Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer

1. L'ATTUAZIONE DEL "CAMBIAVERSO"

265129_Quarta_Bozza.indb 3 31/07/24 11:38 AM

265129_Quarta_Bozza.indb 4 31/07/24 11:38 AM

1.1. LA GESTIONE DELLA VARIABILE FISCALE ENTRA NELLA GOVERNANCE

Secondo i principi costituzionali[1] la tassazione si applica a tutti i contribuenti che presentano una determinata capacità contributiva; le imprese sono il luogo di creazione di ricchezza per eccellenza; risulta fisiologico, quindi, che la variabile fiscale sia intrinsecamente e costantemente connessa con la vita aziendale. Esiste, tuttavia, una distorsione concettuale che contribuisce ad inasprire il rapporto Fisco-impresa. I tributi, infatti, sono considerati dagli imprenditori alla stregua dei costi d'impresa (vale a dire, improduttivi), in quanto il loro impatto incide concretamente (ma negativamente) sul risultato economico. Questa criticità, unita alla globalizzazione e all'apertura dei mercati ai flussi di capitali internazionali, hanno evidentemente indotto le imprese ad intervenire in maniera più diretta nella gestione della variabile fiscale, sia a livello strategico, portando le questioni fiscali più rilevanti all'attenzione del *Board*, sia a livello attuativo, sollecitando il *management* ad una applicazione più attenta e oculata delle norme fiscali. In altri termini, considerata la crescente complessità derivante dalla globalizzazione dei rapporti commerciali e dalla concorrenza internazionale, non è più sufficiente limitarsi a porre in essere meccanicamente gli adempimenti richiesti dalle singole norme; *a contrariis*, occorre gestire opportunamente i **rischi fiscali** e raggiungere la ***compliance fiscale*** al fine di evitare di pagare più imposte di quelle dovute[2]. Ma per ottenere questo risultato è necessario ricorrere a idonei strumenti di programmazione e pianificazione fiscale da portare all'attenzione della *governance* aziendale. Diversamente da quanto accadeva in passato, oggi le imprese sono chiamate a riorganizzare la funzione fiscale, introducendo nel loro organigramma, a seconda dei casi, figure specializzate a supporto dei responsabili fiscali d'impresa – ma allo stesso tempo indipendenti rispetto a questi ultimi – nella loro veste di *tax risk manager*, *tax compliance officer*[3] ovvero *tax planner*. In particolare, il *top management* si premura di tratteggiare una *tax philosopy* aziendale, cioè di definire le modalità con cui l'impresa deve gestire la fiscalità a suo carico. Questa elaborazione può prevedere un approccio orientato al rischio, da cui potrebbe scaturire una **pianificazione fiscale aggressiva** (censurabile *tout court*), per esempio delocalizzando attività aziendali in territori esteri al (solo) fine di beneficiare di una tassazione più favorevole, oppure può contemplare

[1] Art. 53 Cost.

[2] La pianificazione fiscale (*tax planning*), se correttamente implementata in un contesto imprenditoriale ispirato da valide ragioni economiche, non è solo "lecita" ma è anche "indispensabile" per determinare il corretto carico fiscale di un'impresa o di un gruppo di imprese, traendone, laddove possibile, anche un "legittimo risparmio d'imposta". È il caso, per esempio, delle imprese che adottano idonee politiche di "tax saving", consapevoli del fatto che, nella maggior parte dei casi, gli imprenditori sostengono oneri fiscali superiori al dovuto a causa di una gestione poco attenta della variabile fiscale. Il *tax saving*, così come innanzi definito, non ha nulla a che fare con i detestabili fenomeni di evasione ed elusione fiscale – derivanti invece da attività illecite o *border line* ovvero dalla c.d. pianificazione fiscale aggressiva – ma è semplicemente il frutto di una perfetta conoscenza e corretta applicazione delle norme fiscali da parte delle imprese.

[3] Per approfondimenti sulla figura del *tax risk manager* e del *tax compliance officer* sia consentito rinviare a: C. Melillo, *Regime di adempimento collaborativo e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2015 e Id., *L'evoluzione del rapporto Fisco-Impresa secondo le linee guida dell'OCSE*, in *Rass. trib.*, n. 4/2015. Per completezza si vedano anche www.taxriskmanager.it e www.taxriskmanagement.it.

