli relativi al regime di adempimento collaborativo con i contribuenti di maggiori dimensioni che aderiscono allo stesso. Ne consegue che per effetto di questa disposizione l’Agenzia delle Entrate diventa competente sia nella valutazione dei sistemi di gestione del rischio fiscale sia nel rilascio di pareri nell’ambito della nuova procedura abbreviata di interpello preventivo.

Sotto il profilo procedurale i contribuenti in possesso dei requisiti di cui all’**art. 4** del Decreto possono presentare domanda di ammissione al regime utilizzando l’apposito modello reso disponibile sul sito istituzionale dell’Agenzia delle Entrate, la quale, una volta accertata la sussistenza dei requisiti richiesti, comunicherà ai contribuenti l’ammissione al regime entro **120 giorni** successivi alla presentazione della domanda.

I contribuenti possono rinunciare al regime in qualsiasi momento, previa comunicazione all’Agenzia delle Entrate, la quale a sua volta potrà disporre l’esclusione dal regime di adempimento collaborativo del contribuente che abbia perso i requisiti di cui all’articolo 4, ovvero che non abbia osservato gli impegni di cui all’articolo 5.

In merito alle modalità tecniche di predisposizione di un *«efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno»* viene suggerito di fare tesoro delle esperienze già maturate per gli enti vigilati<sup>77</sup>.

Al di là delle norme strettamente fiscali in corso d’introduzione, nella direzione della necessità di dotarsi di un sistema di gestione del rischio fiscale, vanno anche le novità normative apportate al D.lgs. 231/2001, in materia di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche. Mi riferisco in particolare alla recente introduzione, ad opera della legge 15 dicembre 2014, **n. 186**, del reato di autoriciclaggio e al suo inserimento tra i reati presupposto in materia D.lgs. 231/2001.

---

<sup>77</sup> Cfr. 15° aggiornamento del 2 luglio 2013 alla Circolare n. 263 del 27 dicembre 2006 della Banca d’Italia, nonché il regolamento ISVAP n. 20 del 26 marzo 2008 nel caso delle imprese di assicurazione.

La mappatura del rischio di reato di autoriciclaggio all'interno del Modello di organizzazione, gestione e controllo (ex D.lgs. 321/2001) costituirà la base su cui dovrà essere costruito un efficace e completo sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale che possa rispondere anche ai requisiti del regime dell'adempimento collaborativo in corso di introduzione.

#### **4. Le disposizioni dettate dall'Amministrazione Finanziaria, nel provvedimento del 14 aprile 2016, in merito ai requisiti di accesso al regime e il Decreto del MEF pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 27 giugno 2016.**

Il 14 aprile 2016, con un provvedimento<sup>78</sup> del direttore dell'Agenzia delle Entrate vengono dettate le prime disposizioni attuative del regime opzionale di adempimento collaborativo, disciplinato, come detto, dagli artt. Da 3 a 7 del D.lgs. 5 agosto 2015 n. 128, in attuazione della Delega Fiscale<sup>79</sup>. In particolare, il provvedimento disciplina i requisiti soggettivi e oggettivi di accesso al regime, le modalità di presentazione della domanda e della documentazione nonché la verifica dei requisiti di ammissione da parte dell'ufficio competente<sup>80</sup>.

Il regime, finalizzato a realizzare forme di interazione e di cooperazione rafforzata tra Agenzia delle Entrate e contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del c.d. "rischio fiscale"<sup>81</sup> risulta circoscritto ai contribuenti di maggiori dimensioni:

- Soggetti, residenti e non, che realizzano un volume di affari<sup>82</sup> o di ricavi non inferiore al **10 miliardi** di euro;

---

<sup>78</sup> Prot. N. 54237/20162.

<sup>79</sup> Cfr. art. 6 della legge 11 marzo 2014, n. 23.

<sup>80</sup> L'Agenzia delle Entrate ha previsto un unico ufficio a livello centrale, al fine di garantire che le decisioni siano prese a livello di vertice dell'organizzazione.

<sup>81</sup> Inteso come rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento.

<sup>82</sup> Per volume d'affari del contribuente si intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento ad un anno solare a norma degli art. 23 e 24 del DPR 633/72, tenendo conto delle variazioni indicate nell'articolo 26 del predetto DPR. (Art. 20 DPR 633/1972).

Tuttavia, non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'art. 2425 del Codice Civile, n. 3, nonché i passaggi di cui all'ultimo comma dell'art. 36 e le prestazioni di servizio rese a soggetti stabiliti in un altro Stato membro delle Comunità, non soggette all'imposta ai sensi dell'art. 7-ter del DPR 633/72.

Dal 1° gennaio 2013 rientrano nel volume d'affari tutte le operazioni contenute negli art. da 7 a 7-septies, operazioni che sono peraltro escluse dal conteggio del plafond IVA

La nozione di volume affari è importante ai fini dell'IVA, infatti in relazione all'entità del volume d'affari mutano gli adempimenti formali cui il soggetto è sottoposto.

- Soggetti, residenti e non, che realizzano un volume d'affari o di ricavi non inferiore a **1 miliardo** di euro e che abbiano presentato nel 2013 istanza di adesione al Progetto Pilota sul regime di Adempimento Collaborativo di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013, pubblicato sul sito ufficiale dell'Agenzia delle Entrate;
- Imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti, di cui all'art. 2 del D.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, indipendentemente dal loro volume di affari o di ricavi.

L'Agenzia delle Entrate, in ragione della diversità delle fattispecie che legittimano l'accesso alla procedura e, in particolare, alla peculiarità dell'ipotesi riguardante le imprese che hanno aderito nel 2013 al c.d. Progetto Pilota, ha preferito far riferimento, per la verifica dei requisiti dimensionali, ad un criterio quantitativo ricavato su un lasso temporale più ampio del singolo periodo d'imposta: infatti la soglia di volume di affari o di ricavi è ottenuta considerando un periodo di monitoraggio triennale. Infatti, ai sensi del punto 2.2. del provvedimento i requisiti dimensionali dovranno essere verificati *“assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i ricavi indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio relativo all'esercizio precedente e quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori e il volume d'affari indicato nella dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori”*.

Allo stesso modo, per quanto riguarda i soggetti non residenti, la verifica dovrà essere effettuata in capo alla stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato e si dovrà fare riferimento *“per i ricavi, a quanto indicato nel rendiconto economico e patrimoniale relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda o ai due esercizi anteriori e per il volume di affari, a quello indicato nella dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente o ai due anni solari anteriori”*.<sup>83</sup>

Se la domanda di accesso al regime verrà presentata dopo la chiusura del periodo d'imposta, ma prima della scadenza dei termini di deposito del bilancio, ovvero di presentazione della dichiarazione ai fini IVA, il punto 2.3. del provvedimento prevede che i prescritti requisiti dimensionali debbano essere dichiarati dal contribuente stesso ed in tal caso essi costituiranno oggetto di successivo riscontro da parte dell'Amministrazione Finanziaria nell'ambito della

---

<sup>83</sup> Cfr. punto 2.4. del Provvedimento

procedura di accesso al regime secondo le modalità e con gli effetti specificati dalla suddetta disposizione<sup>84</sup>.

