

SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE DISPOSIZIONI SULLA CERTEZZA DEL DIRITTO NEI RAPPORTI TRA FISCO E CONTRIBUENTE**Relazione illustrativa**

Il presente schema di decreto legislativo intende dare attuazione ad alcuni importanti aspetti della legge 11 marzo 2014, n. 23, che delega il governo ad introdurre disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. Segnatamente, esso attua le parti della legge delega che sono volte a dare maggior certezza giuridica al sistema tributario.

Mutamenti frequenti e incisivi nella normativa fiscale e nella sua interpretazione non solo hanno generato costi aggiuntivi di adempimento (connessi con l'apprendimento delle nuove norme, l'instaurazione delle nuove procedure, gli inevitabili dubbi interpretativi iniziali, il conseguente insorgere di contenziosi), ma hanno anche modificato le convenienze su cui erano basate le scelte economiche prese in passato. Soprattutto, hanno generato incertezza, con effetti negativi sulla credibilità e sulla stabilità di medio e lungo periodo della politica tributaria.

In particolare, sul fronte dell'abuso del diritto alcune recenti sentenze della Corte di Cassazione hanno aperto nuove prospettive ermeneutiche, producendo ulteriori forti incertezze riguardo alla legittimità di comportamenti ritenuti in passato corretti.

Queste incertezze si sono innestate su un regime sanzionatorio complesso, che prevede sanzioni penali nei casi non solo di frode, ma anche di infedele dichiarazione. Attualmente quest'ultimo reato si considera commesso anche in casi di incorretta classificazione e con soglie quantitative che sono divenute molto basse. Ne è derivata una elevatissima frequenza di segnalazioni all'autorità giudiziaria inquirente, cui raramente ha fatto seguito un'effettiva azione penale. Si sono così generate ulteriori incertezze circa l'esito del possibile procedimento penale, con connessi danni, anche reputazionali, per i contribuenti.

La letteratura economica evidenzia che l'incertezza, in campo fiscale come negli altri campi, è deleteria per le decisioni di investimento e quindi per la crescita economica. A differenza del rischio - che è in qualche modo misurabile dall'imprenditore e la cui gestione in fondo è il cuore dell'attività d'impresa - l'incertezza, invece, è l'"ignoto", da cui rifuggire: l'imprenditore rinvia l'investimento, o lo localizza altrove. Stabilità e certezza nell'ordinamento fiscale, ivi inclusa l'interpretazione delle norme e l'attività giurisdizionale, nonché l'esito dell'eventuale contenzioso, sono fattori importanti nella competizione fiscale tra Stati, almeno quanto il livello effettivo di tassazione.



Questo schema di decreto delegato si pone l'obiettivo di conferire maggiore stabilità e certezza al sistema fiscale, dando una prima attuazione alla delega. Detta, in particolare, norme volte a: dare una nuova definizione dell'abuso del diritto, unificata a quella dell'elusione, estesa a tutti i tributi, non limitata a fattispecie particolari e corredata dalla previsione di adeguate garanzie procedurali (Titolo I); rivedere la disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento (Titolo II); migliorare i rapporti con i contribuenti, seguendo le linee della *cooperative compliance* proposta dall'OCSE e prevedendo sistemi di gestione e controllo interno dei rischi fiscali da parte dei grandi contribuenti (Titolo III).

A - Abuso del diritto

Il dibattito sull'abuso del diritto in campo fiscale si è acceso in Italia soprattutto dagli anni ottanta in poi, quando il fenomeno elusivo ha assunto in concreto proporzioni rilevanti, costringendo il Governo a introdurre nel 1990 una espressa definizione legislativa dell'elusione illegittima, contenuta inizialmente nell'art. 10 della legge n. 408 dello stesso anno e poi confluita, con modifiche, nell'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 ad opera del d.lgs n. 358 del 1997.

Il concetto di abuso del diritto si presentava infatti, già allora, di difficile identificazione. A volte era ricondotto all'aggiramento (*circumvention*) e alla frode alla legge fiscale; a volte, alla malafede contrattuale; a volte, al comportamento *contra bonos mores*; a volte, alla simulazione e alle costruzioni di puro artificio; a volte, alla *substance over form* o alla *regulatory arbitrage*. La Corte di giustizia dell'Unione europea, in particolare, ha parlato alternativamente di aggiramento, frode, elusione, per indicare le modalità attraverso le quali si produce quello che per essa è, in termini astratti, abuso-elusione, e cioè un vantaggio fiscale che si rivela indebito perché perseguito in contrasto con l'obiettivo fissato dalle disposizioni comunitarie.

Per capire come il dibattito sull'elusione e sull'abuso del diritto si sia sviluppato e come le richiamate disposizioni si siano rivelate insufficienti ad individuare le fattispecie di condotta abusiva fiscalmente illecite, è opportuno dare sinteticamente conto dei problemi che, via via, si sono posti in questi ultimi trent'anni nel nostro paese, distinguendo sul piano temporale le diverse fasi dell'evoluzione legislativa e giurisprudenziale dell'istituto. In ciascuna di dette fasi si sono date diverse, non sempre soddisfacenti risposte, a seconda della normativa vigente all'epoca, delle lacune legislative esistenti e del susseguirsi degli orientamenti giurisprudenziali, comunitari e nazionali.

La prima fase riguarda le operazioni poste in essere *ante* 1990, e cioè prima dell'entrata in vigore della richiamata legge n. 408. In proposito, in mancanza di una *Generalklausel* che definisse ai fini fiscali la fattispecie di elusione illegittima e nell'impossibilità di applicare l'art. 1344 cod. civ. relativo alla frode alla legge, opponendovisi una più che decennale giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione, il problema della rilevanza fiscale dell'abuso del diritto si riduceva ad accertare se esistesse un principio generale antifrode (non scritto o estrapolabile da altri principi dell'ordinamento), la cui applicazione consentisse l'inopponibilità al fisco o, addirittura, la nullità del negozio fraudolento od elusivo.

Questo problema è stato affrontato dalla giurisprudenza e dalla dottrina in modo non sempre lineare, con risposte contrastanti. Si può, comunque, dire che, prima del 1990, si è ritenuto inesistente un principio generale antifrode o, meglio, un principio antifrode applicabile in campo fiscale. La conseguenza è stata di considerare fiscalmente illecite solo quelle operazioni elusive previste come tali - e perciò vietate - da una specifica norma. Fuori da questi casi, l'elusione - intesa non come occultamento, ma come sostituzione di un presupposto - è stata, infatti, ritenuta generalmente non illecita e, perciò, fiscalmente efficace ed opponibile al fisco.

La seconda fase riguarda le operazioni poste in essere sotto il ricordato regime introdotto con l'art. 10 della legge n. 408 del 1990 e del richiamato art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 come modificato nel 1997, che ne ha preso il posto al fine di superare alcune incertezze interpretative derivanti dalla formulazione dello stesso articolo 10, prima fra tutte il significato da attribuire all'avverbio "fraudolentemente" utilizzato per definire la condotta elusiva. Questo avverbio, infatti, poneva la questione se, per la realizzazione della fattispecie elusiva, fosse necessaria o meno la tenuta di un comportamento fraudolento secondo la nozione penalistica di questo termine.

I due articoli sopra menzionati, pur individuando una nozione generale di elusione, ne circoscrivono, però, l'applicazione a specifiche fattispecie (quali le operazioni di aggregazione d'azienda e di riduzione del capitale). Ne è derivata la loro inapplicabilità alle numerose altre fattispecie che, negli anni successivi, la fervida fantasia degli operatori è venuta via via creando.

Questa disciplina è coerente con la finalità delle due norme, chiaramente esplicitata nelle relazioni illustrative dei provvedimenti: limitare la contestabilità dell'elusione solo nell'ambito delle operazioni ritenute più significative, al fine di non pregiudicare la certezza del rapporto tributario, in applicazione del principio costituzionale dell'art. 23 Cost. Lo scopo dell'art. 37-*bis* era, infatti, quello di individuare fattispecie particolari e residuali di elusione caratterizzate dall'assunzione di comportamenti che non violano direttamente alcuna precisa disposizione, ma che sono, tuttavia,



volti ad ottenere vantaggi non voluti dal legislatore.

Il carattere residuale dell'elusione si desume anche dalla relazione illustrativa della norma laddove si afferma che l'elusione è fattispecie diversa dall'evasione e in essa non vanno ricompresi i casi di simulazione e di frode. Nelle intenzioni del legislatore, l'art. 37-*bis* doveva avere, in definitiva, funzione di una previsione di chiusura, di applicazione speciale e limitata. Doveva servire a censurare quei comportamenti che, pur non violando alcuna norma scritta, "pescano" nelle pieghe dell'ordinamento, nelle sue lacune e imperfezioni, ottenendo vantaggi contrari alla *ratio* delle norme scritte.

In altri termini, il legislatore, con l'art. 37-*bis*, ha preferito limitare la disciplina dell'elusione ad ipotesi ben individuate e ritenute di maggior pericolosità, per evitare un uso diffuso di un istituto che, per le sue caratteristiche, avrebbe potuto rendere incerte le regole di comportamento. L'inserimento di tale disposizione nel corpo del D.P.R. n. 600 del 1973, dedicato all'accertamento delle imposte sui redditi, aveva poi indotto a ritenere che il principio antielusivo operasse soltanto con riferimento al settore delle imposte sui redditi, beninteso nelle sole ipotesi in cui fosse stata posta in essere una delle operazioni esplicitamente elencate nel comma 3 del medesimo art. 37-*bis*.

Questo approccio al tema dell'elusione, così come realizzato dall'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, è stato superato, negli ultimi anni, dalla giurisprudenza e, in particolare, da quella di legittimità. Al riguardo vanno distinte le seguenti due ipotesi:

a) quella delle operazioni assoggettabili a imposte armonizzate, ipotesi alla quale - secondo la comune opinione - si debbono applicare in prima battuta i principi comunitari e, in particolare, il principio generale antiabuso non scritto enucleato dalla Corte di giustizia CE nella nota sentenza *Halifax* e nelle sue pronunce successive;

b) quella delle operazioni assoggettabili a imposte non armonizzate, che a loro volta si possono distinguere tra: *b1*) le operazioni per le quali è stata dettata una specifica normativa interna antielusione (e cioè l'art. 37-*bis*, con riferimento all'imposta sui redditi, e l'art. 20 del d. P.R. n. 131 del 1986 relativamente all'imposta di registro); *b2*) le operazioni per le quali non esiste una specifica norma antielusione che le preveda (ad esempio, le operazioni assoggettabili alle imposte sui redditi non comprese nell'elencazione tassativa di cui al comma 3 dell'art. 37-*bis*).

È sulle operazioni *sub b*) che si sono posti i maggiori problemi. Ci si è chiesto, in particolare:

- se l'ulteriore distinzione nelle ipotesi *sub b1*) e *sub b2*) debba portare a considerare illegittime solo le operazioni elusive indicate *sub b1*), e cioè quelle rientranti nell'ambito



dell'applicazione dell'art. 37-*bis*, e, invece, legittime le operazioni indicate *sub b*₂), non rientranti in tale ambito;

- se, invece, tale distinzione obblighi l'interprete ad applicare due diversi regimi: uno, per le operazioni non armonizzate elencate nel citato comma 3 dell'art. 37-*bis*, fondato sulla specifica disciplina antielusione recata da tale articolo; l'altro, per le operazioni non armonizzate non comprese nell'elencazione del terzo comma, fondato su un generale principio antiabuso, direttamente applicabile in materia fiscale senza la mediazione di una "clausola" antielusione di diritto interno.

La Corte di Cassazione, cambiando orientamento rispetto alla sua precedente consolidata giurisprudenza, ha negato che le operazioni elusive potessero considerarsi legittime per il solo fatto di non rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 37-*bis* ed ha, perciò, accomunato le due ipotesi *sub b*₁) e *sub b*₂).

In un primo momento, con la sentenza n. 21221 del 2006, ha applicato ad ambedue – e, quindi, anche alle operazioni assoggettabili ad imposte non armonizzate (siano esse comprese o meno nell'elencazione fatta nel terzo comma dell'art. 37-*bis*) – il principio comunitario antiabuso elaborato dalla stessa Corte di giustizia in termini di dovere di lealtà reciproca tra contribuente e fisco. Ha, in particolare, giustificato (implicitamente) l'applicazione di tale principio anche alle operazioni non contemplate nell'art. 37-*bis* con la considerazione che detta norma avrebbe carattere esemplificativo e non esaustivo e, quindi, sarebbe meramente attuativa del principio comunitario medesimo. Nella sua generalità, questo principio si applicherebbe, perciò, direttamente alle operazioni assoggettabili tanto ad imposte armonizzate quanto ad imposte non armonizzate e, nell'ambito di queste ultime, tanto alle operazioni cui si applica l'art. 37-*bis* quanto a quelle cui non si applica.

In un secondo momento, con le c.d. "sentenze gemelle" nn. 30055 e 30057 del 2008, la Suprema Corte – resasi probabilmente conto della insostenibilità della tesi dell'applicabilità del principio antiabuso comunitario anche alle operazioni assoggettate ad imposte non armonizzate e, quindi, estranee all'ordinamento comunitario – ha raggiunto lo stesso obiettivo di accomunare le operazioni *sub b*₁) e *sub b*₂) motivando, però, l'illiceità (e, perciò, l'inopponibilità al fisco) del negozio elusivo con riferimento non più al detto principio generale comunitario o alla disciplina interna della nullità negoziale per mancanza della "causa concreta" (sentenza n. 20398 del 2005, rimasta isolata), bensì al principio di capacità contributiva previsto dall'art. 53 Cost. In particolare, essa, riconducendo sostanzialmente il tema dell'abuso del diritto nell'alveo dei negozi realizzati in frode ad una legge imperativa fiscale, ha affermato che «non può non ritenersi insito nell'ordinamento, quale diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il



contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale».

Dalla richiamata giurisprudenza della Suprema Corte deve trarsi la conseguenza che il principio di capacità contributiva, per essere concretamente operante e costituire un limite costituzionale all'autonomia negoziale, deve essere accompagnato dalla contestuale applicazione del principio della buona fede e dell'affidamento, oltre che da quello della prevalenza della sostanza sulla forma (indicati espressamente nell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente e nelle disposizioni sui principi contabili internazionali IAS/IFRS). Non diversamente può interpretarsi, infatti, quel passo della richiamata pronuncia dove, nel fare riferimento alla capacità contributiva come fonte del principio generale antiabuso, si sottolinea che tale principio può essere invocato solo se si è in presenza di "indebiti vantaggi fiscali" derivanti "dall'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dall'aspettativa del vantaggio fiscale". Il che significa che la libertà di svolgimento dell'autonomia privata e la libertà della forma possono trovare un limite nel principio di capacità contributiva solo se la lesione delle regole di riparto, fissate dal legislatore, ex art. 53 Cost., è conseguenza di un comportamento negoziale "consentito" in astratto dalla legge, ma non improntato alla regola della lealtà reciproca tra contribuente e fisco, anomalo e "distorto" agli effetti fiscali, privo di sostanza economica e in contrasto con i principi dell'ordinamento tributario (Cassazione sezione tributaria n. 1372 del 21/02/2011).