265129_Quarta_Bozza.indb 5 31/07/24 11:38 AM

1. L'attuazione del "cambiaverso"

1.1. La gestione della variabile fiscale entra nella governance

una strategia meno incline al rischio, ad esempio caratterizzata dalla volontà di sottostare in modo puntuale alla tassazione domestica pur di non incorrere in contestazioni. La filosofia fiscale dei vertici aziendali naturalmente non è un'elaborazione adatta ad essere declinata immediatamente in caratteri operativi, perché i dirigenti spesso non hanno una specializzazione tecnica in materia tributaria: per questo motivo delegano la definizione dei dettagli ai responsabili fiscali d'impresa i quali, a loro volta, possono avvalersi di specialisti esterni. I fiscalisti declinano le decisioni del *management* in senso operativo, stabilendone ogni dettaglio, ed elaborando un progetto che sarà poi studiato e approvato dai dirigenti. La *tax governance* è una componente molto delicata della gestione aziendale, caratterizzata da una particolare fattispecie di rischio: il ***tax risk***. Come ad ogni altro fatto aziendale, dunque, anche alla tassazione è associabile un rischio riconducibile alla probabilità di subire un accertamento di una maggiore imposta ed eventualmente l'irrogazione di sanzioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, per esempio per errori commessi nella dichiarazione dei redditi o per divergenze tra l'impresa ed il Fisco sulla valutazione di situazioni aziendali. La recente delega per la riforma fiscale, di cui alla Legge 9 agosto 2023 n. 111, ha sancito ufficialmente l'ingresso del *tax risk management* nella funzione fiscale d'azienda e ha fornito anche una definizione di "**rischio fiscale**" la cui gestione può essere realizzata attraverso un particolare strumento operativo denominato *Tax Control Framework* (TCF)[4]. Data la complessità dell'ordinamento tributario e la variabilità di scelte che possono investire l'azienda da questo punto di vista, un approccio basato su una logica *day-by-day* risulterebbe palesemente inadeguato[5]; perciò il *management* aziendale deve essere in grado di implementare un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (TCF) che consenta di prevenire con efficacia la violazione (colposa o dolosa) delle norme ed evitare le conseguenti sanzioni amministrative e/o penal-tributarie.

Occorre osservare che, a causa delle dinamiche che influenzano la sensibilità dei consumatori, il rischio fiscale è connesso strettamente ad un altro pericoloso tipo di rischio: quello reputazionale. I più recenti studi rispetto alla *Corporate Social Responsibility*[6], evidenziano come un allineamento tra gli interessi dell'autorità pubblica e gli interessi economici della società possono conciliarsi nel pagamento di una *fair share of tax*, tale da più che compensare i risparmi fiscali derivanti da una pianificazione fiscale aggressiva[7]. Del resto, questo nuovo orientamento del mondo delle imprese trova riscontro nelle condotte delle *tax authorities* delle economie avanzate

[4] Vgs. D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221, pubblicato in Gazzetta Ufficiale 3 gennaio 2024, n. 2.

[5] M. Van Daelen, C. Van der Elst, *Risk management and corporate governance: interconnections in law, accounting and tax*, Edward Elgar Publisher, 2010.

[6] La letteratura in questo campo è veramente sconfinata anche a livello nazionale; per una panoramica generale dei temi di *Corporate Social Responsability* si rimanda a F. Perrini e A. Tencati, *Corporate social responsability. Un nuovo approccio strategico alla gestione d'impresa*, Milano, 2008, oltre a C. Melillo (a cura di), "*Corporate Social Responsibility*" (Rubrica), in Rivista digitale *ECONOMIAeDIRITTO.it*, www.economiaediritto.it. Per un approfondimento rispetto allo specifico tema della *tax compliance*, vedasi Hoi C. K., Wu Q., Zhang H. (2013), *Is Corporate Social Responsibility (CSR) associate with Tax Avoidance? Evidence from Irresponsible CSR activities*, The Accounting Review, Vol. 88, Issue 6.