Nella seconda parte del provvedimento, l’Agenzia, a mio avviso opportunamente, ha dato rilevanza alle particolari dinamiche gestionali che presiedono lo svolgimento dell’attività economica nell’ambito del gruppo d’imprese. A questo proposito, infatti, è stata prevista **un’estensione “per trascinamento”** del regime in esame in favore delle società che pur non possedendo i requisiti dimensionali, esercitano le funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale purché tuttavia *“tale inclusione sia ritenuta necessaria ai fini di una completa rappresentazione dei processi aziendali”*<sup>85</sup>.

In pratica, è sufficiente che una società soddisfi i requisiti dimensionali di ammissione al regime per consentire l’accesso anche alla società del gruppo che, pur essendo priva dei suddetti requisiti, svolge le funzioni di indirizzo<sup>86</sup>.

A mio modo di vedere, in merito ai requisiti dimensionali, probabilmente sarebbe stato più corretto verificarne la sussistenza in relazione al gruppo di imprese nel suo complesso. Infatti, tali realtà economiche sono di norma caratterizzate dal fatto che la capogruppo gestisce a livello centralizzato la fiscalità generale e complessiva per tutte le società del gruppo; cosa che tipicamente accade, ad esempio, in sede di consolidato fiscale. Tuttavia, è probabile che l’adozione di un simile criterio interpretativo avrebbe ampliato l’accesso al regime ad un numero sproporzionato di imprese che, rispetto alla scarsità dei mezzi finanziari e delle risorse dell’Agenzia, sarebbero state difficilmente gestibili.

Continuando nella lettura del provvedimento, l’ulteriore disposizione contenuta nel punto 2.6. appare di particolare interesse, in quanto consente l’applicazione di questo criterio di estensione “per trascinamento” anche alle società del gruppo che, a suo tempo, abbiano fatto richiesta di accesso al Progetto Pilota. In particolare, la disposizione riconosce l’ammissione al regime *“ai soggetti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro, se la domanda per il Progetto Pilota sia stata presentata dall’impresa del*

---

<sup>84</sup> Questo successivo riscontro non dovrebbe essere necessario nel caso in cui il possesso dei requisiti dimensionali sia già verificabile sulla base del deposito del bilancio relativo ai due esercizi anteriori, ovvero dall’avvenuta presentazione della dichiarazione ai fini IVA relativa ai due anni solari anteriori.

<sup>85</sup> Cfr. punto 2.5 del provvedimento.

<sup>86</sup> La locuzione “funzione di indirizzo” utilizzata nel provvedimento appare volutamente vaga ed il significato non sembra riconducibile con quello di “attività di direzione e coordinamento” di cui all’art. 2497 del Codice Civile. L’Agenzia delle Entrate ha provveduto a individuare in modo più preciso tale concetto nella circolare n. 38/E del 16.09.2016 specificando che con tale locuzione *“Si intende la sussistenza di una relazione organizzativa in forza della quale un soggetto ha il potere di emanare direttive in ordine alle linee di indirizzo del sistema di controllo interno, verificando che esso sia coerente con gli indirizzi strategici e la propensione al rischio dell’impresa, e coordinare l’attuazione delle citate direttive”*.

*gruppo che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, anche non in possesso dei requisiti dimensionali” e “tali soggetti possono avvalersi della facoltà prevista al punto 2.5”.*

Questa norma risulta volta a regolare le situazioni che si erano verificate all’epoca dell’inizio del Progetto Pilota, nella quale si faceva riferimento alle imprese qualificabili come “grandi contribuenti” che avessero *“conseguito per l’anno d’imposta 2011, un volume d’affari o di ricavi non inferiore a 100 milioni di euro”*.

È accaduto, in tale contesto, che in alcuni casi la domanda di ammissione al progetto sia stata presentata dall’impresa che svolgeva la funzione di indirizzo e/o di direzione e coordinamento del gruppo ma che era priva dei requisiti dimensionali così come sono stati successivamente specificati dalla norma. L’ammissione, dunque, al regime anche per queste imprese appariva *ex-post* problematica nell’attuale contesto normativo. Per risolvere la questione, il provvedimento riconosce in questi casi una particolare via di ingresso al nuovo istituto, stabilendo che la presentazione della domanda di accesso al Progetto Pilota da parte delle società che svolgono funzioni di indirizzo ma che non realizzano i requisiti dimensionali è presupposto sufficiente per consentire l’accesso al regime delle imprese del gruppo in possesso dei requisiti dimensionali e queste imprese, a loro volta, potranno estendere l’ammissione al regime anche delle società che avevano fatto all’epoca la domanda al Progetto Pilota, per via dell’anzidetto criterio di estensione per trascinamento.

Dalla lettura letterale del provvedimento non era tuttavia chiaro se l’ammissione alla procedura, in questo caso, avrebbe coinvolto tutte le società che all’interno del gruppo presentino i prescritti requisiti dimensionali o si applichi ad una sola di esse. L’Agenzia delle entrate, come vedremo nel prossimo capitolo, ha risolto tale dubbio in occasione dei recenti chiarimenti forniti in occasione degli incontri con la stampa specializzata.

In linea di principio, quindi, il regime di *Co-operative Compliance* dovrebbe essere volto a consentire una visione di insieme del rischio fiscale del gruppo, quindi la facoltà di accesso al regime concessa alle imprese che svolgono funzioni di indirizzo dovrebbe contribuire alla rappresentazione del rischio fiscale collettivo delle società appartenenti al gruppo. Sotto questo profilo, il più delle volte il rischio fiscale si attesta sul gruppo nel suo complesso e non sulle singole società, ancorché esse conservino responsabilità soggettive separate in ragione della loro autonomia giuridica. Spesso accade, infatti, una dissociazione tra una realtà

operativa caratterizzata da un rischio fiscale che fa capo all'impresa globale e l'astratta definizione dei poteri e delle responsabilità giuridiche degli organi societari<sup>87</sup>.

Sempre con riferimento ai prescritti requisiti dimensionali, è importante il disposto contenuto al punto 5.9. del provvedimento, con il quale l'Agenzia ha escluso la rilevanza nell'ambito della *“valutazione dei requisiti di ammissione o permanenza nel regime”* della eventuale successiva perdita dei requisiti dimensionali derivante da *“operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo”*.

Quanto agli aspetti procedurali, al fine della verifica dei requisiti per l'ammissione al regime, il contribuente è tenuto a presentare un'apposita domanda per via telematica – da redigere utilizzando l'apposito modello presente nel sito dell'Agenzia delle Entrate – nonché la documentazione di cui al punto 4.5 del provvedimento. Vengono previsti 30 giorni, dalla presentazione dell'istanza, entro i quali la documentazione presentata potrà essere integrata secondo le alternative modalità precisate al punto 4.6. del provvedimento.

L'Agenzia ha chiarito che la documentazione afferente la *“mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale”* e dei controlli previsti dovrà essere predisposta a partire dal momento *“della sua implementazione”*. Tale precisazione dovrebbe garantire una certa tranquillità alle imprese che non abbiano predisposto una mappatura dei rischi fiscali in passato: in altri termini, gli obblighi di adempimento collaborativo dovrebbero partire con l'implementazione del sistema di gestione dei rischi.