L'aver ricondotto alla violazione del principio costituzionale di capacità contributiva l'uso distorto di strumenti giuridici diretto a ottenere un vantaggio fiscale indebito ha generato forti incertezze negli operatori economici, minando spesso il rapporto di fiducia e di collaborazione tra imprese e amministrazione fiscale. È infatti evidente che, mentre l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, ponendosi nella prospettiva della "frode alla legge" incentrata sulla nozione di aggiramento della norma tributaria, consente di applicare il principio antielusivo entro i limitati confini da essa stessa tracciati, la richiamata interpretazione della Corte di Cassazione, ragionando invece in termini di abuso del diritto, travalica i confini dello stesso art. 37-bis, ritenendo sussistente nell'ordinamento un principio antiabuso generale non scritto.

Le maggiori incertezze sono derivate soprattutto dalla non chiara individuazione dei presupposti costitutivi dell'elusione *alias* abuso. Infatti, la Suprema Corte ha talvolta identificato la nozione di abuso nella sola assenza di valide ragioni economiche extrafiscali dell'operazione; ed ha ritenuto tale assenza sufficiente a giustificare la ripresa a tassazione dei vantaggi fiscali invocati dal



contribuente, senza porre il dovuto accento sul carattere indebito degli stessi. Le lacune di tale ricostruzione interpretativa hanno spesso indotto l'amministrazione finanziaria e i giudici a sottovalutare la libertà del contribuente di scegliere tra varie operazioni possibili anche in ragione del differente carico fiscale (ove, beninteso, non sia violata la *ratio* delle norme tributarie).

La qui criticata impostazione si è rivelata tanto più insidiosa laddove si consideri che le ragioni economiche extrafiscali con cui in via esclusiva si intenderebbe giudicare dell'esistenza della condotta abusiva non sono codificate e la loro individuazione si può tradurre spesso in ricostruzioni opinabili e del tutto soggettive. In questa interpretazione ha, perciò, assunto rilevanza del tutto marginale quello che, invece, dovrebbe essere uno dei principali elementi costitutivi dell'elusione-abuso, e cioè il perseguimento di vantaggi non voluti dal legislatore, vantaggi che tradiscono la *ratio* della norma tributaria e i principi dell'ordinamento. Come si vedrà meglio più avanti, l'importanza di tale elemento è invece ben presente nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE, secondo la quale va colpito non qualsiasi vantaggio fiscale, ma solo quelli contrari alla *ratio* dell'istituto di cui si invoca l'applicazione.¹ Secondo tale Corte il fenomeno dell'abuso andrebbe individuato avendo riguardo, oltre che all'esistenza o meno di valide ragioni economiche extrafiscali, all'effettivo perseguimento di un vantaggio non voluto dal legislatore fiscale (c.d. "vantaggio indebito").

Va altresì osservato che alla scarsa chiarezza relativa agli elementi costitutivi dell'elusione, si è aggiunto un ulteriore elemento di incertezza: la circostanza che l'abuso del diritto è stato talvolta impropriamente utilizzato per identificare fattispecie che, invece, presentavano tutti i requisiti della frode, della simulazione e dell'interposizione e che, quindi, avrebbero dovuto essere perseguite con [gli] altri specifici strumenti, anche penali, previsti dall'ordinamento tributario.

Per far fronte agli indicati inconvenienti, la legge delega 11 marzo 2014, n. 23, ha previsto, in via generale, nel suo art. 1, comma 1, il "rispetto dei principi costituzionali, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, nonché del diritto dell'Unione europea, e di quelli dello statuto dei diritti del contribuente". Con specifico riguardo all'abuso ha fissato, nell'art. 5, criteri diretti a promuovere una chiara normativa di attuazione che determini esaustivamente e senza ambiguità i connotati dell'abuso e le modalità dell'uso distorto degli strumenti negoziali, in sostituzione del richiamato art. 37-bis. L'obiettivo è quello di dare maggiore certezza al quadro normativo in tema di elusione-abuso del diritto, di evitare che gli uffici esercitino i loro poteri di

¹ Cfr. Corte di Giustizia CE 21 febbraio 2006, causa C-255/02. In particolare l'Alta Corte di Giustizia ha precisato che "Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni", cfr. anche Corte di Giustizia causa C-425/06 del 2008; id.; 22 dicembre 2010, causa C-277/09; id., 22 dicembre 2010, causa C-103/09.

accertamento senza precise linee guida limitandosi a invocare il principio generale antiabuso e, soprattutto, di sganciare la dimostrazione della sussistenza della sostanza economica delle operazioni dalla sfera dei motivi della condotta, oggettivizzandola nel senso dell'effettività.

Il Governo è stato così delegato ad attuare la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei principi e criteri direttivi individuati dallo stesso articolo 5, coordinandoli con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 (da qui in avanti, "raccomandazione").

In attuazione della previsione di cui al citato art. 5, è, perciò, emanato il presente decreto legislativo.

In via preliminare, va osservato che la disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale è stata inserita in un apposito e nuovo articolo, l'art. 10-*bis*, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (statuto dei diritti del contribuente). Questa collocazione muove dall'esigenza di introdurre un istituto che, conformemente alle indicazioni della legge delega, unifichi i concetti di elusione e di abuso e conferisca a questo regime valenza generale con riguardo a tutti i tributi, sia quelli armonizzati, per i quali l'abuso trova fondamento nei principi dell'ordinamento dell'Unione europea, sia quelli non armonizzati, per i quali - come si è visto - il fondamento è stato individuato dalla Corte di Cassazione nel principio costituzionale della capacità contributiva.

Ciò consente, in altri termini, di riferire l'applicazione di questa disciplina tanto alle imposte sui redditi, come finora previsto dall'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, quanto a quelle indirette, fatta salva la speciale disciplina in materia doganale.

Inoltre, l'inserimento di questa disciplina nell'ambito dello statuto dei diritti del contribuente conferisce ad essa la forza di principio preordinato alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi, come è stato più volte riconosciuto dalla Corte di Cassazione relativamente alle altre disposizioni contenute nello statuto.

Il **nuovo art. 10-*bis*** è rubricato "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale"; il che mette in evidenza l'unificazione della nozione di abuso del diritto con quella di elusione fiscale. Ne deriva che nell'articolato normativo i due termini sono equipollenti e utilizzati indifferentemente.

In attuazione di quanto disposto dall'art. 5 della legge delega, il **comma 1 dell'articolo 10-*bis*** contiene una completa, seppur sintetica, definizione di abuso del diritto. La norma stabilisce, in particolare, che configurano abuso del diritto le operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.

La previsione individua, quindi, i tre presupposti per l'esistenza dell'abuso: l'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate, la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e la circostanza che il vantaggio è l'effetto essenziale dell'operazione.

Il comma 1 prosegue con la previsione, già contenuta nel citato art. 37-bis, secondo cui la condotta abusiva è inopponibile all'Amministrazione finanziaria che, di conseguenza, ne disconosce i vantaggi conseguiti dal contribuente applicando i tributi secondo le disposizioni eluse: in altri termini, l'individuazione della condotta abusiva non rende nulli i negozi conclusi dal contribuente, ma li rende solo inefficaci ai fini tributari.

Il **comma 2 dell'articolo 10-bis** chiarisce in modo analitico il significato dei termini utilizzati nella definizione sintetica di abuso del comma 1, specificando cosa debba intendersi per operazioni prive di sostanza economica e per vantaggi fiscali indebiti.

11.1 In base alla lettera a), sono operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. A solo titolo esemplificativo, sono indicati in tale lettera due indici di mancanza di sostanza economica: la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.

Secondo la lettera b) del medesimo comma 2, per vantaggi fiscali indebiti si considerano, poi, i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. Deve sussistere, quindi, la violazione della *ratio* delle norme o dei principi generali dell'ordinamento e, soprattutto, di quelli della disciplina tributaria in cui sono collocati gli obblighi e divieti elusi. Ciò permette, in particolare, di calibrare in modo adeguato l'ipotesi di abuso in ragione dei differenti principi che sono alla base dei tributi non applicati, fermo restando che, come si è detto, la ricerca della *ratio* e la dimostrazione della violazione di essa deve costituire il presupposto oggettivo imprescindibile per distinguere il perseguimento del legittimo risparmio d'imposta dall'elusione.

11.2 Va osservato, altresì, che i vantaggi fiscali indebiti che si realizzano per effetto dell'operazione priva di sostanza economica devono essere fondamentali rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente, nel senso che il perseguimento di tale vantaggio deve essere stato lo scopo essenziale della condotta stessa. Così dispone, infatti, il comma 1 - secondo il quale configurano abuso "le operazioni prive di sostanza economica che [...] realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti"- in attuazione del criterio direttivo dell'art. 5, comma 1, lettera b), n. 1),



della legge delega che impone di considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva."

11.3 Il comma 2 è coerente con quanto auspicato dalla richiamata raccomandazione della Commissione UE.

Questa, infatti:

- afferma che "la finalità di una costruzione o una serie di costruzioni artificiose consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili";
- precisa che elementi necessari della condotta abusiva sono l'oggettivo contrasto dell'operazione con lo spirito e la finalità delle norme fiscali e la presenza di una costruzione abusiva (di "puro artificio", dice la raccomandazione), nel senso di operazione priva di sostanza economica;
- il vantaggio fiscale deve essere essenziale rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente ed effettivamente realizzato.

11.4 Va da sé che il contrasto del vantaggio fiscale dell'operazione con le norme e i principi dell'ordinamento tributario va valutato con riguardo alle norme vigenti al momento della realizzazione dell'operazione medesima; salva, beninteso, l'ipotesi di applicazione di successive norme di natura interpretativa.

Il **comma 3 dell'art. 10-bis** stabilisce che non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

Conformemente alle indicazioni della norma di delega, sono definite ragioni economiche extrafiscali non marginali anche quelle che, pur non essendo alla base di operazioni produttive di una redditività immediata, sono comunque rispondenti ad esigenze di natura organizzativa volte ad un miglioramento strutturale e funzionale dell'attività economica del contribuente. A questo riguardo va osservato che la delega fa riferimento solo al miglioramento organizzativo e funzionale dell'azienda del contribuente: si pone perciò il dubbio che dette esigenze rilevino solo per le attività di tipo imprenditoriale. Per ragioni logiche e sistematiche si è ritenuto di chiarire il dubbio specificando che la norma si applica anche quando l'attività economica del contribuente sia professionale e non imprenditoriale.

La riconosciuta possibile coesistenza di ragioni economiche extrafiscali con quelle fiscali lascia margini di incertezza sul peso specifico che le une devono assumere rispetto alle altre, affinché possa essere superato il connotato di abusività dell'operazione. Si ritiene che per cogliere la non marginalità delle ragioni extrafiscali occorra guardare all'intrinseca valenza di tali ragioni rispetto al compimento dell'operazione di cui si sindacava l'abusività. In questo senso, le valide ragioni economiche extrafiscali non marginali sussistono solo se l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza. Occorre, appunto, dimostrare che l'operazione non sarebbe stata compiuta in assenza di tali ragioni.

Il **comma 4 dell'articolo 10-bis**, in stretta connessione con la definizione di condotta abusiva del comma 1 e in aderenza al criterio direttivo dell'art. 5, comma 1, lettera b), della legge delega, ribadisce il principio generale secondo cui il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo. La norma sottolinea, quindi, che l'unico limite alla suddetta libertà è costituito dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito. Di qui la già sottolineata delicatezza dell'individuazione delle *rationes* delle norme tributarie ai fini della configurazione dell'abuso.

Ad esempio, non è possibile configurare una condotta abusiva laddove il contribuente scelga, per dare luogo all'estinzione di una società, di procedere a una fusione anziché alla liquidazione. E' vero che la prima operazione è a carattere neutrale e la seconda ha, invece, natura realizzativa, ma nessuna disposizione tributaria mostra "preferenza" per l'una o l'altra operazione; sono due operazioni messe sullo stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse. Affinché si configuri un abuso andrà dimostrato il vantaggio fiscale indebito concretamente conseguito e, cioè, l'aggiramento della *ratio legis* o dei principi dell'ordinamento tributario.

Il **comma 5 dell'art. 10-bis** prevede la possibilità per il contribuente di presentare un'istanza di interpello preventivo all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 11, della legge n. 212, del 2000, al fine di conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto.

I **commi da 6 a 9 dell'articolo 10-bis** recano speciali regole procedurali destinate a garantire un efficace confronto con l'amministrazione finanziaria e a salvaguardare il diritto alla difesa del contribuente. In particolare, sono stabiliti gli obblighi e i comportamenti che devono essere tenuti dalle parti interessate. L'Amministrazione finanziaria accerta l'abuso del diritto con apposito atto in cui sono indicati i motivi per i quali ritiene configurabile l'elusione. L'atto è

preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente, ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 600 del 1973, di una richiesta di chiarimenti entro sessanta giorni, e deve contenere sempre, a pena di nullità, motivazioni analitiche in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, ai vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente.

L' "apposito atto" di accertamento dell'abuso non può contenere altri eventuali addebiti, i quali, pertanto, dovranno essere separatamente contestati.

Dalla lettura sistematica dei commi da 6 a 9 risulta anche che il procedimento ivi delineato costituisce l'unica modalità attraverso cui l'abuso del diritto può essere rilevato ed accertato. Diversamente, si sminuirebbe fortemente il diritto alla difesa del contribuente e avrebbe limitata valenza il criterio fissato dalla legge delega, secondo cui l'accertamento dell'abuso da parte dell'ufficio è nullo in mancanza di specifica motivazione.

Il **comma 10 dell'articolo 10-bis** stabilisce che i tributi o i maggiori tributi accertati in applicazione della disciplina dell'abuso del diritto, unitamente ai relativi interessi, sono iscritti a ruolo dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale, secondo i criteri indicati nell'art. 68 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art. 19, comma 1 dlgs 18 dicembre 1997, n. 472.

Il **comma 11 dell'art. 10-bis** disciplina i diritti dei contribuenti che non hanno partecipato all'operazione abusiva, ma hanno sostenuto oneri tributari relativamente a tale operazione. Essi possono ottenere la restituzione di quanto pagato presentando apposita istanza di rimborso. Si tratta di disposizione che ripropone principi e regole già contenuti nell'attuale testo dell'art. 37-bis del d. P.R. n. 600 del 1973.

Il **comma 12 dell'art. 10-bis** stabilisce che, in sede di accertamento, l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di disposizioni del d.lgs. n. 74 del 2000, ovvero la violazione di altre disposizioni. Il che conferma che la disciplina dell'abuso del diritto ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari, in particolare, l'evasione e la frode: queste fattispecie vanno perseguite con gli strumenti che l'ordinamento già offre. Se, ad esempio, una situazione configura fattispecie regolata dal D.LGS 74/2000 in quanto frode o simulazione, l'abuso non può essere invocato.

Il **comma 13 dell'art. 10 bis** stabilisce che «Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni

amministrative tributarie.» Questa norma dà attuazione al criterio direttivo fissato dall'art. 8, comma 1, della legge delega, secondo cui il governo deve procedere «alla individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie».

Quanto all'individuazione dei confini tra elusione ed evasione, essa scaturisce dall'attuazione dei criteri di delega di cui all'articolo 5 della legge n. 23 del 2014, operata dai precedenti commi dell'articolo 1 del presente decreto e in precedenza illustrata. Il comma 13 che qui si commenta ha riguardo al secondo profilo: ossia il regime da riservare all'elusione sul piano sanzionatorio.