[7] C. Lavermicocca, M. Quilter, *Tax risk management and the application of ethics by large Australian compagnie*, in *Australian Tax Forum*, Vol. 32, Issue 4, 2017, pp. 741-756.

© Wolters Kluwer Italia

265129_Quarta_Bozza.indb 6 31/07/24 11:38 AM

e, in particolare, in quelle dell'Amministrazione finanziaria italiana, che si possono ricondurre al c.d. "**cambiaverso**" avviato con la riforma fiscale 2014[8] e ulteriormente implementato con la riforma fiscale 2023[9]. I controllori mirano, infatti, ad anticipare la fase ispettiva con altre attività volte a verificare (*a-priori*) la correttezza dell'operato dei contribuenti; per questa ragione essi cercano di dialogare con le imprese attraverso un adeguato **contraddittorio** per giungere ad una definizione del carico fiscale quanto più condivisa possibile, a differenza di quanto avveniva in passato, quando ci si limitava a lavorare sui dati storici. Si può dire che si sta andando verso un nuovo paradigma del rapporto Fisco-contribuente, basato non più sul controllo a consuntivo, ma sul confronto e sul tentativo preventivo di raggiungere un *agreement* su quanto dovuto, con grande beneficio in termini di riduzione del rischio fiscale degli operatori economici e di abbattimento della conflittualità.
Con la riforma fiscale 2023 siamo, probabilmente, giunti ad una svolta decisiva di un lungo processo di cambiamento del sistema fiscale nazionale, il "**cambiaverso**" appunto, il cui esito dipende senz'altro dalla volontà del legislatore e dalla capacità delle autorità fiscali di adeguarsi alle nuove tendenze; tuttavia, è necessario che i contribuenti – e, in particolare, le imprese – si facciano trovare pronti e preparati a questa nuova sfida, incrementando la trasparenza e implementando sistemi di controllo e gestione del rischio fiscale che diano la possibilità di raccogliere e sviluppare tutti i dati e le informazioni necessari per avviare e mantenere un confronto leale e costruttivo con l'Amministrazione finanziaria.

1.2. I CONTROLLI FISCALI: DALLA REPRESSIONE AL DIALOGO

"Prevenire è meglio che curare" è una espressione della saggezza popolare che ha fatto molta fatica ad attecchire presso le agenzie fiscali di tutto il mondo, soprattutto in Italia. Oggi, pur tra mille difficoltà e mancanze, il rapporto erariale è caratterizzato dalla volontà dell'autorità pubblica di ricercare una **collaborazione spontanea** con il contribuente, in un'atmosfera caratterizzata da un *mix* di fiducia e correttezza, da un lato, e di prudenza e scetticismo, dall'altro. Fino a qualche anno fa il rapporto Fisco-contribuente era molto diverso in quanto era improntato ad un sentimento di sudditanza psicologica che, nei fatti, si traduceva in una sorta di presunzione di tipo assoluto (in senso evidentemente non giuridico) secondo la quale i funzionari del Fisco tendevano ad assumere, in sede di ispezione, un ruolo gerarchico sovraordinato rispetto ad un contribuente spesso impreparato e dominato da un profondo (e ingiustificato) timore reverenziale. Esisteva, di fatto, una distanza profonda tra Fisco e contribuente, non solo per la naturale divergenza degli interessi in gioco, ma anche per le modalità con cui il Fisco cercava la soddisfazione delle proprie pretese, esercitando un'autorità "miope" e (apparentemente) insensibile dinanzi alle esigenze e alle difficoltà dei cittadini e delle imprese.

[8] Legge 11 marzo 2014, n. 23.
[9] Legge 9 agosto 2023, n. 111.