Salvo l'ipotesi in cui la procedura si consideri rinunciata dal contribuente per mancata presentazione della documentazione<sup>88</sup>, si aprirà una fase istruttoria che potrà articolarsi in una serie di incontri e che potrebbe prevedere la presenza dei dipendenti dell'Agenzia delle Entrate presso le sedi di svolgimento dell'attività di impresa, secondo i tempi e i modi concordati con il contribuente.

Come specifica il punto 5.1. del provvedimento la fase istruttoria è volta a valutare i requisiti del sistema di controllo del rischio *“secondo criteri di comprensione del business,*

---

<sup>87</sup> Si pensi, ad esempio, al caso di un gruppo verticale dove la policy è data dalla capogruppo, la quale, pertanto, svolge anche le funzioni di indirizzo, la società intermedia presenta i prescritti requisiti dimensionali – e quindi dovrebbe rappresentare il veicolo di accesso alla procedura – ed al termine della catena societaria vi sia una società controllata da quella intermedia, priva dei requisiti dimensionali per accedere alla procedura e non svolgente funzioni di indirizzo. In tale ipotesi, è evidente che la considerazione del rischio fiscale della sola società intermedia non garantisce una visione piena e trasparente della realtà imprenditoriale: solo la considerazione di tutte le società del gruppo, infatti, permetterebbe di individuare compiutamente il *“rischio fiscale”* di questo specifico operatore economico.

<sup>88</sup> Ipotesi che si verifica allorché siano decorsi inutilmente sei mesi dalla domanda di ammissione o dall'eventuale successiva richiesta da parte dell'ufficio.

*imparzialità, proporzionalità, trasparenza e reattività, proponendo, eventualmente, gli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione al regime".*

L'espresso riferimento alla comprensione del business appare di particolare importanza ai fini dell'efficacia della procedura in esame, che viene in tal modo diversamente calibrata a seconda del settore economico di attività e quindi delle funzioni svolte, dei rischi assunti e degli obiettivi perseguiti dalla singola impresa.

L'esito della verifica, dovrà comunque essere comunicato al contribuente entro 120 giorni dal ricevimento dell'istanza o della documentazione di cui al punto 4.5 – salvo eventuali sospensioni dei termini contemplate al punto 5.3. del provvedimento<sup>89</sup> e il contribuente ammesso al regime *"dovrà essere inserito nell'elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate"*.

Successivamente all'ammissione, l'ufficio avrà la facoltà di disporre, con provvedimento motivato, l'esclusione del contribuente dal regime, qualora riscontri la presenza di rilevanti rischi non individuati dal sistema di controllo ovvero non comunicati dall'impresa stessa.

Il provvedimento, in ultimo, evidenzia la necessità che il sistema di controllo del rischio fiscale *"sia inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno, ferma restando l'autonomia di scelta delle soluzioni organizzative per il perseguimento dei relativi obiettivi"*<sup>90</sup> ed elenca una serie di requisiti essenziali del *Tax Control Framework* che dovrebbero garantire, in astratto, l'efficacia del sistema.

Tra gli obiettivi principali da perseguire, sicuramente, gli operatori del sistema si auspicano un'estensione della procedura alle imprese di minori dimensioni, con la prospettiva di instaurare in un futuro non lontano, attraverso il dialogo, la fiducia e l'interlocuzione preventiva con l'Agenzia delle Entrate, in un clima sempre più propizio a garantire certezza del diritto e orientamento alla crescita economica del paese.

Al provvedimento di aprile ha fatto seguito il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 15 giugno 2016, pubblicato in G.U. n. 148 del 27 giugno 2016 per l'istituzione del regime.

---

<sup>89</sup> *"In caso di richiesta di ulteriore documentazione ovvero di interventi rilevanti ritenuti necessari ai fini ai fini dell'ammissione al regime, i termini di cui all'articolo 7 comma 2 del decreto si intendono sino alla presentazione della stessa all'ufficio competente per la valutazione dei requisiti di ammissibilità per l'accesso al regime, ovvero sino alla presa d'atto dell'avvenuta implementazione delle misure correttive eventualmente richieste"*.

<sup>90</sup> Cfr. punto 3.1

#### **4.1. I chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo forniti dall’Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 38/E del 16 settembre 2016.**

A commento della normativa delegata e delle disposizioni attuative<sup>91</sup> è stata infine emanata la circolare 38/E del 16 settembre 2016, che recepisce le indicazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate nel corso del convegno “Adempimento collaborativo: nuove frontiere della *Compliance*”, tenutosi lo scorso 16 e 17 giugno presso la sede centrale dell’Agenzia<sup>92</sup>.

La circolare riassume proprio gli esiti del convegno e contiene chiarimenti e soluzioni interpretative sui quesiti pervenuti dalle Associazioni di categoria.

Possiamo dividere la circolare in cinque aree tematiche che riguardano, rispettivamente: I) i requisiti soggettivi di accesso al regime; II) le caratteristiche essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale; III) le modalità di presentazione della domanda; IV) gli effetti premiali conseguenti l’accesso al regime; V) le conseguenze derivanti dalla fuoriuscita dal regime.

##### **i) Requisiti soggettivi di accesso al regime:**

Con riferimento ai requisiti soggettivi di accesso, va sicuramente apprezzato lo sforzo fatto dall’Agenzia nella circolare, che privilegia una lettura sostanziale e coerente della disciplina, anche al di là di un’interpretazione letterale della stessa.

Va ricordato che, in base alla norma primaria, la possibilità di accedere al regime è riservata:

- Ai contribuenti con volume d’affari o di ricavi pari a 10 miliardi di euro<sup>93</sup>;
- Ai contribuenti che hanno presentato richiesta di partecipazione al Progetto pilota del 2013 e hanno realizzato un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro;
- Alle imprese che hanno presentato istanza di interpello sui nuovi investimenti (ex. art. 2 del D.Lgs. n. 147/2015)<sup>94</sup> e si sono conformati alla risposta fornita dall’Amministrazione Finanziaria.

---

<sup>91</sup> Che, va ricordato, vanno completate con la pubblicazione sul sito istituzionale dell’Agenzia delle Entrate dell’elenco delle operazioni, delle strutture e degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva che violano le disposizioni normative vigenti, comprese quelle anti-abuso. La pubblicazione dei primi schemi, secondo quanto specificato dalla circolare in commento, dovrebbe avvenire entro la fine del 2016.

<sup>92</sup> Cfr. sul punto S.M. Galardo, “*Co-operative compliance*: relazione Fisco-contribuente, la nuova sfida” in *Corr. Trib.* n. 36/2016, pag. 2735.

<sup>93</sup> Limite che sarà progressivamente ridotto fino a 100 milioni di euro, ai sensi del D.Lgs. n. 128/2015.