Si tratta, come è noto, di un tema ampiamente dibattuto e fortemente controverso, specie negli ultimi anni. Secondo l'indirizzo affermatosi nella più recente giurisprudenza di legittimità, le operazioni elusive potrebbero assumere rilevanza penale – in particolare, nel quadro del paradigma punitivo della dichiarazione infedele –, ma solo se contrastanti con specifiche disposizioni (per tutte, tra le ultime, Cass., sez. III, 6 marzo 2013-3 maggio 2013, n. 19100; Cass., sez. III, 12 giugno 2013-31 luglio 2013, n. 33187; Cass., sez. III, 20 marzo 2014-3 aprile 2014, n. 15186). Si è negata, invece, la punibilità della cosiddetta “elusione non codificata”, sul rilievo che – anche alla luce di quanto affermato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea (in particolare, nella sentenza *Halifax*) – in assenza di un preciso fondamento normativo, non potrebbe ritenersi sanzionabile la violazione del principio generale del divieto di abuso del diritto. L'introduzione di una disciplina positiva di tale ultima figura – conseguente all'attuazione dell'articolo 5 della legge delega – muta evidentemente i termini del dibattito, rendendo necessaria una puntuale presa di posizione da parte del legislatore.

Per questo verso, il tenore letterale del criterio di delega dianzi riprodotto attesta in modo sufficientemente chiaro che il legislatore delegante non ha inteso adottare la soluzione radicale di escludere ogni possibile conseguenza sanzionatoria delle fattispecie elusive: circostanza, questa, puntualmente confermata dai lavori parlamentari relativi alla legge di delegazione, nel corso dei quali sono stati, tra l'altro, respinti emendamenti intesi a stabilire in termini espressi l'irrelevanza del fenomeno considerato sul versante sanzionatorio. Una simile soluzione risulterebbe, d'altro canto, non adeguata in rapporto all'esigenza – che pure emerge – di prevedere, nei congrui casi, un deterrente rispetto ad operazioni che, come quelle elusive, realizzano risultati comunque “indesiderati” dal punto di vista dell'ordinamento fiscale.

In pari tempo, tuttavia, il riferimento della legge delega alla «individuazione dei confini» tra evasione ed elusione dimostra come il legislatore delegante abbia chiaramente avvertito l'esigenza

di una gradazione di gravità tra le condotte che integrano una violazione diretta di disposizioni normative e quelle che ne “aggirano” la *ratio*.

In questa prospettiva, la scelta adottata nel comma 13 del nuovo articolo 10-*bis* è stata quella di escludere la rilevanza penale delle operazioni costituenti abuso del diritto, quali descritte dalla norma generale del citato articolo, facendo salva, per converso, l'applicabilità ad esse delle sanzioni amministrative, ove ne ricorrano in concreto i presupposti (a cominciare dalla sussistenza dell'elemento psicologico richiesto ai fini della configurabilità di una violazione amministrativa tributaria, non necessariamente presente nell'operazione abusiva, che – per quanto si è visto – si qualifica come tale in rapporto al suo risultato oggettivo).

L'esclusione della punibilità dell'abuso del diritto con sanzioni penali è la conseguenza della definizione che l'articolo 5 della legge delega dà dell'abuso. Si è visto infatti che tale definizione, per un verso, postula l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della frode; per altro verso, inprime alla disciplina dell'abuso caratteri di residualità rispetto agli altri strumenti di reazione previsti dall'ordinamento tributario.

Resta, di contro, impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali – sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti – nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione). Così come resta salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che – alla luce delle previsioni dell'articolo 1 del presente decreto e della nuova formulazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (sulla quale si veda, *infra*, il punto 4) – operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione.

Il comma 2 dell'articolo 1 del decreto attuativo stabilisce l'abrogazione espressa dell'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973. Tale abrogazione costituisce la naturale conseguenza della disciplina posta dall'art. 10-*bis* dello statuto del contribuente. Per opportuni motivi di coordinamento, si è anche stabilito che le disposizioni che richiamano l'art. 37-*bis* si intendono riferite all'art. 10-*bis*, in quanto con esso compatibili.

Il **comma 3 dell'art. 1** del decreto attuativo reca una previsione concernente la disapplicazione, mediante interpello, di norme antielusive specifiche, riproponendo quanto già previsto dall'attuale art. 37-bis, comma 8, del d.P.R. n. 600 del 1973.

I commi 4 e 5 dell'articolo 1 recano la salvezza della disciplina vigente in materia di diritti doganali e regolano l'efficacia delle disposizioni dell'art. 10-bis. In particolare, il comma 5 prevenendo che le disposizioni in tema di abuso del diritto si applichino anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia, per le quali alla stessa data non sia stato notificato il relativo atto impositivo, declina il principio "*tempus regit actum*" secondo cui la normativa sopravvenuta si applica a ciascun procedimento amministrativo non ancora concluso mediante l'adozione dell'atto finale.

B - REVISIONE DELLA DISCIPLINA DEL RADDOPPIO DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO

L'articolo 2 dà attuazione al criterio direttivo di cui all'articolo 8, comma 2, della legge delega, concernente la disciplina del raddoppio dei termini di accertamento.

L'istituto, introdotto dal decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, opera in presenza di una «violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74».

Nella situazione attuale, l'amministrazione finanziaria può beneficiare del raddoppio anche se non è stata ancora inoltrata una formale denuncia, ovvero se la stessa è stata presentata a termini ordinari ormai spirati.

Nell'ottica di garantire una maggiore certezza delle situazioni giuridiche e di una correlata miglior tutela del contribuente, la legge delega dà mandato, per converso, al Governo di prevedere che il raddoppio si verifichi «soltanto in presenza di un effettivo invio della denuncia, [...] effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza» (31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, o quinto nel caso di dichiarazione omessa), fermi restando comunque gli effetti degli atti di controllo precedentemente notificati.

La disposizione in esame, modificando l'articolo 43, terzo comma del D.P.R. n. 600, del 1973, nonché l'articolo 57, terzo comma, del D.P.R. n. 633, del 1972, prevede che il raddoppio non operi qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini.

Infine, stabilisce la salvezza degli effetti degli atti impositivi notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto.

C - L' ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

L'articolo 6 della legge 11 marzo 2014, n. 23, detta principi e criteri di delega in materia di gestione del rischio fiscale, *governance* aziendale, tutoraggio e revisione della disciplina degli interpelli. In particolare delega il Governo a introdurre forme di comunicazione e cooperazione rafforzata tra i contribuenti e l'amministrazione finanziaria, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali; per i contribuenti di maggiori dimensioni, prevede sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni; prevede anche l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione.

Questi principi e criteri di delega intendono dare attuazione a raccomandazioni dell'OCSE inizialmente contenute in un rapporto del 2008 sui modi per migliorare i rapporti tra fisco e contribuenti². In particolare, l'OCSE incoraggiava le autorità fiscali a stabilire con i contribuenti di grandi dimensioni una relazione basata sulla reciproca fiducia e sulla collaborazione, la cosiddetta *enhanced relationship* (relazione rafforzata). Questo tipo di relazione si fonda, nell'impostazione dell'OCSE, su sette principi, di cui cinque dal lato delle autorità fiscali (comprensione del business, imparzialità, proporzionalità, trasparenza, reattività e dinamismo) e due dal lato dei contribuenti (comunicazione spontanea delle informazioni, trasparenza). In un successivo rapporto³ del 2013 l'OCSE ha teorizzato l'adozione di schemi di *cooperative compliance* (adempimento collaborativo). Aldilà dell'innovazione linguistica (il termine *enhanced relationship* si prestava a essere frainteso come un trattamento privilegiato per alcuni contribuenti) il nuovo rapporto ha confermato l'impostazione del precedente rapporto, ma ha introdotto e sottolineato l'importanza della presenza in azienda di un *tax control framework*, cioè di un sistema di controllo e gestione sistematica del rischio fiscale all'interno del sistema dei controlli aziendali. In sostanza, per l'OCSE la presenza in azienda di un *tax control framework* è elemento costitutivo per l'avvio del rapporto di adempimento collaborativo.

² "Study into the Role of Tax Intermediaries", OECD, Paris, 2008.

³ "Co-operative Compliance: a Framework. From enhanced relationship to co-operative compliance", OECD, Paris, 2013.

Per il contribuente, dotarsi di un sistema di controllo del rischio fiscale risponde innanzitutto a esigenze interne di controllo dei rischi patrimoniali e reputazionali connessi al corretto adempimento degli obblighi fiscali; ma offre anche alle autorità fiscali, una volta che si instauri un rapporto di collaborazione basato sulla trasparenza e la fiducia reciproca, un primo presidio per il correttezza fiscale del contribuente. I vantaggi, per entrambe le parti, risiedono principalmente in un sollecito e preventivo esame dei casi dubbi e nella correlata riduzione dei controlli successivi e dell'eventuale contenzioso. Per il contribuente è molto importante la certezza preventiva che deriva dalla possibilità di avere chiarimenti tempestivi sull'applicazione della normativa fiscale a specifiche operazioni.

Schemi di *co-operative compliance* sono stati adottati negli ultimi anni da diversi paesi. Nella generalità dei casi è previsto uno schema di accordo formalizzato; nella maggioranza dei casi l'adesione è su iniziativa del contribuente; l'accesso è limitato ad alcune tipologie di contribuenti sulla base di elementi oggettivi (segnatamente, quelli dotati di un *tax control framework*, quelli di maggiori dimensioni, quelli soggetti a vigilanza prudenziale, ecc.). Nei Paesi Bassi, la possibilità di aderire è estesa, con adattamenti, a tutte le società, anche PMI. Sono allo studio adattamenti alla *co-operative compliance* per estenderla anche alle aziende di minori dimensioni.

Gli schemi finora adottati in altri paesi prevedono l'adesione del contribuente a uno schema di accordo con le autorità fiscali previsto sulla base di provvedimenti amministrativi. Si tratta quasi esclusivamente di paesi a *common law*. Nel contesto italiano appare necessario definire con norma primaria il nuovo regime dell'adempimento collaborativo, delineando le caratteristiche essenziali, gli obblighi delle due parti, gli effetti dell'adesione al regime, gli aspetti procedurali, nonché la transizione. Riguardo a quest'ultimo aspetto è parso opportuno prevedere una entrata a regime graduale, per consentire un avvio ordinato, limitando inizialmente l'adesione ai contribuenti di grandissime dimensioni, e una successiva graduale estensione ai contribuenti di dimensioni inferiori, da adottare mediante atti amministrativi. L'intenzione è di arrivare, a regime, a estendere il regime a tutte le società in grado di dotarsi di un sistema di controllo interno del rischio fiscale. Il presente decreto delegato non esaurisce gli interventi previsti dalla delega, che prevedono, tra l'altro, forme di tutoraggio per le imprese minori, ma anche un nuovo diverso assetto della fiscalità delle imprese individuali, dei contribuenti minimi e di quelli a contabilità semplificata. Il complesso degli interventi configurerà un nuovo tipo di rapporto tra fisco e contribuenti, meno conflittuale e più cooperativo; il decreto delegato sulle semplificazioni fiscali, con la dichiarazione precompilata, va in questa stessa direzione.

Il rischio fiscale e la *corporate governance*

Individuare, monitorare e gestire il rischio di natura fiscale costituisce una problematica relativamente nuova nell'ambito della *governance* e del *management* delle grandi società. Quindici anni fa il concetto stesso di rischio fiscale era pressoché ignoto o comunque definito in modo approssimativo. Ha preso corpo e acquisita rilevanza dopo il caso Enron (e gli altri simili), nel quadro delle misure volte ad accrescere la trasparenza e migliorare complessivamente la *governance* societaria. In particolare, il punto di partenza è stato la Sarbanes-Oxley (2002) che alla Section 404 prescrive che una società quotata negli USA deve includere nella documentazione annuale obbligatoria una relazione sui controlli interni che:

- Affermi la responsabilità del management di stabilire e mantenere controlli interni per il *financial reporting*;
- Illustri la valutazione del management sull'efficacia di tali controlli interni;
- Includa una relazione dei revisori esterni sulla valutazione fatta dal management.

L'assolvimento degli obblighi fiscali è ovviamente organico ai controlli per il *financial reporting*. Entra (come imposte indirette sugli scambi o sulla produzione) nei costi d'esercizio; contribuisce (come imposte sui redditi) a determinare l'utile netto distribuibile; tramite la fiscalità differita (attiva o passiva) concorre alla formazione dell'utile lordo.

Nel 2006 il FASB (Financial Accounting Standard Board) ha emanato la FIN 48 (interpretazione dello *Statement 109: "Accounting for Income Taxes"*), che obbliga nella redazione dei bilanci a riconoscere e a misurare le "*uncertain tax positions*", cioè quelle posizioni per le quali la probabilità di superare una verifica fiscale (incluso l'esito di un eventuale contenzioso) non supera il 50 per cento. La FIN 48 obbliga a dare informativa delle "posizioni fiscali incerte" e dei criteri usati per valutarne la probabilità; il connesso debito fiscale (comprensivo di eventuali interessi e sanzioni) va esposto tra le passività.

La Section 404 della Sarbanes-Oxley e il FIN 48 hanno determinato un profondo cambiamento nel modo in cui il *top management* delle grandi società guarda al fisco. In sostanza, il rischio fiscale diviene a pieno titolo uno dei settori sottoposti ai controlli interni di secondo livello, quelli tesi ad assicurare il rispetto della *compliance*.



Il ruolo del *tax department* e la sua missione sono stati rivisitati. All'enfasi assolutamente prevalente sul *tax planning* e sulla riduzione del carico fiscale effettivo si affianca l'attenzione per la *tax compliance* e per i rischi connessi al non corretto assolvimento degli obblighi fiscali, rischi di tipo sia patrimoniale che reputazionale.

L'assetto organizzativo muta: il *tax department* in precedenza tipicamente dipendeva dal CFO e faceva riferimento solo ad esso; ora spesso riferisce direttamente anche al CEO. In molti casi è previsto che riferisca periodicamente, per gli aspetti strategici, al Board. Diviene frequente che il Board assegni una esplicita missione al *tax department* e si occupi del suo funzionamento.

Vengono disegnati e posti in funzione sistemi di individuazione e gestione del rischio fiscale. Vengono impostate strategie generali di minimizzazione di questo tipo di rischio. Modelli di gestione del rischio fiscale sono ormai generalmente diffusi e sono parte integrante del funzionamento delle *corporation*. La materia è stata oggetto di diversi studi ed esiste ormai una letteratura sull'argomento.

Cambiano quindi la funzione e gli incentivi per il *tax department*. Come detto, al tradizionale *tax planning* volto alla minimizzazione del carico impositivo effettivo si affianca l'individuazione, il monitoraggio e la gestione del rischio di non *compliance* fiscale. L'incentivo non è più solo alla riduzione dell'aliquota effettiva di tassazione (imposte dell'esercizio in rapporto al margine lordo ante-imposte), ma anche alla minimizzazione del rischio fiscale, che è ovviamente correlato al grado di "aggressività" del *tax planning*. In altre parole, il *tax planning* viene posto in relazione con i rischi che comporta. Significativo di questo mutato atteggiamento è, ad esempio, l'Henderson Report⁴:

"Schemi che minimizzano l'ammontare delle tasse pagate nel breve termine possono risultare dannosi nel più lungo periodo se pregiudicano i rapporti della compagnia con le autorità fiscali e insorgono costi aggiuntivi per la soluzione di complesse controversie, o se la reputazione generale della compagnia è danneggiata".