265129_Quarta_Bozza.indb 7 31/07/24 11:38 AM

Una netta inversione di tendenza, come accennato *supra*, si è registrata già dal 2014, con l'avvio del c.d. "**cambiaverso**", un processo di cambiamento radicale del rapporto Fisco-contribuente adottato dall'Amministrazione finanziaria al fine di incentivare l'adempimento spontaneo da parte del contribuente.
Il termine "**cambiaverso**" fa riferimento all'adozione di un nuovo modello di cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuenti. Questo modello è improntato su nuove, più avanzate e trasparenti forme di dialogo, attuabili anche prima che il contribuente formalizzi la sua dichiarazione e che gli sia notificato un accertamento fiscale. L'obiettivo principale è stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari. In pratica, nel nuovo contesto operativo ispirato al "**cambiaverso**", l'Agenzia delle Entrate tende a non agire più *a-posteriori* rispetto ai comportamenti dei contribuenti in quanto, nella maggior parte dei casi, interviene in via preventiva, inviando opportune comunicazioni volte a segnalare eventuali anomalie riscontrate nelle dichiarazioni o in altri documenti fiscalmente rilevanti. Questo dà ai contribuenti l'opportunità di regolarizzare la propria posizione correggendo autonomamente eventuali errori tramite il ravvedimento operoso, pagando sanzioni ridotte, oppure ignorando la segnalazione dell'Agenzia, accettando il rischio di incorrere in un accertamento.
In sintesi, la filosofia del "**cambiaverso**" mira a favorire la ***compliance*** preventiva dei contribuenti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, promuovendo una maggiore trasparenza e cooperazione.[10]
Sulla spinta del legislatore e in virtù dei principi mutuati dall'economia comportamentale, nonché dalla psicologia e dalla sociologia applicate alla fiscalità, è maturata una nuova sensibilità secondo la quale l'approccio muscolare e repressivo alla vigilanza fiscale appare ormai obsoleto, cioè non più in linea con il nuovo assetto socio-economico, caratterizzato dalla mobilità dei lavoratori, dei capitali e delle merci, e in certi casi addirittura controproducente. Non a caso, organizzazioni sovranazionali, tra cui l'OCSE e l'Unione Europea, hanno cercato (e cercano tuttora) di individuare nuovi *standard* per la fiscalità del futuro: è stata coniata l'espressione *Enhanced relationship* per descrivere le modalità di interazione del passato e contemporaneamente si è cercato di delineare percorsi di sviluppo diretti ad implementare un nuovo paradigma all'insegna della cooperazione Fisco-contribuente. Un pregevole studio dell'OCSE del 2008[11], avente ad oggetto tematiche che hanno assunto un ruolo chiave nel dibattito internazionale sulla nuova fiscalità, ha tratteggiato le direzioni dello sviluppo futuro, individuando diritti ed obblighi sia in capo ai contribuenti, sia alle autorità fiscali. Nello studio citato, l'OCSE invita i responsabili delle agenzie fiscali ad ispirarsi, nel proprio lavoro, a nuovi principi, che permettano di ottenere, e casomai superare, i risultati del passato.
Nel nuovo corso, le *tax authorities* di tutti i Paesi dovrebbero sviluppare una nuova sensibilità, acquisendo la capacità di comprendere le dinamiche del *business* e le ragioni commerciali da cui dipendono i comportamenti dei contribuenti; in questo

[10] www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/aree-tematiche/se-l-agenzia-ti-scrive.
[11] Si veda OCSE, *Study on the Role of Tax Intermediaries* (2008), pubblicazione in lingua inglese disponibile al *link* http://www.oecd.org.

© Wolters Kluwer Italia

265129_Quarta_Bozza.indb 8 31/07/24 11:38 AM

modo, si eviterebbe di intralciare la competitività degli imprenditori ingabbiando il dinamismo dell'impresa in rigidi conglomerati normativi e confrontandosi con il contribuente per raggiungere una soluzione condivisa e per evitare di incorrere in inutili e dispendiose liti.
Due capisaldi dell'azione dei controllori dovrebbero essere:

- il "principio di imparzialità", che postula un approccio obiettivo all'attività di controllo; e
- il "principio di proporzionalità", che richiede una corretta ed efficiente allocazione di risorse attraverso la scelta delle verifiche da effettuare e dei contribuenti da sottoporre a ispezione.