<sup>94</sup> Si tratta dell’interpello che può essere presentato in relazione alla realizzazione di nuovi investimenti di ammontare non inferiore ai 30 milioni di e con significative ricadute occupazionali. Sul punto cfr. a Giacomo Albano, “Attuata la disciplina dell’interpello sui nuovi investimenti”, in *Corr. Trib.*, n. 26/2016, pag. 2034.



Come abbiamo avuto modo di vedere nel paragrafo precedente, il provvedimento del 14 aprile 2016 ha tuttavia ampliato la possibilità d'ingresso nel regime "per trascinamento" ai soggetti che pur non rispettando i requisiti dimensionali richiesti dalla norma:

- a) Svolgono funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale in favore di soggetti che soddisfano i requisiti quantitativi previsti dal regime;
- b) Fanno parte del medesimo gruppo di un soggetto che ha presentato richiesta di ammissione al progetto pilota del 2013 (ma che non rispetta il requisito dimensionale del miliardo) e realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro.

Sul punto, la circolare chiarisce innanzitutto cosa debba intendersi per "funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale", specificando che *"si intende la sussistenza di una relazione organizzativa in forza della quale un soggetto ha il potere di emanare Direttive in ordine alle linee di indirizzo del sistema di controllo interno, verificando che esso sia coerente con gli indirizzi strategici e la propensione al rischio dell'impresa, e coordinare l'attuazione delle citate Direttive"*. Il soggetto che esercita tale funzione di indirizzo può anche essere diverso dalla società capogruppo o dal soggetto del gruppo che definisce e approva gli indirizzi strategici; in tali ipotesi, l'ingresso per "trascinamento" potrà riguardare sia il primo che il secondo soggetto.

Dal punto di vista operativo, l'ingresso del soggetto che svolge funzioni di indirizzo può avvenire anche in un secondo momento, attraverso un'integrazione della domanda originaria, qualora l'Amministrazione e il contribuente convengono sulla necessità di includere lo stesso al fine di avere una completa *disclosure* dei processi aziendali e del sistema di controllo.

Inoltre, la circolare, forzando il dettato letterale del provvedimento, stabilisce che l'ingresso per trascinamento può riguardare anche i soggetti che svolgono funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale in favore di soggetti che accedono al regime mediante la procedura dell'interpello sui nuovi investimenti. Ciò nonostante tali soggetti non siano richiamati al punto 2.5 del provvedimento tra coloro che possono "trascinare" nel regime le società che svolgono le funzioni di indirizzo.

## **ii) Requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale**

In linea generale, l'accesso al regime si basa sull'adozione da parte delle imprese di un efficace sistema di rilevazione, misurazione e controllo del rischio fiscale. Proprio su quest'area si sofferma il secondo blocco della circolare, che evidenzia i requisiti essenziali del

sistema di controllo, ferma restando l'autonomia in capo al contribuente delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi.

Va a tal proposito ricordato che l'art. 4 del Decreto ha fissato alcuni requisiti minimi del sistema di gestione del rischio fiscale, stabilendo che lo stesso deve comunque assicurare:

- a) Una chiara attribuzione dei ruoli e delle responsabilità in relazione ai rischi fiscali;
- b) Efficaci procedure di gestione del rischio fiscale, volte a garantire il loro rispetto a tutti i livelli;
- c) Efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel funzionamento del sistema.

È inoltre previsto che, con cadenza almeno annuale, sia predisposta una relazione – da inviare al CDA della società per la sua valutazione – che evidenzi le verifiche effettuate sugli adempimenti tributari ed i risultati emersi, le misure adottate per rimediare ad eventuali carenze rilevate e le attività pianificate. È richiesta, quindi, un'attività di monitoraggio continuo dei rischi fiscali, rilevabili anche attraverso una mappatura dei rischi relativi all'adempimento degli obblighi tributari.

In merito alla “chiara e documentata strategia fiscale del contribuente, nella quale siano indicati gli obiettivi dei vertici aziendali in relazione alla variabile fiscale”<sup>95</sup> la circolare evidenzia che il contribuente ha ampia autonomia di scelta nel declinare i contenuti della strategia fiscale, i cui punti cardine sono tuttavia declinati nelle linee guida OCSE contenute nel documento *Building better tax control framework*.<sup>96</sup>

Come abbiamo avuto modo di approfondire nel secondo capitolo del presente lavoro, nell'ambito delle citate linee guida, la *tax strategy* viene definita come un documento scritto e firmato dagli amministratori della società contenente un piano di azione di lungo periodo che, sia a livello strategico che a livello operativo definisca gli obiettivi della società nella gestione della variabile fiscale. Dal punto di vista OCSE, quindi, la strategia fiscale deve riflettere innanzitutto la propensione al rischio fiscale dell'impresa ovvero il livello di rischio fiscale che il contribuente intende assumere per il perseguimento dei suoi obiettivi strategici, che si manifesta nella sua disponibilità ad adottare comportamenti che potrebbero comportare contestazioni di natura fiscale.

---

<sup>95</sup> Cfr. punto 3.3, lett. a) del provvedimento di aprile 2016.

<sup>96</sup> *Report OCSE* del 13 maggio 2016.

La circolare sottolinea che la strategia fiscale dovrebbe includere percorsi operativi da seguire per posizionare la società sui livelli di rischio prescelti. Esempi di percorsi che possono comportare diversi posizionamenti rispetto al rischio fiscale sono: la descrizione di meccanismi di incentivazione concessi ai manager rispetto alla variabile fiscale (se basati sulla riduzione del *tax rate*, ad esempio, denotano un livello di rischio sicuramente più elevato rispetto ad indicatori di *compliance*), l'adozione di procedure dettagliate a presidio dei rischi fiscali con l'individuazione di ruoli e responsabilità e, ovviamente, l'approccio nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria (impegno alla trasparenza, utilizzo di interpelli per fattispecie incerte, predisposizione di oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento, etc.). Il documento di strategia fiscale deve essere tempestivamente aggiornato e comunicato all'Amministrazione ogni qualvolta intervengano cambiamenti, a livello strategico, od operativo, dei suoi elementi essenziali.

Per quanto riguarda i sistemi di controllo interno sul rischio fiscale, la circolare chiarisce innanzitutto che gli stessi variano da impresa a impresa, in funzione delle dimensioni, del settore di appartenenza, del grado di maturità del *TCF*, della complessità e del profilo di rischio dell'impresa.

Vi è, tuttavia, un principio cardine cui vanno ispirati tutti i sistemi di controllo, rappresentato dal c.d. **principio di separazione dei compiti**. Il principio di separazione può essere inteso:

- In senso orizzontale: comporta una ripartizione di compiti e responsabilità tra gli operatori che intervengono nel medesimo processo allo scopo di evitare una eccessiva concentrazione degli stessi, 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: comporta la necessaria separazione tra le funzioni operative e quelle di controllo, al fine di evitare conflitti di interesse.