Anche per effetto dell'attenzione ai rischi di danno alla reputazione generale, muta la stessa filosofia di fondo e il modo di guardare al fisco. Non si tratta solo di minimizzare un "costo": il corretto adempimento degli obblighi fiscali viene inserito nel quadro più generale della *corporate*

⁴ Henderson Global Investors (2005), *Responsible Tax*, HGI, October.

responsibility. Compaiono affermazioni del tipo: “La *corporate responsibility* deve cominciare con il pagare quanto è normalmente dovuto alle società all’interno delle quali si opera”. E’ cresciuta anche l’attenzione degli *stakeholders*, degli investitori in primo luogo, alla *corporate responsibility* e alle conseguenze di eventuali danni reputazionali.

Lo stesso fisco ha iniziato a guardare con interesse ai sistemi di controlli interni del rischio fiscale posti in atto dalle *corporations*. Alcune amministrazioni fiscali hanno iniziato ad orientare le loro azioni di verifica al controllo dei processi interni, cioè ad accertare il grado di controllo che le grandi imprese hanno sui loro processi interni e il modo in cui articolano, in particolare, le fasi cruciali del processo di *compliance* fiscale e i connessi controlli interni e/o esterni. Questo tipo di azione può avere ricadute sulla determinazione del livello di rischiosità dei contribuenti, che orienta la pianificazione delle verifiche da parte del fisco, e sulla reputazione del contribuente, elemento fondamentale per stabilire *enhanced relationships* con il fisco, basate su *mutual trust*, lungo le linee delineate dal Forum on Tax Administration dell’OCSE.

Il confine tra *tax planning* legittimo ed illegittimo

Sul terreno più propriamente fiscale, il confine tra comportamenti legittimi e comportamenti illegittimi si è spostato: forme di *tax planning* che negli anni novanta erano considerate legittime cadono ora nel dominio dei comportamenti elusivi illegittimi o dell’abuso del diritto. Resta ovviamente ferma l’illegittimità della *tax fraud* e della *tax evasion*, ma si restringe lo spazio del *tax planning* legittimo (legittima riduzione del carico fiscale attuata ponendo in essere comportamenti che rispettano la lettera delle norme) mentre si allarga l’area dei comportamenti illegittimi di *tax avoidance* (elusione fiscale): si nega cioè la validità per il fisco di comportamenti formalmente corretti ma il cui scopo (unico o prevalente) sia quello di ridurre il carico fiscale.

Non solo il comportamento delle autorità in sede di verifica è divenuto più rigoroso verso le forme più aggressive di *tax planning*, ma anche le legislazioni fiscali sono state rafforzate: le norme generali anti-elusione sono divenute più stringenti; il concetto di “abuso del diritto” è stato rivisitato o introdotto per la prima volta in alcuni paesi⁵. Sono state rafforzate anche le misure fiscali specifiche, volte a contrastare la fuga delle attività economiche e delle basi imponibili più mobili verso i paesi a fiscalità più favorevole, come quelle sulle *Controlled Foreign Companies (CFC)*,

⁵ Nelle legislazioni francese e tedesca, riformate negli ultimi anni, l’abuso del diritto comprende tutti i comportamenti che, pur rispettando le regole fiscali, sono intrapresi con lo scopo esclusivo di ridurre le imposte dovute.



sulla sottocapitalizzazione (*Thin Capitalization*), sui prezzi di trasferimento infragruppo (*transfer pricing*), sulle plusvalenze latenti sugli *asset* trasferiti all'estero (*exit taxes*).

A norme fiscali più stringenti e a verifiche più rigorose da parte delle autorità fiscali si è accompagnata l'accettazione "spontanea", da parte del mondo delle imprese e dei loro consulenti, di regole di comportamento meno aggressive. Vale ancora citare l'Henderson Report: "*Una gestione responsabile della fiscalità dovrebbe onorare lo spirito e non la lettera delle norme*".

I controlli aziendali e la *compliance* fiscale in Italia

Anche in Italia nell'ultimo decennio sono state riviste profondamente le regole sui controlli aziendali, sulla scia delle iniziative assunte negli Stati Uniti e in altri paesi. Le società che si rivolgono al mercato sono assoggettate a regole di trasparenza e di strutturazione dei controlli interni, in conseguenza sia di diversi interventi normativi, sia di alcune importanti iniziative di autoregolamentazione. Questi processi hanno investito, in particolare, i principali intermediari finanziari.

I controlli interni nelle società quotate

Uno dei primi interventi sui controlli interni è stato realizzato con il decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, che ha attribuito a società (quotate e non) e ad enti la responsabilità per i reati commessi nel loro interesse o a loro vantaggio⁶. Il fulcro del sistema di responsabilità risiede nei modelli di organizzazione, gestione e controllo interni per la prevenzione delle violazioni. La filosofia di fondo è quella di controbilanciare la responsabilità per le violazioni con l'approntamento dei modelli di controllo; l'adozione dei modelli resta facoltativa, ma esonera l'impresa dalle sanzioni.

Il compito di vigilare sull'osservanza e sull'aggiornamento del modello è affidato all'organismo interno di vigilanza (ODV). Nella pratica, l'ODV monitora nel continuo la solidità e l'efficacia al modello prescelto. L'organismo è informato dalle unità di *line* sugli eventi rilevanti, esterni e interni all'azienda, attraverso un sistema di segnalazioni. Esso riferisce ai vertici sui risultati dei controlli

⁶ Il decreto 231 non si applica allo Stato, agli enti pubblici territoriali, agli altri enti pubblici non economici, nonché agli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale. La Corte di Cassazione ha tuttavia recentemente (2010) esteso i principi del decreto 231 alle società a partecipazione mista (pubblica e privata) costituite per l'erogazione di servizi pubblici.



svolti e presenta proposte di adeguamento del modello; partecipa all'esame del bilancio nell'ambito di incontri periodici con il Responsabile della funzione contabile e il collegio sindacale.

In alcuni modelli l'informativa sugli adempimenti fiscali entra nei *report* periodici destinati all'ODV. È frequente l'idea che gli accertamenti emanati dalle Autorità fiscali possono rappresentare anomalie da segnalare immediatamente all'ODV. Benché la commissione di reati tributari non comporti, di per sé, la responsabilità delle società o dell'ente, è noto che alcuni reati fiscali possono correlarsi a fenomeni criminali complessi, quali il riciclaggio⁷.

L'attenzione verso il controllo dei rischi aziendali comporta inevitabilmente la necessità di monitorare l'attività di *financial reporting*, che è quella che origina i flussi informativi destinati a tutti gli *stakeholder*. Tra il 2001 e il 2002 si assiste a una grande attenzione alla qualità dell'informazione finanziaria ed alla trasparenza dei bilanci: in Italia viene istituito l'Organismo italiano di contabilità (l'OIC, *standard setter* nazionale); in ambito europeo viene emanato il Regolamento UE n. 1606/2002, con l'obiettivo di armonizzare i bilanci societari attraverso l'adozione di principi contabili internazionali (IAS).

Coeva all'adozione degli IAS a livello comunitario è la riforma delle società di capitali (2003). Essa punta al cuore dell'organizzazione societaria: introduce nuovi modelli di *governance* societaria (tradizionale, dualistico e monistico) e definisce con chiarezza compiti e responsabilità degli organi di gestione e degli organi di controllo. I controlli societari sono rafforzati; vengono separate le funzioni del controllo sull'amministrazione dal quelle del controllo contabile, affidato (nella quasi totalità dei casi) alla revisione esterna.

A seguito degli scandali finanziari succedutisi in Italia negli anni 2004-2005, il sistema normativo italiano ha sperimentato un processo di convergenza verso i principi USA (in particolare quelli della legge Sarbanes Oxley), che ha preso corpo con la legge 28 dicembre 2005, n. 262 (legge "sul risparmio"). La legge sul risparmio risponde, fra l'altro, all'esigenza di rafforzare il monitoraggio sull'operato degli amministratori esecutivi, favorendo la dialettica all'interno dell'organo di gestione; essa potenzia i presidi posti sulla funzionalità del sistema dei controlli interni. Viene ripensata la composizione del consiglio di amministrazione (o l'organo di gestione): esso deve annoverare un numero minimo di amministratori indipendenti (variabile in funzione della composizione del *board*), cui sono affidati generalmente controlli di tipo strategico. Alle linee

⁷ Il riciclaggio è uno dei reati direttamente colpiti dal decreto 23 l.

tracciate dalla legge sul risparmio si ispirano le iniziative adottate dal mercato (Codice di Autodisciplina, Borsa Italiana s.p.a., 2006)⁸.

È introdotta un'altra figura, obbligatoria nelle società quotate: si tratta del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili (art. 154-bis del TUF). Egli, oltre a compiti di attestazione (come sulla corrispondenza dei bilanci alle scritture contabili), è chiamato a predisporre adeguate procedure amministrative e contabili riguardanti la formazione del bilancio; è responsabile, in "concorrenza" con gli organi delegati, dei controlli interni sull'attendibilità del *financial reporting*.

Nelle società quotate, l'affidabilità del *reporting* finanziario acquista una valenza specifica nelle strategie di controllo dei rischi aziendali e di ottimizzazione delle scelte allocative.

Nel complesso, oggi in Italia il rischio fiscale non ha ancora raggiunto la maturità e la rilevanza che altri tipi di rischio rivestono nell'ambito dei controlli interni e del *financial reporting*. La maggiore sensibilità al rischio fiscale che si osserva nel nostro Paese negli ultimi anni è legata principalmente all'evoluzione della normativa fiscale, caratterizzata da un inasprimento delle misure di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, e da prassi accertative e sentenze giurisdizionali più severe. In particolare l'apprezzamento del rischio fiscale è sempre più parte integrante della valutazione economica delle operazioni straordinarie d'impresa: in quest'ambito vengono esplorate le aree di rischio e verificata l'esistenza di passività fiscali latenti che possono incidere sul valore di scambio degli *asset* oggetto di trattativa. Ma il rischio fiscale non è entrato a pieno titolo e in modo ordinario e sistematico nell'ambito dei controlli interni e del *financial reporting*.

I controlli di compliance nelle banche

Le banche, oltre a dover applicare le regole previste per enti e società (ed eventualmente per le società quotate), sono soggette anche a regole specifiche. Il TUF⁹ prevede oggi che i vertici aziendali forniscano nella relazione sulla gestione informazioni dettagliate sulle principali caratteristiche dei sistemi di gestione dei rischi e di controllo interno esistenti in relazione al

⁸ Il Codice di autodisciplina prevede la costituzione di un Comitato per il controllo interno (formato da amministratori), con competenze diffuse sull'organizzazione e sulla valutazione del sistema dei controlli interni. L'azione del Comitato si dispiega anche sui controlli di secondo livello (*risk assessment*, aree di *compliance*).

⁹ L'art. 123-bis del Testo Unico sulla finanza è stato introdotto dall'art. 4 del decreto legislativo 19 novembre 2007, n. 229; questa disposizione è stata poi sostituita dal decreto legislativo 3 novembre 2008, n. 173.



processo di informativa finanziaria. Inoltre, le banche sono chiamate a seguire le disposizioni emanate dall'Autorità di vigilanza¹⁰.

In materia di *compliance*, la Banca d'Italia ha promosso l'adozione di presidi organizzativi a garanzia del generale rispetto delle norme. Le linee guida dettate nel 2007 prevedono: l'istituzione di una funzione di controllo di secondo livello, specificamente posta a presidio dei rischi di non conformità; la nomina di un responsabile della funzione¹¹; la formulazione di un documento in cui sia enunciata la *policy* aziendale¹².

Queste disposizioni sono volte a contrastare il rischio di incorrere in perdite finanziarie o danni reputazionali in conseguenza di violazioni di norme imperative o di autoregolamentazione. Esse contengono una regolamentazione per principi ed obiettivi, lasciando alle banche discrezionalità nella scelta delle soluzioni organizzative più idonee.

Il rischio di violazione delle norme fiscali è stato recentemente inserito nell'area dei rischi da presidiare dalla funzione di *compliance*, con specifica disposizione dell'Autorità di vigilanza, con effetto dal 1° luglio 2014¹³.

Il regime dell'adempimento collaborativo

Il presente schema di decreto delegato dà attuazione ai principi e ai criteri di delega richiamati in premessa, tenendo conto anche del contesto di riferimento e delle indicazioni dell'OCSE in precedenza richiamate. Il contenuto delle norme è illustrato puntualmente qui di seguito, con riferimento a ciascun articolo.

Articolo 3

Al fine di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti di maggiori dimensioni, nonché di

¹⁰ Circolare n. 263 della Banca d'Italia.

¹¹ Al fine di garantire il fondamentale requisito dell'indipendenza, è richiesto che il responsabile della funzione di *compliance* non abbia responsabilità dirette in aree operative e non sia gerarchicamente dipendente da soggetti responsabili di dette aree. È stabilito, inoltre, che la funzione di conformità non può essere affidata alla funzione di revisione interna, in quanto l'*audit* interno è chiamato a verificare periodicamente l'adeguatezza ed efficacia della funzione.

¹² Il documento deve indicare responsabilità, compiti, modalità operative, flussi informativi, programmazione e risultati dell'attività svolta dalla funzione.

¹³ Circolare n.263 della Banca d'Italia.

favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale, è istituito un nuovo schema di relazioni fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti denominato "Regime di adempimento collaborativo".

Tenuto conto delle più recenti raccomandazioni OCSE, funzionali alla costruzione di un migliore rapporto tra fisco e grandi contribuenti basato sul dialogo, sulla fiducia reciproca e sulla collaborazione, piuttosto che sul confronto conflittuale, viene introdotto un regime ispirato ai principi del *cooperative compliance* già adottati con successo da amministrazioni fiscali estere. Gli obiettivi di un rapporto cooperativo, secondo l'OCSE, devono prevedere un impegno del contribuente a fornire volontariamente, o a richiesta, informazioni complete e tempestive sulle transazioni che presentano maggiori rischi fiscali o che possano suscitare potenziali divergenze interpretative. L'amministrazione, di contro, deve rispondere alle esigenze del contribuente di poter ottenere la risoluzione delle questioni fiscali più complesse in maniera tempestiva, equilibrata e definitiva e, in ciò, il rapporto deve essere caratterizzato da consapevolezza commerciale, imparzialità, proporzionalità, trasparenza e reattività. A tal fine è necessario che l'impresa disponga di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale (cd. *Tax Control Framework*) che consenta l'autovalutazione preventiva dei rischi fiscali fornendo all'impresa una visione continua ed aggiornata della propria posizione che, se supportata da trasparenza nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, può contribuire ad eliminare, o quanto meno mitigare, le incertezze connesse alla gestione del rischio fiscale.

Coerentemente con tale modello di riferimento il decreto prevede che l'accesso al regime sia su base volontaria e sia subordinato al possesso, da parte del contribuente, di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Il rischio fiscale è qualificato quale rischio suscettibile di produrre danni patrimoniali o reputazionali, con particolare riferimento a situazioni che possono comportare violazioni dirette della norma tributaria o nelle quali possa ravvisarsi incertezza interpretativa. Ovviamente ricadono a pieno titolo nei rischi fiscali tutte le operazioni che potrebbe configurare abuso del diritto/elusione.

Questa nuova modalità di gestione aziendale del rischio fiscale costituisce il presupposto per attivare forme più evolute di operatività dell'Agenzia delle entrate mirate a valutare la posizione fiscale del contribuente anche attraverso la verifica dell'affidabilità e della coerenza del sistema di gestione e di controllo dei rischi fiscali, con positivi impatti sul livello di *compliance* del contribuente e sulle sue esigenze di certezza e stabilità.



Articolo 4

Nell'articolo 4 sono riportati i requisiti per l'accesso al regime di adempimento collaborativo ed in particolare è previsto che il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale debba essere integrato nel sistema di governo aziendale e di controllo interno. Pertanto l'architettura dello stesso deve risultare coerente con i principi e il funzionamento del più ampio sistema di governo aziendale e di controllo interno. Viene comunque riconosciuta all'impresa autonomia nella scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento degli obiettivi. E' inoltre previsto che il sistema di controllo del rischio fiscale debba essere efficace e pertanto debba consentire un costante monitoraggio dei rischi fiscali nonché modificarsi al variare del contesto aziendale interno ed esterno.

E' necessario che il sistema, oltre a consentire il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, assicuri, in relazione ai rischi fiscali, una chiara attribuzione dei ruoli e delle responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dell'impresa nonché efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, volte anche a garantire il loro rispetto a tutti i livelli aziendali. Sono inoltre previste efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel funzionamento del sistema di controllo interno del rischio fiscale.

Il decreto prevede, inoltre, che, con cadenza almeno annuale, gli organi di gestione effettuino l'esame e la valutazione di una relazione che illustra, per gli adempimenti tributari posti in essere dall'impresa, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate nonché le attività pianificate. Ciò al fine di avere piena contezza sull'efficacia del sistema ai fini di rilevare adeguatamente i rischi fiscali anche attraverso la costruzione di una mappa dei rischi relativi all'adempimento degli obblighi tributari, di misurarli e di attuare la gestione dei rischi individuando, attraverso un'attività di monitoraggio continuo, le aree di criticità e le relative azioni correttive.

Articolo 5

L'articolo 5 prevede doveri a carico sia dell'Agenzia delle entrate sia dell'impresa. L'Agenzia delle entrate è tenuta, sia in sede di ammissione al regime sia successivamente, ad operare una valutazione del sistema di controllo del rischio fiscale ispirata a criteri di trasparenza e di oggettività nonché di ragionevolezza e proporzionalità. La valutazione può comportare, nel rispetto di tali principi, anche la proposta di interventi ritenuti necessari sul sistema di controllo interno. L'Agenzia è inoltre tenuta a pubblicare periodicamente, sul proprio sito istituzionale, l'elenco

aggiornato delle operazioni, strutture e schemi, che siano stati rilevati a seguito dell'interlocuzione con i contribuenti che aderiscono al regime, ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva. Ciò al fine di contribuire ad assicurare una maggiore certezza anche nei confronti dei contribuenti che non partecipano al regime di adempimento collaborativo sulle operazioni che possono rientrare nell'ambito dell'abuso del diritto. La relazione con i contribuenti deve inoltre essere improntata ai principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza e semplificazione, con disponibilità ad esaminare preventivamente situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi, e l'impegno a fornire risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile. Infine, l'Agenzia è tenuta, nell'ambito della valutazione del sistema di controllo interno del rischio fiscale, a considerare le risultanze delle attività dei soggetti incaricati, in ciascuna impresa, della revisione contabile, nonché di quella dei loro colleghi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza.

Con riferimento agli impegni che debbono essere rispettati dal contribuente è previsto che lo stesso è tenuto a dare attuazione alle eventuali modifiche del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio ritenute necessarie dall'Agenzia delle entrate. Il contribuente è inoltre tenuto ad avere, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, un comportamento collaborativo e trasparente che si sostanzia sia nella comunicazione tempestiva ed esauriente dei rischi di natura fiscale ed in particolare i rischi relativi ad operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva, sia nel fornire risposte alle richieste dell'Agenzia delle entrate nel più breve tempo possibile. Gli impegni dell'impresa devono essere supportati dalla promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.

Articolo 6

Il regime di adempimento collaborativo introduce innovazione nel rapporto tributario, prevedendo nuove modalità di interlocuzione costante e preventiva con l'Agenzia delle entrate, con la possibilità di pervenire a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali. Tale previsione offre l'opportunità di gestire le situazioni di incertezza attraverso un confronto preventivo su elementi di fatto che può ricomprendere anche l'anticipazione del controllo e si presta, pertanto, a prevenire e a risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali.

Tra le nuove modalità di interlocuzione viene disciplinata una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, nella quale è

previsto che, a seguito delle richiesta da parte del contribuente l'Agenzia delle entrate valuta l'idoneità della domanda e la sufficienza della documentazione prodotta entro quindici giorni dal ricevimento della stessa. Entro quarantacinque giorni decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa, ove richiesta con effetto interruttivo del suddetto termine, l'Agenzia delle entrate deve rispondere all'interpello. Successivamente il contribuente deve comunicare all'Agenzia il comportamento effettivamente tenuto qualora difforme da quanto rappresentato nel parere rilasciato dall'Agenzia delle entrate.

Tale disciplina accentua il sistema di premialità per le imprese che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo.

L'adesione al regime di adempimento collaborativo comporta che, a fronte dell'impegno del contribuente previsto dell'articolo 5 , comma 2, lettera b), del presente decreto, per i rischi fiscali comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, qualora l'Agenzia non condivida la posizione del contribuente, le eventuali sanzioni sono applicate in misura non superiore al loro minimo edittale e la loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento.

Inoltre, in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente ha aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsto dal sistema di controllo interno del rischio fiscale.

Come ulteriore effetto del regime, è previsto che l'elenco dei contribuenti che hanno aderito al regime deve essere pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate.

Infine, i contribuenti che aderiscono al regime non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette.

Articolo 7

L'articolo 7 attribuisce, in via esclusiva, all'Agenzia delle entrate la competenza allo svolgimento dei controlli delle attività e relativi al regime di adempimento collaborativo, con i contribuenti di maggiori dimensioni che aderiscono a tale regime. Pertanto la citata struttura è competente sia per la valutazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale dei contribuenti che aderiscono al regime sia per lo svolgimento delle nuove modalità di interlocuzione costante e preventiva, anche con riferimento al rilascio del parere nell'ambito della procedura abbreviata di interpello preventivo.

Ai fini procedurali è previsto che i contribuenti in possesso dei requisiti previsti dal decreto possono presentare domanda di ammissione al regime utilizzando il modello reso, a tal fine, disponibile sul sito istituzionale della Agenzia delle entrate. L'Agenzia, verificata la presenza di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale che risponda ai requisiti previsti all'articolo 4 del decreto, comunica ai contribuenti l'ammissione al regime entro i centoventi giorni successivi alla presentazione della domanda.

I contribuenti possono rinunciare al regime in un qualunque momento, comunicandolo all'Agenzia delle entrate. Qualora, invece, l'Agenzia delle entrate rilevi la perdita dei requisiti ovvero l'inosservanza degli impegni di cui all'articolo 5, comma 2 del decreto, con provvedimento motivato, può dichiarare l'esclusione del contribuente dal regime.

In fase di prima applicazione, il regime è riservato ai contribuenti di maggiori dimensioni che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le date a decorrere dalle quali, progressivamente, e quindi con le relative scadenze temporali, possono aderire al regime gli ulteriori contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi inferiore al predetto importo e, comunque, non inferiore a quello di cento milioni di euro.

Le modalità di applicazione del regime di adempimento collaborativo sono stabilite con uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

TITOLO IV

L'articolo 8 stabilisce che per l'attuazione delle disposizioni del presente decreto le Amministrazioni interessate provvedono con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.



SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE DISPOSIZIONI SULLA CERTEZZA DEL DIRITTO NEI RAPPORTI TRA FISCO E CONTRIBUENTE

Relazione tecnica

Il presente schema di decreto legislativo prevede una serie di disposizioni volte a dare maggior certezza giuridica al sistema tributario, al fine di garantire un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

Le disposizioni previste dal presente schema di decreto possono riassumersi in tre aree: abuso del diritto, raddoppio dei termini per l'accertamento e adempimento collaborativo.

Relativamente alla prima area di intervento si è cercato di dare una nuova definizione dell'abuso del diritto, unificata a quella dell'elusione, estesa a tutti i tributi, non limitata a fattispecie particolari e corredata dalla previsione di adeguate garanzie procedimentali.

L'incertezza nella normativa fiscale e nella sua interpretazione è deleteria per le decisioni di investimento e quindi per la crescita economica, con effetti negativi sulla credibilità e sulla stabilità di medio e lungo periodo della politica tributaria.

L'obiettivo è quello di dare maggiore 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 sganciare la dimostrazione della sussistenza della sostanza economica delle operazioni dalla sfera dei motivi della condotta, oggettivizzandola nel senso dell'effettività.

La norma stabilisce, in particolare, che configurano abuso del diritto le operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali e indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.

In merito alla seconda area si prevede che il raddoppio non operi qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini.

Relativamente all'adempimento collaborativo, lo schema di decreto in esame prevede una serie di disposizioni tese a migliorare i rapporti con i contribuenti, seguendo le linee della *cooperative compliance* proposta dall'OCSE e prevedendo sistemi di gestione e controllo interno dei rischi fiscali da parte dei grandi contribuenti.

In particolare, gli articoli da 3 a 7 del provvedimento in esame danno una prima attuazione alle disposizioni dell'articolo 6 della legge 11 marzo 2014, n. 23, introducendo forme di comunicazione e cooperazione rafforzata tra i contribuenti e l'amministrazione finanziaria, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, basate sul reciproco affidamento.



L'adesione al regime di adempimento collaborativo, su base volontaria, condizionata ad ogni modo dalla presenza di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale (cd. *Tax Control Framework*) che consenta un'autovalutazione preventiva continua ed aggiornata dei rischi fiscali dell'impresa, prevede impegni reciproci da parte del contribuente e da parte dell'amministrazione. In particolare, il primo si impegna a fornire volontariamente, o a richiesta, informazioni complete e tempestive sui rischi fiscali o che possano suscitare potenziali divergenze interpretative; la seconda, a rispondere alle esigenze del contribuente di ottenere la risoluzione delle questioni fiscali più complesse in maniera tempestiva.

I vantaggi derivanti dalle disposizioni previste dal provvedimento, per l'amministrazione e per i contribuenti, risiedono principalmente in un sollecito e preventivo esame dei casi dubbi e nella correlata riduzione dei controlli successivi e dell'eventuale contenzioso. In particolare, per il contribuente è molto importante la certezza preventiva che deriva dalla possibilità di avere chiarimenti tempestivi sull'applicazione della normativa fiscale a specifiche operazioni.

Il presente schema di decreto istituisce, quindi, un nuovo schema di relazioni fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti denominato "Regime di adempimento collaborativo", finalizzato a migliorare la trasparenza nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria e ad eliminare, o quanto meno mitigare, le incertezze connesse alla gestione del rischio fiscale, con positivi impatti sul livello di *compliance* del contribuente, allo stato, prudenzialmente, non quantificabili.

L'intervento normativo prevede il ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti e non comporta, pertanto, nuovi o maggiori oneri per il bilancio dello Stato.

In tal senso l'**articolo 8** stabilisce che dall'attuazione delle disposizioni contenute nel presente decreto le Amministrazioni interessate provvedono con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.

* * *

Nel complesso le misure contenute nel presente schema di decreto legislativo, agendo simultaneamente dal lato della certezza del diritto, del raddoppio dei termini per l'accertamento e del miglioramento del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente, non potranno che comportare effetti benefici sull'intero sistema tributario, con ricadute positive anche in termini finanziari.

In verità, il presente schema di decreto legislativo è stato approvato dal Consiglio dei Ministri il 23 aprile 2015.

IL MINISTRO
23 APR. 2015

IL DIRETTORE
Il Direttore Generale dello Stato
[Firma]



ANALISI TECNICO-NORMATIVA (A.T.N.)

Amministrazione proponente: Ministero dell'economia e delle finanze

Titolo: Schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente

Indicazione del referente dell'amministrazione proponente: Ministero dell'economia e delle finanze

PARTE I. ASPETTI TECNICO-NORMATIVI DI DIRITTO INTERNO

1) Obiettivi e necessità dell'intervento normativo. Coerenza con il programma di governo.

La legge 11 marzo 2014, n. 23, delega il Governo ad adottare entro 12 mesi dalla data di entrata in vigore della stessa (27 marzo 2015) uno o più decreti legislativi atti a rendere il sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. Il presente schema di decreto legislativo mira a dare una prima attuazione alla delega attraverso disposizioni che hanno come obiettivo di conferire maggiore stabilità e certezza al sistema fiscale. In particolare ai sensi dell'articolo 5 della suddetta legge n. 23 del 2014 tali disposizioni vanno emanate in attuazione del diritto dell'Unione europea in materia di abuso del diritto che in ambito tributario significa conseguire un vantaggio fiscale indebito, dando allo stesso una nuova definizione atta a unificare le vigenti disposizioni antielusive a quelle dell'abuso del diritto, l'abuso del diritto diventa così un principio generale che accorpa anche quello di elusione. In tale ambito si prevedono adeguate garanzie procedurali. Inoltre, l'obiettivo del decreto legislativo in esame è quello di rivedere il sistema sanzionatorio penale e amministrativo in ambito tributario secondo criteri di proporzionalità rispetto alla gravità del comportamento e di migliorare i rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria attraverso una migliore comunicazione e cooperazione seguendo le raccomandazioni dell'OCSE e prevedendo sistemi di gestione e controllo interno dei rischi fiscali da parte dei grandi contribuenti.

2) Analisi del quadro normativo nazionale.

Il quadro normativo interessato dalle misure contenute nello schema di decreto legislativo è costituito dalle seguenti disposizioni:

- Legge 27 luglio 2000, n. 212 recante "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente";
- Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi";
- Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 recante "Approvazione del Testo Unico delle imposte sui redditi";
- Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto".
- Decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 recante "Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale";
- Decreto legislativo 8 novembre 1990, n.374 recante "Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24.07.79 e n. 82/57/CEE del 17.12.81, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci e delle direttive n. 81/177/CEE del 24.02.81 e n. 82/347/CEE del 23.04.82, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie";

- Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 recante "Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni";
- Legge 24 dicembre 2007, n. 244 recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008)";

3) Incidenza delle norme proposte sulle leggi e i regolamenti vigenti.

Le disposizioni integrano e modificano le norme vigenti in materia tributaria, con particolare riferimento alle disposizioni dettate dai seguenti provvedimenti:

- Legge 27 luglio 2000, n.212 recante "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente";
- Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi";
- Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 recante istituzione dell'imposta sul valore aggiunto;

4) Analisi della compatibilità dell'intervento con i principi costituzionali.

Non si rilevano profili di incompatibilità con i principi costituzionali.

Le misure contenute nello schema di decreto legislativo sono conformi a tali principi, sia sotto il profilo dell'esercizio della funzione legislativa delegata (art. 76 della Costituzione) sia sotto quello del rispetto dei principi di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 della Costituzione), nonché rispettose del principio di capacità contributiva (art. 53 della Costituzione)

5) Analisi delle compatibilità dell'intervento con le competenze e le funzioni delle regioni ordinarie e a statuto speciale nonché degli enti locali.

La materia tributaria appartiene, ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lett. e), della Costituzione, alla legislazione esclusiva dello Stato, l'intervento è quindi pienamente compatibile con il riparto di competenze fissato nella Carta costituzionale.

6) Verifica della compatibilità con i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza sanciti dall'articolo 118, primo comma, della Costituzione.