Una esemplificazione pratica del principio è rinvenibile nelle procedure di gestione dei rischi previste dai sistemi di gestione del rischio fiscale che prevedono tre diverse linee di controllo:

- 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;
- Controllo di secondo livello, in capo ad una funzione che assicuri un elevato grado di indipendenza rispetto a quelle che effettuano il controllo di primo livello (ad esempio la funzione di *compliance* con competenze fiscali o un'unità inserita nella funzione

fiscale, ma “segregata” sotto il profilo organico e funzionale, da quelle cui sono demandati gli adempimenti e la consulenza in materia fiscale;

- Controllo di terzo livello: svolto da una funzione interna o da un ente esterno (comitato di controllo, collegio sindacale, revisori, etc.) con l’obiettivo di valutare periodicamente l’adeguatezza del sistema di controllo dei rischi fiscali.

Dal punto di vista operativo, la separazione dei compiti, specifica la circolare, non deve essere intesa quale “segregazione” delle funzioni di business della 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 prevedono la costante partecipazione del responsabile fiscale ai comitati in cui sono valutate o decise le operazioni e i progetti rilevanti relativi alla società. In tale ottica la circolare sembra suggerire una maggiore centralità della figura del *Tax manager* nell’organigramma aziendale, con una migliore definizione dei ruoli e responsabilità del *tax department*.

Da ultimo, la circolare si sofferma sulla necessità che il sistema di controllo del rischio fiscale garantisca la conoscibilità a tutti i livelli aziendali. In proposito, per agevolare lo sviluppo e la diffusione a tutti i livelli di una vera e propria cultura del rischio fiscale, l’Agenzia ritiene auspicabile lo sviluppo di programmi di formazione per sensibilizzare tutti i dipendenti coinvolti nella gestione del rischio fiscale (anche tramite portali, *forum*, etc.), non solo quelli specializzati in area fiscale.

### **iii) Modalità di presentazione dell’istanza:**

Il terzo blocco della circolare è dedicato alle modalità di presentazione dell’istanza e alla documentazione da allegare alla stessa. In tale ambito, un aspetto rilevante riguarda la mappa dei rischi fiscali che, secondo la lett. e) del punto 4.5 del provvedimento devono essere individuati dal sistema di controllo “da momento della sua implementazione”. In relazione a tale aspetto, tra gli operatori era sorto il dubbio se questa mappatura andasse fornita solo per i rischi potenziali e attuali associati ai processi aziendali (mappatura *ex ante*) o per tutte le specifiche fattispecie di rischio, anche quelle manifestate in passato (mappatura *ex post*). In questo secondo caso, anche gli elementi rilevati in passato ma che non rappresentano più un rischio per l’impresa, avrebbero dovuto essere inclusi nella mappatura.

In proposito, la circolare ha chiarito che la mappatura dei rischi dovrà essere effettuata secondo un approccio *ex ante*, e quindi dovrà riguardare i “rischi fiscali, potenziali e attuali, associati ai processi e alle attività aziendali, conosciuti o conoscibili al momento

dell'implementazione del sistema e ritenuti in grado di inficiare la corretta operatività fiscale dell'impresa, presente o futura". Non sussiste quindi obbligo, ma solo una facoltà, di comunicazione dei rischi relativi ad operazioni poste in essere prima dell'ingresso nel regime, anche se i relativi effetti si produrranno nei periodi d'imposta oggetto di applicazione dello stesso.

Tuttavia, in assenza di comunicazione, restano impregiudicati i poteri di controllo dell'Amministrazione Finanziaria sulle fattispecie non comunicate e non si potrà beneficiare degli effetti derivanti dal regime collaborativo.

La circolare ha anche chiarito che la mappatura dei rischi, ordinariamente, non riguarda il dettaglio delle singole operazioni suscettibili di generare rischi fiscali, ma i processi aziendali, intendendo per tali l'insieme di attività interdipendenti svolte per raggiungere un determinato obiettivo. A ciascuna di tali attività in cui si scompone il processo andrà attribuito un valore economico. In proposito, la circolare, consapevole della circostanza che l'attribuzione dei diversi valori economici può risultare estremamente complessa, afferma che il valore va indicato "ove quantificabile" e i criteri per tale determinazione potranno essere valutati, caso per caso, anche in sede di *Pre-filing agreement* con le singole imprese.

Un aspetto delicato su cui si sofferma la circolare riguarda l'utilizzo delle informazioni acquisite nel corso dell'istruttoria per l'accesso al regime. Il punto è estremamente rilevante, se si pensa che nell'ambito dell'istruttoria per l'accesso al regime le imprese si espongono nei confronti dell'Amministrazione, rivelando la propria strategia fiscale e le aree di rischio. Sul punto l'Agenzia ha confermato che gli elementi informativi raccolti nell'ambito dell'istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità non costituiscono fonti di innesco per successive attività di controllo nei confronti del contribuente non ancora ammesso al regime o di altre società del gruppo.

#### **iv) Effetti derivanti dall'ammissione al regime:**

Il quarto blocco della circolare è dedicato agli effetti premiali derivanti dall'ammissione al regime. In proposito, l'art. 6, comma 1, del D.lgs. n. 128/2015 prevede che l'adesione al regime comporti – quale effetto di carattere generale – la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle Entrate ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto<sup>97</sup>, inclusa la possibilità

---

<sup>97</sup> Le modalità di gestione di tali forme di interlocuzione preventiva saranno stabilite da uno specifico provvedimento dell'Agenzia.

dell'anticipazione del controllo. In questo modo si prevengono i rischi di contestazione fiscale, con tendenziale eliminazione, del contenzioso tributario per i soggetti aderenti al regime. Non è la prima volta, negli ultimi anni, che l'Amministrazione finanziaria adotta questa tendenza volta ad evitare gli accertamenti fiscali. Basti pensare all'introduzione della dichiarazione precompilata che ha rappresentato una rivoluzione copernicana nel rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuenti. Con quest'ultima, il Fisco raccoglie i dati, li elabora ed invia al contribuente la dichiarazione già compilata, con la conseguenza che quest'ultimo si dovrà preoccupare soltanto di verificare l'esattezza e la completezza dei dati.

Si passa quindi da un approccio di verifica *ex-post* ad un altro di conoscibilità *ex-ante* dell'imposta, evitando quindi future attività di accertamento. L'introduzione della dichiarazione precompilata è stata fissata, in via sperimentale, a partire dall'anno 2015 per i redditi prodotti nel 2014.

Al di là di questo effetto premiale di carattere generale del regime, abbiamo già visto che l'articolo 6 del D.lgs. n. 128/2015 prevede altresì alcuni incentivi specifici, quali:

- **Procedura di interpello abbreviata.** L'amministrazione finanziaria è tenuta a rispondere alle istanze di interpello preventivo presentate dai soggetti aderenti al regime entro 45 giorni dalla presentazione dell'istanza, anziché entro 90 giorni<sup>98</sup>;
- **Riduzione delle sanzioni amministrative.** Per i rischi comunicati tempestivamente, qualora l'Agenzia non condivida la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative sono ridotte alla metà, con sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento;
- **Esonero dalla prestazione delle garanzie** per i rimborsi delle imposte dirette ed indirette;
- Attenuazione del **rischio penale** tributario.