Lo schema di decreto legislativo non incide sulle fonti legislative primarie che dispongono il trasferimento delle funzioni amministrative agli enti locali, pertanto, il testo è compatibile con i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza, sanciti dall'articolo 118, primo comma, della Costituzione.

7) Verifica dell'assenza di rilegificazioni e della piena utilizzazione delle possibilità di delegificazione e degli strumenti di semplificazione normativa.

Nel caso di specie non esiste possibilità di delegificazione, essendo la materia tributaria oggetto di riserva di legge, ai sensi dell'articolo 23 della Costituzione.

8) Verifica dell'esistenza di progetti di legge vertenti su materia analoga all'esame del Parlamento e relativo stato dell'iter.

Non sono attualmente all'esame del Parlamento progetti di legge vertenti sulla stessa materia.

9) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi di costituzionalità sul medesimo o analogo oggetto.

Si è tenuto conto dell'orientamento della giurisprudenza prevalente sia in campo nazionale che comunitario. In particolare, in tema di abuso del diritto, la Corte di Cassazione con sentenza n. 21221 del 2006 ha applicato a tutte le "imposte non armonizzate" il principio comunitario antiabuso elaborato dalla Corte di Giustizia (sentenza Halifax C-255/02 del 21 febbraio 2006) secondo cui le operazioni, pur immuni da rilievi di validità, devono avere essenzialmente lo scopo di ottenere vantaggi fiscali. Inoltre con le sentenze 30055 e 30057 del 2008, la Corte di Cassazione ha sostenuto l'illiceità del negozio elusivo con riferimento al principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione affermando che «non può non ritenersi insito nell'ordinamento, quale diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale». Non si è a conoscenza di giudizi di costituzionalità in materia.

PARTE II. CONTESTO NORMATIVO COMUNITARIO E INTERNAZIONALE

10) Analisi della compatibilità dell'intervento con l'ordinamento comunitario.

Le disposizioni del presente provvedimento non si pongono in contrasto con la normativa comunitaria.

Le disposizioni in materia di abuso del diritto tengono conto dei contenuti della Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 2012.

11) Verifica dell'esistenza di procedure di infrazione da parte della Commissione Europea sul medesimo o analogo oggetto.

Non si è a conoscenza di procedure di infrazione sull'argomento.

12) Analisi della compatibilità dell'intervento con gli obblighi internazionali.

Lo schema di decreto legislativo in argomento è stato predisposto nel rispetto delle convenzioni internazionali in vigore per l'Italia.

13) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte di Giustizia delle Comunità europee sul medesimo o analogo oggetto.

Non risultano giudizi innanzi alla Corte di giustizia dell'Unione europea sull'ambito di intervento dello schema di decreto.

Alcune misure contemplate dal provvedimento (in particolare, la materia dell'abuso del diritto) sono state oggetto di pronunce della giurisprudenza comunitaria.

In particolare, nella sentenza "Halifax"- Corte di Giustizia CE 21 febbraio 2006, causa C-255/02 - l'Alta Corte di Giustizia ha precisato che "Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni" (cfr. anche Corte di Giustizia causa C-425/06 del 2008; id.; 22 dicembre 2010, causa C-277/09; id., 22 dicembre 2010, causa C-103/09).

14) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte Europea dei Diritti dell'uomo sul medesimo o analogo oggetto.

Non risulta che vi siano pendenti dinnanzi alla Corte Europea dei Diritti dell'uomo giudizi nelle medesime o analoghe materie.

15) Eventuali indicazioni sulle linee prevalenti della regolamentazione sul medesimo oggetto da parte di altri Stati membri dell'Unione Europea.



Non vi sono indicazioni sulle linee prevalenti della regolamentazione sul medesimo oggetto da parte degli Stati membri dell'Unione europea.

PARTE III. ELEMENTI DI QUALITA' SISTEMATICA E REDAZIONALE DEL TESTO

1) Individuazione delle nuove definizioni normative introdotte dal testo, della loro necessità, della coerenza con quelle già in uso.

Le disposizioni del titolo I dello schema di decreto forniscono la definizione dell'abuso del diritto, unificando la stessa a quella di elusione fiscale, estesa a tutti i tributi, non limitata a fattispecie particolari.

Le disposizioni del titolo III dello schema di decreto definiscono un nuovo schema di relazioni fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti denominato "Regime di adempimento collaborativo".

2) Verifica della correttezza dei riferimenti normativi contenuti nel progetto, con particolare riguardo alle successive modificazioni ed integrazioni subite dai medesimi.

I riferimenti normativi, contenuti nel testo dello schema di decreto legislativo sono corretti.

3) Ricorso alla tecnica della novella legislativa per introdurre modificazioni ed integrazioni a disposizioni vigenti.

Il testo contiene novelle legislative atte ad introdurre modificazioni ed integrazioni a disposizioni vigenti.

4) Individuazione di effetti abrogativi impliciti di disposizioni dell'atto normativo e loro traduzione in norme abrogative espresse nel testo normativo.

Gli effetti abrogativi sono previsti espressamente dalle norme contenute nel testo in esame.

5) Individuazione di disposizioni dell'atto normativo aventi effetto retroattivo o di reviviscenza di norme precedentemente abrogate o di interpretazione autentica o derogatorie rispetto alla normativa vigente.

Non vi sono disposizioni ad effetto retroattivo. Nella legge di delegazione viene esplicitato il principio generale del rispetto dell'irretroattività della legislazione tributaria.

6) Verifica della presenza di deleghe aperte sul medesimo oggetto, anche a carattere integrativo o correttivo.

La precedente delega contenuta nella legge 7 aprile 2003, n. 80, risulta ormai scaduta.

7) Indicazione degli eventuali atti successivi attuativi; verifica della congruenza dei termini previsti per la loro adozione.

Non ci son atti successivi attuativi; l'articolo 1 dello schema di decreto legislativo, che inserisce l'articolo 10-bis nella legge 27 luglio 2000, n. 12, indica espressamente che le disposizioni di tale articolo hanno efficacia a decorrere dal primo giorno successivo alla data di entrata in vigore del decreto, tale termine appare congruo.

8) Verifica della piena utilizzazione e dell'aggiornamento di dati e di riferimenti statistici attinenti alla materia oggetto del provvedimento, ovvero indicazione della necessità di commissionare all'Istituto nazionale di statistica apposite elaborazioni statistiche con correlata indicazione nella relazione economico-finanziaria della sostenibilità dei relativi costi.

Per la predisposizione del provvedimento in esame sono stati utilizzati i dati informativi già in possesso dell'Amministrazione proponente e non è stato necessario commissionare l'acquisizione di ulteriori dati statistici o informativi.



ANALISI DI IMPATTO DELLA REGOLAMENTAZIONE (A.I.R.)

Referente: Ministero dell'economia e delle finanze

Sezione I - CONTESTO E OBIETTIVI DELL'INTERVENTO DI REGOLAMENTAZIONE.

A) Rappresentazione del problema da risolvere e delle criticità constatate, anche con riferimento al contesto internazionale ed europeo, nonché delle esigenze sociali ed economiche considerate.

Il decreto legislativo è volto a dare attuazione alle previsioni di cui agli articoli 5, in materia di abuso del diritto ed elusione fiscale, 6, in materia, tra l'altro, di gestione del rischio fiscale e di *governance* aziendale, nonché all'articolo 8, comma 2 in materia di raddoppio dei termini per l'accertamento. Si tratta, in particolare, delle parti della legge delega volte a dare maggiore certezza giuridica al rapporto tra fisco e contribuente.

L'accresciuta complessità e la mutevolezza del sistema normativo fiscale, associate all'evoluzione della giurisprudenza, hanno contribuito a declinare un contesto normativo che, in alcuni casi, ha reso incerta l'applicazione delle regole, con effetti negativi sulla credibilità e sulla stabilità di medio e lungo periodo della politica tributaria.

L'intervento normativo si propone, pertanto, di eliminare o quantomeno di attenuare tale incertezza a vantaggio sia delle imprese che della stessa amministrazione finanziaria.

In particolare, per quanto riguarda il problema dell'elusione nell'ordinamento tributario nazionale, la tipizzazione dell'abuso del diritto risale, per la prima volta, all'art. 10 della legge n. 408 del 1990, cui ha fatto seguito l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 che, nella sola materia delle imposte dirette, elenca le fattispecie di operazioni che, ove non sorrette da valide ragioni economiche, sono da considerare inopponibili all'amministrazione finanziaria, che disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante dette operazioni. La giurisprudenza ha cercato di ricostruire una nozione unitaria di abuso del diritto fondata sul principio della capacità contributiva (art. 53 della Costituzione). Tuttavia, gli oscillanti interventi giurisprudenziali hanno causato incertezze derivanti soprattutto dalla non chiara individuazione dei presupposti costitutivi dell'abuso del diritto. Infatti, la Corte di Cassazione in alcuni casi ha identificato la nozione di abuso nella sola assenza di valide ragioni economiche extrafiscali dell'operazione, in altri casi ha invece posto l'accento, ai fini della configurazione dell'abuso del diritto, sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale derivante dall'uso distorto di strumenti giuridici.

In ordine alle evidenze empiriche del problema da risolvere, occorre rilevare negli ultimi anni è cresciuto il numero dei controlli nei quali l'amministrazione finanziaria, pur in assenza di norme antielusive specifiche per il contrasto di talune operazioni comunque prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano vantaggi fiscali indebiti, ha fatto ricorso all'utilizzo del citato principio di divieto dell'abuso del diritto di matrice giurisprudenziale quale strumento di contrasto. Tuttavia, l'assenza di una declinazione positiva di tale principio e la necessità di esplicite garanzie procedurali, hanno reso evidente una lacuna dell'ordinamento fiscale che l'introduzione della normativa in esame intende colmare.

Con riferimento all'esigenza di una codifica del principio di abuso del diritto, la Commissione europea con la raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 ha invitato gli Stati membri ad adottare nella propria legislazione una clausola antiabuso definendo la condotta abusiva come "una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. L'autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro sostanza economica."

In relazione all'impatto dell'azione pubblica, la legge delega, e conseguentemente il presente decreto delegato, unificano e razionalizzano le disposizioni esistenti antielusive in un'unica clausola antiabuso fondata su precise coordinate normative, con la finalità di conferire certezza giuridica ai contribuenti nelle loro scelte di pianificazione fiscale.

Il decreto delegato introduce, poi, in attuazione dell'art. 8, comma 2 della citata legge n. 23 del 2014, modifiche alla disciplina del raddoppio dei termini dell'accertamento stabilendo che lo stesso non operi qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini.

Da ultimo il decreto delegato introduce una nuova modalità di interlocuzione con l'amministrazione finanziaria, in fase di prima attuazione riservata ai contribuenti di maggiori dimensioni, che consente l'analisi e la valutazione dei principali rischi fiscali delle imprese anche prima della presentazione della dichiarazione dei redditi, coerentemente con una strategia volta al miglioramento della propensione all'adempimento spontaneo dei contribuenti (*tax compliance*) esposta nel Rapporto presentato in Parlamento in data 7 ottobre 2014 e fondata su una nuova visione dell'azione dell'Amministrazione finanziaria, ispirata ad un nuovo rapporto Fisco - Contribuente.

Tali interventi si inseriscono in un contesto internazionale, in cui, da un lato, la Commissione Europea, con la citata raccomandazione del 6 dicembre 2012, ha invitato gli Stati Membri ad introdurre una specifica normativa per il contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva e, dall'altro, sempre più numerose amministrazioni fiscali estere, al fine di rispondere alle esigenze dei contribuenti, hanno adottato o sono in procinto di adottare i cd. *cooperative compliance programmes*, di cui il regime di adempimento collaborativo rappresenta la declinazione italiana.

Tradizionalmente, infatti il rapporto tra contribuente e Fisco si basa su una serie di obblighi che il legislatore pone in capo al primo in termini di adempimento tributario e su regole e strumenti forniti all'Amministrazione finanziaria per vigilare ex post sul corretto assolvimento di detti obblighi. Questo tipo di relazione, definita dalla dottrina internazionale come "adempimento di base" (cd. "*basic relationship*"), non prevede particolari forme di interlocuzione tra i predetti attori (da un lato il contribuente presenta le proprie dichiarazioni e versa spontaneamente i tributi dovuti, dall'altro l'amministrazione verifica la correttezza dei comportamenti). Tale approccio è risultato, nel corso del tempo, inadeguato a gestire le relazioni con i contribuenti, soprattutto con quelli connotati da una rilevante complessità e rilevanza dimensionale. Già a partire dal 2008 l'OCSE, con il rapporto "*Studio sul ruolo degli intermediari nel campo fiscale*" ("*Study into the Role of Tax Intermediaries*"), ha individuato i "pilastri" di quello che rappresenta il primo passo nel percorso verso un nuovo rapporto Fisco - Contribuente. In particolare, lo studio dà evidenza del fatto che per il corretto funzionamento di un rapporto della specie, occorre che l'Amministrazione Fiscale garantisca:

- la comprensione del *business* (*understanding based on commercial awareness*), ossia la conoscenza del settore di attività e delle prassi commerciali ivi esistenti, in modo da riuscire a distinguere comportamenti corretti, ancorché non usuali ma tipici del settore, da quelli non corretti;

- imparzialità (*impartiality*), ossia la necessità di affrontare le questioni in maniera coerente e obiettiva;
- proporzionalità (*proportionality*) degli interventi rispetto al grado di rischio riscontrato;
- trasparenza (*transparency*);
- reattività (*responsiveness*), ossia prontezza nel rispondere alle richieste e alle necessità del contribuente e rispetto delle soluzioni individuate.

Il contribuente, di contro, deve garantire:

- la comunicazione (*disclosure*) tempestiva all'Amministrazione finanziaria delle informazioni relative alle operazioni effettuate o che intende effettuare;
- la massima trasparenza e lealtà nei rapporti con l'Amministrazione.

Sulla scia di tale impostazione l'OCSE in successive pubblicazioni ha ribadito l'importanza della *disclosure* nella relazione fisco-contribuente ed ha declinato, nel 2013, nel report "*Co-operative Compliance: A Framework - from enhanced relationship to co-operative compliance*" i principi che debbono ispirare la *cooperative compliance*. In coerenza con l'evoluzione dell'elaborazione teorica e delle esperienze maturate sui programmi cooperativi per la *compliance* in un numero crescente di Paesi, l'OCSE specifica in maniera più precisa le caratteristiche e i benefici di quella che, con terminologia ritenuta più adeguata, viene ora chiamata *compliance* cooperativa o adempimento collaborativo. Per i contribuenti di maggiori dimensioni, accanto ai "pilastri" già definiti, implica la presenza di un effettivo sistema di controllo interno del rischio fiscale ossia del c.d. *Tax control framework* (di seguito TCF).

In questo contesto internazionale di riferimento, già da diversi anni è in corso, anche nel nostro Paese, una riflessione sulle modalità con cui il contribuente e l'Amministrazione fiscale dialogano e si relazionano e valutazioni circa il positivo impatto derivante dall'introduzione, nell'ordinamento italiano, di istituti che favoriscono l'interlocuzione. L'Agenzia delle entrate ha, non solo seguito con attenzione e grande coinvolgimento il dibattito internazionale sui temi sopracitati, ma ha anche partecipato attivamente alle iniziative che gli organismi internazionali hanno portato avanti confrontandosi con le Amministrazioni fiscali estere in cui approcci simili sono già da tempo seguiti.