Dalla lettura della circolare e dai numerosi articoli di stampa specializzata, risulta tuttavia non risolto quello che parrebbe configurarsi, a mio avviso, come un notevole profilo di criticità del regime. Il lettore, infatti, soffermandosi sui tre requisiti essenziali per l'accesso alla procedura<sup>99</sup>, avrà notato che la platea di contribuenti in grado di soddisfarne almeno uno – e quindi essere considerata idonea - in un tessuto economico come quello italiano, caratterizzato principalmente da piccole e medie imprese, risulta essere molto limitata.

---

<sup>98</sup> Come già evidenziato, l'interpello preventivo è stato disciplinato dal Decreto del MEF del 15 giugno 2016.

<sup>99</sup> Che si ricordano essere: i) volume d'affari o di ricavi pari a 10 miliardi di euro; ii) richiesta di partecipazione al Progetto pilota del 2013 e realizzazione di un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro; iii) presentazione dell'istanza di interpello sui nuovi investimenti (ex. art. 2 del D.Lgs. n. 147/2015)<sup>99</sup> e conformazione alla risposta fornita dall'Amministrazione Finanziaria.

Ad oggi, pertanto, solo 28 società (delle quali non sappiamo l'identità) hanno presentato domanda di accesso al regime e, se manterranno un comportamento collaborativo, potranno beneficiare degli effetti premiali sopra descritti.

Il discrimine che viene a crearsi con la maggior parte dei contribuenti che, pur volendo aderire al regime ed essere totalmente collaborativi con l'Amministrazione, allo stato dell'arte attuale non può effettuare la domanda di adesione, a causa del mancato soddisfacimento di uno dei tre requisiti, è palese e fortemente marcato. Difatti, a causa di un livello minimo di ricavi (o volume d'affari), a mio avviso spropositatamente elevato, questi ultimi vengono esclusi, con la conseguenza che non potranno beneficiare né degli effetti premiali né degli incentivi specifici previsti, nella maggior parte dei casi non per loro volontà.

Risulta comprensibile, a mio avviso, la scelta del legislatore di inaugurare il regime includendo in una prima fase solo la categoria dei grandi contribuenti – considerando anche che le tematiche fiscali con più criticità e le possibilità di adottare condotte abusive di evasione sul diritto sono in capo a quest'ultima categoria – ma probabilmente sarebbe stato più opportuno ridurre i livelli minimi di ricavi richiesti, per permettere l'ingresso al regime ad una platea di contribuenti ben più ampia<sup>100</sup>.

Il lettore dovrebbe in tal senso interrogarsi sul mancato rispetto del cosiddetto **principio di uguaglianza** che, al pari del principio legalità contenuto nell'articolo 23 della Costituzione, e di quello della progressività contenuto nell'articolo 53, è considerato fonte primaria del Diritto Tributario, cui il legislatore deve necessariamente attenersi nell'emanazione di norme fiscali.

Tale discrimine sottende, quindi, possibili profili di incostituzionalità del regime, collegati al **principio di uguaglianza** effettiva tra i cittadini stabilito dall'articolo 3, secondo comma della Costituzione della Repubblica Italiana. Ai sensi dell'articolo, infatti, *«1. Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono uguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di*

---

<sup>100</sup> Si noti infatti, che il Decreto Ministeriale del 18 aprile 2005 *“Adeguamento alla disciplina comunitaria dei criteri di individuazione di piccole e medie imprese”* ha dato una chiara definizione dei criteri di individuazione della dimensione aziendale definendo:

- **Micro:** l'impresa con numero di occupati inferiore a 10 e fatturato o bilancio annuo non superiore a 2 milioni di euro;
- **Piccola:** l'impresa con numero di occupati da 10 ed i 49 e fatturato o bilancio non superiore ai 10 milioni di euro;
- **Media:** l'impresa con numero di occupati da 50 a 249, fatturato annuo superiore ai 50 milioni di euro e bilancio annuo superiore ai 43 milioni;
- **Grande:** numero di occupati oltre 249 fatturato annuo superiore ai 50 milioni di euro e bilancio annuo superiore ai 43 milioni.

*razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. 2. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese*<sup>101</sup>.»

È evidente come, fin quando il regime non verrà ampliato ad un numero ben più ampio di contribuenti, potrebbero sorgere profili di incostituzionalità relativi alla disuguaglianza di trattamento – decisa *tout court* – dal legislatore, contro la quale il grande contribuente (a questo punto considerato tale solo da un punto di vista aziendalistico) parrebbe, al momento, non poter porre rimedio.

L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, nei chiarimenti in merito all'adempimento collaborativo forniti durante gli incontri con la stampa specializzata tenuti a luglio e ad ottobre, ha lasciato intendere che non appena il regime sarà ben oleato, l'ingresso verrà gradualmente ampliato alle restanti categorie di contribuenti. Del resto, l'Amministrazione non potrà che beneficiare della trasparenza di ulteriori categorie di soggetti passivi, e questi ultimi, sicuramente, vedrebbero con favore gli effetti premiali derivanti dall'adesione al regime. In altre parole, l'ampliamento dell'istituto della *co-operative tax compliance*, sarebbe sicuramente visto con favore da entrambe le parti.

Tornando al quarto blocco della circolare, inoltre, il contribuente che aderisce al regime viene inserito nel relativo elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate<sup>102</sup>. In relazione a tali effetti premiali, un chiarimento rilevante dato dalla circolare – non automaticamente desumibile dal tenore letterale della norma – è che la riduzione a metà delle sanzioni amministrative si applica anche in caso di ricorso da parte del contribuente all'istituto del ravvedimento operoso. Ciò può accadere nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate non condivida la posizione espressa dall'impresa con riferimento ad un'operazione da quest'ultima comunicata e l'impresa stessa non si adegui alle indicazioni espresse dall'Agenzia.

In tale ipotesi, fino all'emanazione dell'atto impositivo l'impresa potrà “ripensarci”, avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso. In tal caso le riduzioni minime previste

---

<sup>101</sup> Tale principio risulta inoltre fortemente collegato al principio della **progressività**, ex art. 53 della Costituzione, considerato un importante strumento di giustizia tributaria.

<sup>102</sup> La pubblicazione nell'elenco, come chiarito dalla circolare n. 38/E, è in realtà un effetto obbligatorio del regime, cui l'impresa non può rinunciare.



dall'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997 si applicano sulla sanzione minima prevista in relazione alle singole norme violate, ridotte della metà.

**v) Fuoriuscita dal regime:**

Il quinto, ed ultimo, blocco della circolare è dedicato alle circostanze che determinano la fuoriuscita dal regime e alle relative conseguenze, aspetti su cui la normativa primaria e attuativa non forniscono una disciplina di dettaglio.

Va in proposito ricordato che l'Agenzia delle Entrate può, con provvedimento motivato, escludere dal regime i contribuenti che:

- a) Perdano i requisiti dimensionali;
- b) Vengano meno agli impegni di trasparenza assunti con l'adesione (art. 7, co. 3, D.lgs. 128/2015)

Con riferimento ai requisiti dimensionali, la circolare chiarisce che l'Agenzia provvede all'esclusione dal regime solo nel caso in cui il soggetto consegua, per tre esercizi consecutivi, un volume d'affari o ricavi significativamente inferiori ai limiti dimensionali previsti. Viene quindi delineato un approccio flessibile e non formale.