In tale contesto di riferimento, anche nell'ottica di individuare, in concreto, e in collaborazione con i contribuenti, elementi utili alla successiva definizione delle caratteristiche che devono ispirare il nuovo rapporto, l'Agenzia delle entrate ha avviato, con un invito pubblico pubblicato il 25 giugno 2013, il progetto pilota sul "regime di adempimento collaborativo".

Il progetto si propone di analizzare i sistemi di controllo interno del rischio fiscale (c.d. *Tax Control Framework, TCF*) con lo scopo di far evolvere l'attuale attività di tutoraggio prevista per i contribuenti con volume d'affari o ricavi non inferiori a cento milioni di euro (art. 27 commi da 9 a 12 del D.L. n.185/2008 convertito dall'articolo 1 della L. n. 2/2009), in un programma più avanzato e coerente con le migliori prassi internazionali.

Con tale invito pubblico le imprese sono state chiamate alla partecipazione a specifici tavoli tecnici che, oltre all'esame del TCF, consentissero anche di individuare elementi utili alla definizione delle caratteristiche idonee alla costruzione di un nuovo rapporto con detti contribuenti sia in termini di impegni che di benefici reciproci. All'iniziativa hanno aderito 84 imprese riconducibili a circa 55 gruppi societari dei quali il 53% italiani, il 32% europei e la restante parte extra europei. Tra le candidature pervenute sono state selezionate 14 imprese che, sulla base dei contenuti dell'istanza e di altre informazioni a disposizione dell'Agenzia delle entrate sono apparse interessanti per essere caratterizzate dalla presenza di un sistema di controllo interno strutturato, o, comunque, in possesso di specifici presidi per la gestione del rischio fiscale.

L'interlocuzione si è svolta con una serie di incontri bilaterali con le imprese selezionate e con vari incontri organizzati dalle associazioni di categoria che hanno visto la partecipazione dei propri

iscritti. L'attenzione nei tavoli è stata focalizzata sul TCF quale elemento necessario, ancorché non sufficiente, per l'instaurazione di un rapporto collaborativo, in quanto idoneo a valorizzare, ai fini fiscali, i sistemi che le imprese già utilizzano per l'analisi e la valutazione preventiva dei rischi, per la loro mappatura e per la definizione dei relativi controlli e del loro monitoraggio.

L'intervento relativo al nuovo regime di adempimento collaborativo muove proprio dalla considerazione che la presenza di un adeguato TCF, qualora supportato dalla volontà di avere nei confronti dell'amministrazione finanziaria un atteggiamento trasparente e collaborativo, può costituire una importante premessa per l'introduzione di un approccio al controllo *ex ante*, rispetto al tradizionale intervento *ex post*, con positivi impatti sul livello di *compliance* del contribuente e sulle sue esigenze di certezza e stabilità cui si ispira l'intero provvedimento.

B) l'indicazione degli obiettivi (di breve, medio o lungo periodo) perseguiti con l'intervento normativo.

Nell'ambito dell'obiettivo generale di assicurare una maggiore certezza dei rapporti giuridici tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, l'intervento consente di conseguire risultati in relazione ad aspetti che attengono all'attuazione della delega al Governo a revisionare le vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in coerenza con la raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, a modificare la disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento al fine di ancorare il termine di operatività del raddoppio ad un termine correlato a quello ordinario di decadenza e a introdurre, forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l'amministrazione finanziaria.

Soddisfare le esigenze di certezza e di stabilità degli operatori e dell'amministrazione finanziaria, allineando l'ordinamento a quello di altri Paesi europei e non, anche attraverso la definizione del principio di abuso del diritto, può contribuire all'incremento del livello di adempimento spontaneo degli obblighi tributari, nonché alla riduzione del contenzioso.

Riguardo alle modalità attraverso le quali la definizione del principio di abuso del diritto può contribuire all'incremento del livello di adempimento spontaneo degli obblighi tributari e alla riduzione del contenzioso, si rappresenta che la definizione del principio del divieto di abuso del diritto e la previsione espressa di adeguate garanzie per il contribuente nell'ambito del procedimento di accertamento, consente di porre, da una parte, il contribuente nella condizione di migliorare la valutazione in merito a scelte aziendali da operare tenendo conto anche del corretto trattamento fiscale da applicare alle operazioni economiche, utilizzando, nei casi dubbi, l'istituto dell'interpello (con connesso miglioramento del livello di *compliance* e riduzione del contenzioso) e, dall'altra, di dotare l'Amministrazione finanziaria di uno strumento definito nella sua portata applicativa, tale, pertanto, da consentire un efficace contrasto dei comportamenti abusivi.

Riguardo all'introduzione del regime di adempimento collaborativo, l'obiettivo di medio-lungo periodo è quello di attuare uno strumento attraverso il quale l'amministrazione finanziaria può essere promotrice di un cambiamento delle strategie di controllo fiscale, focalizzando l'attenzione non più sul passato, alla ricerca di errori compiuti dal contribuente, ma accompagnando lo stesso nell'adempimento spontaneo. Ciò pone le basi per un nuovo rapporto fisco-contribuente che dovrebbe consentire alle imprese che effettuano l'autovalutazione dei propri rischi fiscali tramite

adeguati sistemi aziendali di controllo interno, di avere accesso ad una nuova modalità di interlocuzione, che prevede una forma di interpellato abbreviato, in cui l'Agenzia delle entrate valuta la posizione fiscale del contribuente anche attraverso la verifica dell'affidabilità e della coerenza del sistema di gestione e di controllo dei rischi fiscali, con positivi impatti sul livello di *compliance* del contribuente e sulle sue esigenze di certezza e stabilità.

C) la descrizione degli indicatori che consentiranno di verificare il grado di raggiungimento degli obiettivi indicati e di monitorare l'attuazione dell'intervento nell'ambito della VIR.

Per verificare il grado di raggiungimento degli obiettivi indicati e per monitorare l'attuazione dell'intervento potranno essere utilizzati indicatori correlati agli esiti del contenzioso. In particolare, tenuto conto che, ad oggi, sono stati censiti circa n. 1200 ricorsi attualmente pendenti che attengono ad accertamenti motivati sulla base del principio del divieto dell'abuso del diritto o elusione e che il numero dei ricorsi attivati negli ultimi cinque anni è, in media, pari a circa 120 l'anno, si ritiene che un efficiente indicatore utilizzabile per il monitoraggio dell'azione possa essere costituito dalla riduzione del numero delle controversie attivate ogni anno, nella misura pari al 50%, nell'arco di tre anni.

Per verificare il grado di raggiungimento degli obiettivi indicati e per monitorare l'attuazione dell'intervento con riferimento alla parte del decreto che introduce il regime di adempimento collaborativo, potranno essere utilizzati indicatori correlati alla scelta delle imprese di entrare nel regime di adempimento collaborativo.

In particolare, l'indicatore può essere costituito dal "numero delle istanze di adesione al regime presentate dai contribuenti sul totale dei contribuenti in possesso dei requisiti per l'accesso al regime".

Il **target** attribuito a tale indicatore viene fissato nella misura pari al 70% del totale dei contribuenti che hanno i requisiti per l'accesso al regime, nell'arco di tre anni.

Tenuto conto che, come si evince dalla sezione 1D), tale numero, in sede di prima attuazione, è pari a 45 soggetti che verranno gradualmente aumentati con successivi interventi di normazione secondaria, il parametro dovrà essere valutato sulla base dei contribuenti che saranno gradualmente resi ammissibili al regime.

Infine, come indicatore diretto a misurare l'efficacia complessiva dell'intervento che attiene all'introduzione del regime, viene considerata una riduzione dei contenziosi pendenti sui contribuenti con volume d'affari o ricavi non inferiore a cento milioni di euro, pari al 50% della percentuale dei soggetti che saranno ammessi al regime rispetto al totale di quelli ammissibili, nell'arco di tre anni. Attualmente, per l'intera platea dei contribuenti con volume d'affari o ricavi non inferiori a cento milioni di euro il numero dei contenziosi pendenti è pari a circa 3200.

D) l'indicazione delle categorie dei soggetti, pubblici e privati, destinatari dei principali effetti dell'intervento regolatorio.

L'intervento, per la parte relativa all'abuso del diritto sebbene veda, a livello teorico, come destinatari tutti i contribuenti, sia persone fisiche che soggetti diversi, consente di affermare, sulla base dell'esperienza nel controllo degli ultimi anni, che l'intervento stesso si riferisce principalmente alle medie e grandi imprese. Pertanto i destinatari, sono quantificabili, per l'anno

di imposta 2013, in circa 60.000 imprese di cui 3.200 grandi contribuenti. In relazione ai soggetti pubblici, l'intervento vede come destinatari degli effetti dello stesso, l'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza.

Quanto ai destinatari del nuovo regime di adempimento collaborativo, in sede di prima attuazione del regime, sono individuabili nelle imprese con volume d'affari o ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro (sulle dichiarazioni presentate per l'anno di imposta 2013, si tratta di 23 imprese) e, comunque, nei contribuenti che abbiano presentato 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 dotati di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale e che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro (per un totale di 45 imprese). Successivamente è previsto che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze possono essere stabiliti i criteri in base ai quali potranno essere individuati ulteriori contribuenti ammissibili al regime, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a quello di cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese. Si fa presente che le imprese con volume d'affari o ricavi non inferiori a cento milioni di euro sono pari a circa 3200 imprese, individuate mediante l'elaborazione dei dati di dichiarazione riferiti al periodo di imposta 2013.

In relazione ai soggetti pubblici destinatari dell'intervento, l'introduzione del regime di adempimento collaborativo, interessa l'Agenzia delle entrate.

Con riferimento alle fonti informative che hanno costituito la base dell'analisi per l'introduzione delle disposizioni in materia di abuso del diritto, oltre che l'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi", la giurisprudenza comunitaria e nazionale, con particolare riferimento alla sentenza Halifax della CGCE (causa C-255/02) e alle sentenze della Corte di Cassazione n. 21221 del 2006, nn. 30055 e 30057 del 2008 e n. 1372 del 21/02/2011, oltre che la Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 2012.

Tra le fonti utilizzate ai fini dell'analisi, sono state considerati i contenuti delle numerose audizioni che si sono tenute nell'ambito dell'Indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco presso la 6ª Commissione Permanente Finanze e tesoro del Senato della Repubblica ed ulteriori audizioni presso la Camera dei deputati, nonché Convegni istituzionali, organizzati da Università (quali la LUISS), dalla Scuola Superiore Economia e Finanze e dalle associazioni di categoria (ODCEC, Confindustria, Confartigianato, ecc.), che hanno contribuito ad approfondire gli aspetti più rilevanti della legge delega volte a dare maggiore certezza giuridica al rapporto tra fisco e contribuente con conseguenti effetti sugli aspetti più rilevanti del decreto.

Con riferimento alle fonti informative che hanno costituito la base dell'analisi per l'introduzione del regime di adempimento collaborativo si segnalano:

- *"Co-operative Compliance: A Framework - from enhanced relationship to co-operative compliance* OECD (2013)
- *OECD Guidelines for Multinational Enterprises* – OECD (2011)
- *"Tackling Aggressive Tax Planning through improved transparency and disclosure"*, OECD (2011)
- *"Study into the Role of Tax Intermediaries"* OECD (2008).

Tra le fonti, un importante contributo è costituito dall'interlocuzione che si è tenuta con altre amministrazioni fiscali in numerosi tavoli di confronto organizzati da organizzazioni internazionali (OCSE, IOTA, ecc) e dalla stessa Unione Europea (programma Fiscalis). Inoltre l'attività di studio del modello ricomprende anche i modelli di cooperative compliance descritti sui siti delle amministrazioni che hanno già attuato tale approccio tra cui si segnalano le esperienze dell'amministrazione fiscale statunitense (<http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Compliance-Assurance-Process>), inglese (<http://www.hmrc.gov.uk/lbo/operating-model.pdf>) e olandese (http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/supervision_large_business_in_netherlands_dv4231z1fdeng.pdf).

Tale documentazione ha costituito la necessaria base di analisi in vista della successiva interlocuzione con le imprese i cui esiti sono riportati nella sezione 2.

Sezione 2 - PROCEDURE DI CONSULTAZIONE PRECEDENTI L'INTERVENTO.

Pur non essendo state svolte formali procedure di consultazione pubbliche precedenti all'intervento con riferimento alla parte del decreto relativo all'abuso del diritto, si segnala che tali tematiche sono state oggetto di un significativo dibattito, anche in sede parlamentare, nonché dottrinale e giurisprudenziale cui ha partecipato l'Amministrazione finanziaria anche nell'ambito di numerose occasioni di confronto con le Associazioni di categoria e le imprese in cui è emersa la diffusa e condivisa necessità di interventi volti alla realizzazione degli obiettivi di cui al punto 1B).

Tra le procedure di consultazione attivate si segnalano le numerose audizioni e Convegni citati nella Sezione 1D) ed il contributo fornito alla definizione del Provvedimento da una apposita Commissione istituita presso il Ministero dell'Economia e delle finanze.

Con riferimento al regime di adempimento collaborativo, scbbene non sia stata svolta, anche in tal caso, una procedura formale di consultazione, occorre evidenziare che l'Agenzia delle entrate ha attivato un progetto pilota volto ad individuare le caratteristiche del sistema di controllo del rischio fiscale che rappresenta uno dei requisiti previsti per l'accesso al regime di adempimento collaborativo. In tale sede, l'Agenzia delle entrate ha tenuto tavoli tecnici sul tema con alcune imprese tra quelle che hanno inviato la candidatura per la partecipazione al progetto pilota, nonché con le Associazioni di categoria.

L'interlocuzione ha consentito di mettere in evidenza, da un canto, le esigenze dei contribuenti che debbono trovare soddisfazione in relazione all'attuazione del regime, e d'altro canto, i principi che debbono ispirare l'istituzione e il funzionamento del sistema di controllo interno del rischio fiscale. In particolare, con riferimento alle principali esigenze espresse, l'auspicio più ricorrente, è stato quello di riuscire a garantire un incremento della certezza con riguardo al trattamento fiscale di specifiche operazioni e, più in generale, alla prevedibilità del carico tributario, ritenendo, a tal fine, necessario un confronto preventivo con l'amministrazione che consenta di pervenire ad una soluzione condivisa e definitiva. Tale aspetto è stato ritenuto rilevante in termini di riduzione dei costi di conformità e di salvaguardia del fattore reputazionale. Tali esigenze hanno trovato declinazione nell'ambito delle previsioni del decreto nella parte che disciplina il cd. "interpello abbreviato" nonché in quella relativa alla definizione degli impegni dell'Agenzia delle entrate.

Con riferimento alle risultanze del progetto pilota relative all'istituzione e al funzionamento del sistema di controllo interno del rischio fiscale, sono emersi aspetti che attengono alle caratteristiche di tali sistemi, quali la specificità degli stessi in relazione al diverso contesto aziendale, il rispetto, nella maggioranza dei casi, del modello teorico di riferimento a livello internazionale noto come *CoSO framework* elaborato dal *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway*

Commission (CoSO) adattato tenendo conto delle peculiari esigenze aziendali, l'influenza di normative di settore. Ad esempio il Sarbanes Oxley Act (cosiddetta SOX) ossia la legge che ha rappresentato la risposta del legislatore statunitense ai noti scandali finanziari che avevano coinvolto importanti aziende americane, o il Codice di Autodisciplina di Borsa Italiana e la legge n. 262/2005. Tali aspetti hanno inciso nella formulazione della parte del decreto che descrive i requisiti di accesso al regime, definendo i requisiti del sistema di controllo interno del rischio fiscale che tengono conto dell'esperienza maturata.