Per quanto riguarda l'esclusione del contribuente dal regime per effetto dell'emersione di rischi fiscali rilevanti non individuati o non comunicati, la circolare chiarisce innanzitutto che per rischio fiscale rilevante si intende un rischio la cui mancata individuazione o comunicazione sia tale da compromettere l'affidamento dell'Agenzia nel sistema di controllo.

In tali ipotesi, l'Ufficio, con atto motivato, da comunicazione al contribuente dell'eventuale causa di esclusione invitandolo a far pervenire, entro 60 giorni dalla data di comunicazione, memorie a difesa del proprio operato.

Qualora le memorie presentate non siano valutate idonee ovvero l'impresa non le abbia presentate entro il termine previsto, l'Agenzia emette il provvedimento di esclusione dal regime di adempimento collaborativo dandone apposita comunicazione al contribuente.

Anche su questo punto la circolare adotta un approccio sostanzialistico evidenziando che:

- a) L'individuazione in sede di monitoraggio di rischi fiscali precedentemente non mappati costituisce un fatto fisiologico nello sviluppo del sistema di controllo del rischio fiscale e pertanto non comporta la fuoriuscita del contribuente dal regime;
- b) Non costituisce causa di esclusione l'omessa individuazione di un rischio da parte dell'impresa che, in buona fede, ha erroneamente connotato una certa fattispecie come priva di rischio.

Ad ogni modo, come già evidenziato, la circolare sottolinea che gli elementi informativi raccolti nell'ambito dell'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 del contribuente fuoriuscito e/o di altre società del gruppo.



## RIFLESSIONI CONCLUSIVE E SCENARI FUTURI

Possiamo quindi affermare che l'adempimento collaborativo è ormai in campo, anche se alcune specificità del regime dovranno ancora essere definite. Questo nuovo istituto consentirà, a mio avviso, il conseguimento di vantaggi sia per l'Amministrazione Finanziaria che per il contribuente; che dovranno, tuttavia, attuare un cambiamento organizzativo e adottare un nuovo approccio *full disclosure* da entrambe le parti se vorranno portare il regime al successo. Senza dubbio, comunque, l'istituto analizzato segna un decisivo passo in avanti della nostra legislazione tributaria. In tale ottica, anche al fine di assicurare omogeneità nelle decisioni, l'Agenzia delle Entrate ha previsto che l'adempimento collaborativo sia gestito da un solo ufficio a livello centrale. Al contempo, per garantire il coinvolgimento della funzione fiscale nelle decisioni strategiche aziendali che presentano rischi fiscali, l'accesso al regime da parte del contribuente necessiterà di una modifica della *governance* aziendale che porti alla conoscenza del *tax director* anche le operazioni di natura non strettamente fiscale.

Ciò nonostante, l'intervento non risulta immune da osservazioni che, oltre alla già citata estensione della platea dei soggetti beneficiari per la evidente realtà che connota il nostro tessuto imprenditoriale (con oltre il 75% di PMI), possono rivolgersi anche ad un ulteriore aspetto non meno trascurabile. Si tratta, nello specifico, del citato trattamento sanzionatorio applicabile ai soggetti che accedono al programma di collaborazione, o meglio, nel caso in cui gli stessi abbiano posto in essere comportamenti che integrino violazioni fiscali o che, semplicemente, non accordino condivisione da parte dell'Amministrazione.

Su questo specifico punto ritengo infatti che proprio lo spirito che anima questa nuova forma di partecipazione attiva del contribuente dovrebbe evitare di tradursi in un'applicazione automatica delle sanzioni, valutando l'opportunità, al contrario, di sollevare l'impresa collaborante da qualsivoglia trattamento repressivo. Tale opportunità sarebbe anche da raccordare normativamente con l'esigenza di scandire, nella durata del rapporto, il grado di collaborazione del contribuente e, conseguentemente, l'intensità del trattamento punitivo. Si legge nelle pagg. 40 e 41 della circolare n. 38/E, infatti, che la previsione di ridurre alla metà la sanzione minima della norma violata è conservata anche nel caso di ricorso al più tardivo istituto del ravvedimento operoso. Ci auspichiamo, inoltre, un intervento volto anche ad una certa esclusione delle sanzioni penali.

Sarà, tuttavia, necessario attendere l'entrata a regime dell'istituto per valutare se effettivamente si realizzerà un concreto mutamento di visione da parte sia del Fisco sia del contribuente.



## BIBLIOGRAFIA

### **DOTTRINA:**

- ALLEVATO, *La cooperative compliance italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali*, in *Corriere Tributario* n. 41/2016, pag. 3168;
- ANDREANI, *Funzione amministrativa, procedimento di partecipazione nella l. 241/90*, in *il Fisco*, 2004, 661 ss.
- CROVATO, *Gli accordi preventivi nella determinazione del reddito imponibile*, Padova 2005;
- CROVATO, *Gli accordi preventivi*, Cedam, 2003.
- DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali.*, IV ed., Milano, 2000;
- DELLA VALLE, *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, Milano, 2001, pag. 161;
- DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme antielusive per l'applicazione della legge tributaria*, in *Aa. Vv.*, *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I, tomo II, Padova, 1994, pag. 654 e ss.;
- FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2005;
- FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 536;
- FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003;
- FANTOZZI, *Valutazione giuridica degli studi di settore*, in *Atti del convegno di studi sui nuovi studi di settore*, Roma, in *Il Fisco*, 2000;
- FERRONI, *Cooperative Compliance: finalmente ai blocchi di partenza il regime di adempimento collaborativo*, in *il Fisco* n. 21/2016;
- FERRONI, *Cooperative compliance: il tax control framework*, in *Ipsa quotidiano*;
- FERRONI, *Cooperative compliance: partecipazione dei gruppi e profili di corporate governance*, in *il Fisco* n. 42/2016, pag. 4043;
- FERRONI, *Il tax control framework nel regime di adempimento collaborativo*, in *il Fisco* n. 38/2016, pag. 3621;
- GALARDO, *“Co-operative compliance: relazione Fisco-contribuente, la nuova sfida”*, in *Corriere Tributario* n. 36/2016, pag. 2735;

IORIO, *L'invito alla "compliance" dell'Agenzia delle entrate: cassetto fiscale aggiornato con le irregolarità*, in *Corriere Tributario* n. 36/2016, pag. 2741;

LA ROSA, *Autorità e consenso nel Diritto Tributario*, Giuffrè, 2007;

LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, 763;

LA ROSA, *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, in *il Fisco*, 1992, pag. 7496 ss.;

LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006;

LEO, *Cooperative compliance: una strada lunga e impervia*, in *il Fisco* n. 38/2016, pag. 3616;

LOCONTE, *Cooperative compliance: quali effetti dalla fuoriuscita dal regime?*, in *Ipsa quotidiano*;

LONGOBARDI, *Tax compliance, best practices dal centro alla periferia*, in *Ipsa quotidiano* del 5 ottobre 2016;

LUPI, *La cooperative compliance: una legge manifesto in mezzo al guado*, in *Dialoghi Tributari* n. 4/2015;