Sezione 3 - VALUTAZIONE DELL'OPZIONE DI NON INTERVENTO DI REGOLAMENTAZIONE (OPZIONE ZERO).

L'opzione di non intervento potrebbe comportare che lo svolgimento dell'attività di controllo, in presenza di fattispecie di natura elusiva, continui ad essere svolta utilizzando quale strumento di contrasto il principio del divieto di abuso di matrice giurisprudenziale che, come tale, non è supportato da una esatta definizione degli elementi qualificativi dello stesso, nonché delle necessarie garanzie procedurali idonee ad assicurare la tutela del contribuente. Per tale motivo si ritiene che l'intervento risulti necessario al fine di definire un contesto di maggiore certezza sia per il contribuente che per l'amministrazione finanziaria.

Quanto alla previsione sul regime di adempimento collaborativo l'opzione di non intervento potrebbe comportare che la gestione del rapporto tributario secondo regole del procedimento di accertamento non più adeguate ad un rapporto maturo e trasparente con i contribuenti.

Con l'introduzione del regime viene, in particolare, valorizzato il contraddittorio, anche preventivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi e vengono introdotte nuove modalità di controllo basate sui sistemi di controllo interno del rischio fiscale implementati dalle imprese. Aspetti che possono presentare vantaggi sia per l'amministrazione finanziaria che per il contribuente e che giustificano l'adozione del provvedimento.

Sezione 4 - OPZIONI ALTERNATIVE ALL'INTERVENTO REGOLATORIO.

A parte l'ipotesi di non intervento, con riferimento all'introduzione della disciplina del divieto di abuso del diritto, la valutazione di opzioni alternative all'intervento regolatorio è stata effettuata nel rispetto dei criteri direttivi fissati nella legge delega dell'11 marzo 2014, n. 23 nonché dei termini previsti a livello europeo con la citata raccomandazione del 6 dicembre 2012.

Con riferimento all'introduzione del regime di adempimento collaborativo, la definizione dell'intervento regolatorio ha comportato la valutazione delle diverse modalità attraverso le quali lo stesso poteva essere declinato. A tal fine, come già evidenziato nella sezione A1), sono state analizzate le esperienze delle amministrazioni fiscali estere che hanno già adottato i *cooperative compliance programmes*.

In ordine alla scelta dei criteri per individuare la soglia dimensionale per i soggetti da ammettere alla fase di prima applicazione e per la successiva estensione del regime, è stato valutato l'impatto in termini di risorse da dedicare al nuovo processo che richiede l'acquisizione di nuove competenze che dovrebbero gradualmente essere consolidate all'interno dell'Agenzia e che hanno reso necessario la previsione di una estensione graduale della platea dei destinatari.

Sezione 5 - GIUSTIFICAZIONE DELL'OPZIONE REGOLATORIA PROPOSTA E VALUTAZIONE DEGLI ONERI AMMINISTRATIVI E DELL'IMPATTO SULLE PMI.

A) gli svantaggi e i vantaggi dell'opzione prescelta, per i destinatari diretti e indiretti, a breve e a medio-lungo termine, adeguatamente misurati e quantificati, anche con riferimento alla possibile incidenza sulla organizzazione e sulle attività delle pubbliche amministrazioni, evidenziando i relativi vantaggi collettivi netti e le relative fonti di informazione;

L'intervento proposto presenta, per i contribuenti, vantaggi nel breve termine derivanti dalla possibilità di effettuare le scelte economiche in un contesto caratterizzato da maggiore certezza e, per l'amministrazione finanziaria, il vantaggio di contribuire ad accrescere, nel medio-lungo termine, il livello di adeguamento spontaneo degli obblighi fiscali anche attraverso una maggiore e tempestiva interlocuzione con il contribuente.

A ciò si aggiunge il fatto che, per i contribuenti che saranno gradualmente ammessi al regime di adempimento collaborativo, l'attività di interlocuzione preventiva sui rischi individuati comporterà una presumibile riduzione della necessità di agire attraverso i tradizionali poteri di controllo con conseguente contrazione del numero degli accertamenti e del conseguente contenzioso.

Allo stato non si ravvedono svantaggi di alcun tipo per i contribuenti, che vedono accresciuta la possibilità di contraddittorio procedimentale con l'Amministrazione finanziaria, con riguardo al procedimento di accertamento dell'abuso del diritto. Con riferimento al regime di "adempimento collaborativo", invece, gli svantaggi del provvedimento sono correlati agli obblighi di tempestiva comunicazione all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale o di predisposizione di una specifica relazione agli organi di gestione sulle verifiche effettuate, i risultati emersi, e le misure adottate e pianificate sugli adempimenti tributari posti in essere. Quanto al previsto obbligo di istituzione e mantenimento del sistema di controllo interno del rischio fiscale, giova osservare che la formulazione della norma rispetta i principi generali che attengono alle caratteristiche dei sistemi di controllo interno già esistenti nelle grandi realtà aziendali, talvolta anche per effetto di specifica previsione normativa (imprese bancarie e imprese quotate negli Stati Uniti).

Per la collettività l'intervento potrà comportare la riduzione del gettito afferente la componente dello stesso costituita dalle sanzioni che può ritenersi ampiamente bilanciata dagli effetti sul gettito derivanti dall'incremento dell'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti che aderiranno al regime.

B) l'individuazione e la stima degli effetti dell'opzione prescelta sulle micro, piccole e medie imprese;

Come precisato nella sezione 1D), l'intervento per la parte relativa al divieto dell'abuso del diritto si riferisce principalmente alle imprese di medie e grandi dimensioni e pertanto non sono previste mitigazioni per le micro e piccole imprese. Quanto al regime dell'adempimento collaborativo i destinatari, anche per effetto dell'allargamento della platea con la normativa secondaria, sono comunque imprese con volume d'affari o ricavi non inferiori a cento milioni di euro.

C) l'indicazione e la stima degli oneri informativi e dei relativi costi amministrativi, introdotti o eliminati a carico di cittadini e imprese;

L'eliminazione di elementi di incertezza nell'ordinamento tributario ha un indubbio effetto sui costi amministrativi delle imprese: la maggiore certezza riduce, infatti, i costi connessi alla gestione dei controlli effettuati dall'amministrazione finanziaria ed il relativo eventuale contenzioso.

Quanto alla stima degli oneri informativi, per la parte del provvedimento che introduce il regime di adempimento collaborativo, sono state individuate le attività conseguenti alle disposizioni che determinano l'introduzione, eliminazione o modifica parziale di obblighi informativi: In particolare:

- a. presentazione della domanda per l'accesso al regime (*"domanda in via telematica utilizzando il modello reso a tal fine disponibile sul sito istituzionale della Agenzia delle entrate"*) – (Art 5, comma 2);
- b. predisposizione di una relazione annuale agli organi di gestione che contenga l'esame e la valutazione degli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate nell'ambito del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. (art 2, comma 2);
- c. comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale (art. 3, comma 2, lettera b);
- d. predisposizione della domanda di interpello preventivo (art. 4, comma 2);

Occorre, già in questa sede, rilevare che il decreto demanda ad atti secondari le modalità attuative del regime. Pertanto, non si esclude che possano essere previsti ulteriori oneri informativi, la cui contabilizzazione è rinviata all'atto di emanazione della normativa secondaria. Con riferimento ai sopraindicati oneri ne è stata verificata l'effettiva esigenza e proporzionalità nei seguenti termini.

Riguardo alla valutazione della ridondanza degli oneri introdotti si evidenzia che gli stessi, non presentano sovrapposizioni o duplicazioni con adempimenti imposti da altri soggetti pubblici, né prevedono informazioni ulteriori rispetto a quelle imposte dalla normativa comunitaria.

Inoltre tali oneri non comportano la richiesta di dati e documenti già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni.

Gli oneri introdotti sono, inoltre, proporzionali alla tutela dell'interesse pubblico ed essendo correlati alla facoltà del contribuente di accedere ad un regime di tipo opzionale sono necessari per l'ottenimento dei benefici derivanti dall'accesso al regime stesso.

Con riferimento alla possibilità di ridurre la platea delle imprese o dei cittadini, è lo stesso provvedimento che precisa che i destinatari siano limitati alle imprese con volume d'affari o ricavi non inferiori a cento milioni di euro.

Occorre osservare che con riferimento alla possibilità di differenziare le modalità di adempimento in relazione alle caratteristiche dei destinatari o alle esigenze di tutela degli interessi pubblici, potrà essere valutata in sede di estensione del regime a contribuenti diversi da quelli considerati in sede di prima applicazione.

Quanto alla valutazione circa l'eventuale eccessivo costo degli oneri introdotti, occorre considerare che le modalità attraverso le quali gli stessi saranno posti in essere, prevedono il ricorso a procedure telematiche (la relativa modulistica sarà resa disponibile on line), con conseguente contenimento dei costi.

In relazione alla frequenza della richiesta di informazioni, l'unificazione delle scadenze (ad esempio, quella relativa alla presentazione della relazione annuale) sarà considerata in sede di emanazione di atti secondari.

Gli oneri informativi definiti possono essere ricondotti ad una serie di Attività standard di cui all'allegato 1 delle "Linee guida per l'individuazione degli oneri informativi introdotti o eliminati e per la stima dei relativi costi amministrativi", che sono riportate nella sottostante tabella comprensiva della stima del costo delle attività.

Attività previste dal Regime	Attività standard	Valore (€)	Criteri
Acquisizione della modulistica per la presentazione dell'istanza di accesso al regime	A Acquisizione della modulistica	10	On line
Raccolta dei dati e delle informazioni necessarie per la predisposizione dell'istanza di ammissione al regime	B Compilazione di modulo di istanza/denuncia/comunicazione	800	Elevata complessità
Trasmissione dell'istanza all'Agenzia delle entrate	G Trasmissione alla pubblica amministrazione o a soggetti terzi	10	On line
Predisposizione di una relazione annuale agli organi di gestione	C Predisposizione di rapporto/relazione/documento tecnico	3.000	Elevata complessità
Acquisizione dell'ammissibilità per l'accesso al regime	H Acquisizione della documentazione rilasciata dall'amministrazione	1	Trasmissione via posta elettronica
Rilevazione dei rischi nell'ambito del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale	D Annotazioni su formulari e registri	220	Elaborazioni frequenti di informazioni complesse
Comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale	G Trasmissione alla pubblica amministrazione o a soggetti terzi	10	On line
Acquisizione della modulistica per la presentazione dell'istanza di interpello abbreviato	A Acquisizione della modulistica	10	On line
Raccolta dei dati e delle informazioni necessarie per la presentazione dell'istanza di interpello abbreviato	B Compilazione di modulo di istanza/denuncia/comunicazione	800	Elevata complessità
Trasmissione dell'istanza all'Agenzia delle entrate	G Trasmissione alla pubblica amministrazione o a soggetti terzi	10	On line
Acquisizione del parere rilasciato dall'Agenzia delle entrate	H Acquisizione della documentazione rilasciata dall'amministrazione	1	Trasmissione via posta elettronica

Il costo medio è pari a € 4.872,00 (tenuto conto del fatto che le spese per l'eventuale ricorso a intermediari sono già incluse nei costi associati alle attività standard non si procede alla stima dei costi vivi e pertanto).

Considerato

- il numero delle imprese che possono presentare l'accesso al regime di adempimento collaborativo (tenuto conto della elaborazione dei dati dichiarativi presentati dalle imprese italiane con riferimento all'anno di imposta 2013) è pari a 45, in sede di prima attuazione e pari a circa 3200 imprese a regime,
- una frequenza associata all'onere pari a 1, ritenendo che gli oneri mediamente possano essere riferiti su base annuale,

il numero degli adempimenti risulta essere pari a 45, il costo finale dell'onere è pari a $(45 * €4.872,00) = €219.240,00$. Tale valore dovrà essere aggiornato con l'ampliamento della platea dei destinatari del provvedimento per effetto della prevista normativa secondaria.

D) le condizioni e i fattori incidenti sui prevedibili effetti dell'intervento regolatorio.

L'intervento è attuabile con le risorse e i mezzi disponibili. Il decreto contiene, infatti, prevalentemente misure che sono tendenzialmente neutrali per il bilancio dello Stato. Anche con riferimento all'introduzione del regime di adempimento collaborativo è la stessa legge delega che, pur prevedendo l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle attività di comunicazione e di cooperazione, precisa che deve essere fatto ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche. Ed in effetti il regime interessa le circa 3200 imprese attualmente interessate dal tutoraggio ai sensi dell'articolo 27 commi da 9 a 12 del decreto legge 185 del 2008. Nei confronti di tali imprese, l'Agenzia delle entrate effettua di norma, entro un anno dalla presentazione della dichiarazione, un controllo sostanziale. Tenuto conto che il nuovo regime prevede, invece, una interlocuzione con il contribuente anche prima della presentazione della dichiarazione, la graduale introduzione dello stesso, potrà essere effettuata avvalendosi delle risorse attualmente impegnate in tale controllo sostanziale.

Sezione 6 - INCIDENZA SUL CORRETTO FUNZIONAMENTO CONCORRENZIALE DEL MERCATO E SULLA COMPETITIVITA' DEL PAESE.

L'intervento non solo non presenta profili ed elementi idonei a falsare il corretto funzionamento del mercato e della competitività. Gli interventi si pongono nell'ottica di migliorare, seppur indirettamente, l'attrattività e la competitività del Paese grazie alla maggiore certezza e stabilità del sistema tributario italiano.

Sezione 7 - MODALITA' ATTUATIVE DELL'INTERVENTO DI REGOLAMENTAZIONE

A) i soggetti responsabili dell'attuazione dell'intervento regolatorio;

Con riferimento all'introduzione del principio di abuso del diritto i soggetti responsabili dell'attuazione dell'intervento regolatorio sono le diverse articolazioni dell'Amministrazione finanziaria. Quanto all'attuazione del regime di adempimento collaborativo, il soggetto responsabile è l'Agenzia delle entrate.

B) le azioni per la pubblicità e per l'informazione dell'intervento;

Con riferimento al regime di adempimento collaborativo, trattandosi di un regime facoltativo per il contribuente, l'Agenzia delle entrate promuoverà l'iniziativa anche attraverso la pubblicazione sul proprio sito istituzionale.

C) strumenti e modalità per il controllo e il monitoraggio dell'intervento regolatorio;

Il controllo e il monitoraggio sarà effettuato dal Ministero dell'economia e delle finanze attraverso le strutture e le procedure già in atto senza ulteriori oneri per la finanza pubblica.

D) i meccanismi eventualmente previsti per la revisione dell'intervento regolatorio;

Nel decreto non sono previsti meccanismi di revisione automatica ed eventuali ulteriori interventi che si rendessero necessari per correggere le misure in argomento o per dare ulteriore attuazione alle previsioni della legge n. 23 del 2014 saranno contenuti in successivi eventuali decreti legislativi recanti disposizioni correttive e integrative, da emanare entro diciotto mesi dalla data di entrata in vigore dell'intervento proposto, come previsto dall'articolo 1, comma 8 della legge delega.

E) gli aspetti prioritari da monitorare in fase di attuazione dell'intervento regolatorio e considerare ai fini della VIR.

L'effettivo raggiungimento degli obiettivi prefissati dall'intervento regolatorio potrà essere verificato attraverso il monitoraggio degli indicatori puntualmente indicati nella sezione 1, lettera C), a cura del Ministero dell'economia e delle finanze .