MARONGIU, *Riflessioni sul diritto di interpello*, in *Corriere Tributario*, 2002, pag. 1408 e ss;

MERCATELLI, *Cooperative compliance Fisco-imprese: cosa c'è di nuovo e di vero*, il *Pratica Fiscale* n. 29/2016;

MICCINESI, *L'interpello*, in AA. VV., *Lo statuto dei Diritti del Contribuente*;

MOSCATELLI, *Moduli consensuali e contenuti negoziali*, cit., 146, 211 e ss;

MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano 2007;

NOBILE, *Cooperative compliance: primi approcci operativi*, *il Fisco* n. 42/2016, pag. 4049;

PARENTE, *Compliance: interPELLI sprint*, in *Il sole 24 ore* del 17 settembre 2016;

PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano 1989;

PISTOLESI, *Gli interPELLI nel Diritto Tributario*, Milano 2007;

PISTOLESI, *Gli interPELLI*, Giuffrè, 2007;

PUGLIESE, *Diritto finanziario e diritto amministrativo*, in *Foro amministrativo*, 1996;

RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2002;

SANTACROCE, *Compliance, sistemi premiali da calibrare in base a tributi e contribuenti*, Il sole 24 ore – accertamento e contenzioso, 30 settembre 2016;

STEVANATO, *Disapplicazione delle norme con finalità antielusiva ed attività interpretativa*, in Dialoghi Dir. Trib., 2004, pag. 1284 e ss.;

TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2006;

TOMMASINI, *Cooperative compliance. Per la circolare dell’Agenzia è sufficiente l’intenzione di adeguarsi alla risposta fornita agli interpelli; Corsia privilegiata per i nuovi investimenti*, il sole 24 ore del 17 settembre 2016;

TOMMASINI, *Cooperative compliance: debutto limitato a pochi*, in il sole 24 ore;

TOMMASINI, *I chiarimenti delle Entrate. Provvedimento sulle modalità di accesso. La cooperative compliance è pronta per il debutto*, in Il sole 24 ore, 9 marzo 2016;

VALENTE, *Il rapporto Fisco-contribuente secondo i modelli di Statuto proposti a livello europeo*, in il Fisco n. 38/2016, pag. 3639;

VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel Diritto Tributario*, Giuffrè, 2001;

VERSIGLIONI, *L’interpello nel diritto tributario*, Cedam, 2007;

ZIZZO, *Diritto di interpello e ruling*, in Riv. Dir. Trib., 1992, pag. 136 e ss.

#### **NORMATIVA:**

Art. 3 Costituzione della Repubblica Italiana;

Articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (e.g. Statuto dei diritti del contribuente), e successive modificazioni, recante la “*Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale*”;

Articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 212 (e.g. Statuto dei diritti del contribuente) e successive modificazioni, recante la “*Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale*”;

D.Lgs. n. 128 del 5 agosto 2015 recante “*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente*”;

Decreto del MEF pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 27 giugno 2016;

Legge 11 marzo 2014, n. 23, (c.d. Legge Delega fiscale).



**PRASSI:**

Agenzia delle Entrate, “*Regime di adempimento collaborativo - invito pubblico*”, 25 giugno 2016;

Circolare n. 263 del 27 dicembre 2006 della Banca d’Italia;

Provvedimento del 14 aprile 2016, prot. n. 54237/20162, in merito ai requisiti di accesso al regime;

Agenzia delle Entrate, circolare n. 16/E del 28 aprile 2016;

Agenzia delle Entrate, circolare n. 38/E del 16 settembre 2016;

Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 93/E del 17 ottobre 2016.

**BIBLIOGRAFIA EUROPEA:**

*A framework for a voluntary code of conduct for banks and revenue bodies*, OECD 2010;

*Compliance risk management guide for tax administrations*, European Union, 2010;

*Co-operative Compliance – working with large business in the new tax system*, ATO (Australian Taxation office (ATO), 2000;

*Co-operative Compliance: A framework from Enhanced relationship to Co-operative Compliance*, OECD Tax Intermediaries Study, 2013;

*Co-operative tax compliance: building better tax control framework*, OECD Tax Intermediaries Study, 2016;

*Evolution of horizontal monitoring*, KPMG International, 2014;

*Forum on Tax Administration Compliance Sub-Group, guidance note compliance risk management: managing and improving tax compliance*, OECD, 2004;

*Guideline for multinational enterprises*, OECD 2011;

*Initiative for Enhanced Relationship*, IFA - International Fiscal Association, 2012;

*Internal Control – Integrated framework, guidance on monitoring internal control systems*, COSO, 2009;

*Managing and improving compliance: recent developments in compliance Risk in compliance risk treatments*, OECD 2009;

*Settling large tax dispute*, National Audit Office, London, 2012;

*Settling large tax disputes, report of the controller and auditor general of the national audit office*, 2012;

*Sorveglianza e controllo interno nelle banche*, circolare FINMA, n. 24/2008;

*Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Tax Intermediaries Study, 2008;

*Tax administration Comparative Information Series*, OECD, 2013;

*Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series*, OECD, 2006;

*Tax compliance and tax accounting systems*, OECD, 2009;

*Tax supervision: made to measure, flexible when possible, strict when necessary*, Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration, 2012;

*Together for better outcomes: engaging and involving SME taxpayers and stakeholders*, OECD, 2013;

*Trackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*, OECD, 2011;

*Working smarter in structuring the administration, in compliance and through legislation*, OECD, 2012.



## RINGRAZIAMENTI

*«Una strada c'è nella vita, e la cosa buffa è che te ne accorgi solo quando è finita. Ti volti indietro e dici "Oh, ma guarda, c'è un filo!". Quando vivi, non lo vedi, il filo, eppure c'è. Perché tutte le decisioni che prendi, tutte le scelte che fai sono determinate, tu credi, dal tuo libero arbitrio, ma anche questa è una balla. Sono determinate da qualcosa dentro di te che innanzitutto è il tuo istinto, e poi forse da qualcosa che i tuoi amici indiani chiamano il karma e con cui spiegano tutto, anche ciò che a noi è inspiegabile. Forse quel concetto ha qualche fondamento perché ci sono cose nella nostra vita che non si spiegano se non con l'accumularsi di meriti o colpe in vite precedenti».*

Ringrazio le persone che la vita mi ha regalato durante questa strada, ho imparato tanto da ognuno di loro e mi auguro di coltivare i legami nati.

Ringrazio il mio relatore, severa fonte di ispirazione fin dal primo giorno in cui lo conobbi. Auguro a chiunque di incontrare una persona di tale spessore durante il proprio percorso!

Ringrazio la mia famiglia, instancabile spalla su cui appoggiarmi ogni qualvolta ne senta il bisogno e legame essenziale della mia vita.

Ringrazio, infine, chi non è presente in questa stagione, ma lo è stato in tante altre passate per insegnarmi che nella vita esiste una forza motrice più forte del vapore, dell'elettricità e dell'energia atomica: la forza di volontà.

A tutti voi, dedico la mia fine e il mio inizio.

*Ad maiora!*