Naturalmente, il nuovo approccio orientato alla cooperazione deve trovare un riscontro sia da parte delle autorità fiscali che da parte del contribuente, il quale deve essere pronto a farsi carico di nuove risposte per dare concretezza al dialogo secondo differenti linguaggi. I nuovi obblighi si traducono sostanzialmente nella disponibilità a fornire alle autorità fiscali dati ed informazioni ulteriori rispetto a quelli strettamente necessari per essere in regola con la legge: in altri termini, si richiede al contribuente maggiore trasparenza e cooperazione allo scopo di far emergere, in maniera condivisa, eventuali situazioni di rischio fiscale meritevoli di monitoraggio.
Sull'opportunità e sui vantaggi dell'adozione di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (*i.e.*, *Tax Control Framework*) coerente con gli indirizzi elaborati in sede OCSE si dirà ampiamente in seguito.

1.3. GLI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ (ISA)

Una testimonianza evidente del cambiamento di atteggiamento delle autorità fiscali nei confronti dei contribuenti è individuabile nel superamento degli "Studi di settore" e nella contestuale introduzione dei c.d. "Indicatori Sintetici di Affidabilità"[12] (ISA), avvenuta con la Legge di bilancio 2016[13]. Si tratta di due strumenti che rispondono alla stessa finalità, cioè aiutare l'Agenzia delle Entrate a capire indicativamente quali imprese sottoporre a controllo fiscale, ma caratterizzati da due filosofie concettualmente diverse. Gli Studi di settore rappresentavano un metodo di determinazione induttiva[14] del fatturato aziendale, che veniva stimato attraverso elaborazioni statistico-matematiche a partire da alcune caratteristiche (contabili ed extracontabili) riconducibili al contribuente quali, per esempio, il settore di appartenenza, i processi

[12] Dopo tanti annunci e ritardi, il legislatore ha statuito definitivamente l'abrogazione degli Studi di settore. Nell'ambito dei lavori parlamentari sulla Legge di bilancio 2019, si era discusso della possibilità di abrogare gli ISA, a 2 anni dalla loro introduzione. Essi sono stati approvati con la il D.L. n. 193/2016 ed erano attesi in realtà già per la dichiarazione del 2017.
[13] Legge 11 dicembre 2016, n. 232. L'entrata in vigore degli ISA era stata rinviata per evitare rischi di incostituzionalità e disparità di trattamento. Successivamente gli ISA sono stati confermati. Il loro avvicendamento agli Studi di settore, sebbene inizialmente incerto, spiega molto bene l'evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente e segna l'esordio ufficiale del concetto di "rischio fiscale" nell'ambito delle PMI.
[14] Basato, cioè, su elementi presuntivi.

265129_Quarta_Bozza.indb 9 31/07/24 11:38 AM

produttivi utilizzati, l'andamento della domanda, l'ubicazione dell'impresa, il numero di dipendenti, ecc.. In particolare, a partire da un'analisi economica delle variabili strutturali e contabili del contribuente, la tecnica statistico-matematica degli Studi di settore valutava la congruità e la coerenza dei dati riportati in dichiarazione dal contribuente. Se i ricavi non risultavano in linea con quelli indicati dallo Studio di settore, il contribuente era incentivato a ritoccare verso l'alto i redditi dichiarati, per evitare di incorrere in sanzioni. La complessità di questo sistema – con le sue esigenze di manutenzione e aggiornamento costante – ha suscitato nel tempo un notevole malcontento tra gli imprenditori, che si sono visti costretti ad adattare le proprie dichiarazioni sulla base di tecniche astratte, che nella maggior parte dei casi non tenevano conto della loro effettiva situazione; inoltre, gli esiti degli Studi di settore erano difficili da interpretare anche per i consulenti, i funzionari dell'Amministrazione finanziaria e i giudici tributari chiamati ad esprimersi sulle liti ad essi correlate. Il malessere degli imprenditori naturalmente è stato amplificato dalla recente e perdurante crisi economica, che ha causato numerose contestazioni rispetto ai risultati degli Studi di settore. Dopo molti anni di protesta silenziosa da parte dei contribuenti e dei professionisti, visti i risultati inadeguati a fronte delle aspettative[15], gli Studi di settore sono stati accantonati per far spazio ad un nuovo modo di valutare la situazione economica del contribuente da parte del Fisco[16]. Gli **ISA** (*i.e.*, "**Indicatori Sintetici di Affidabilità**", noti anche come "Indici di Compliance") prendono in considerazione un paniere di elementi economici rilevanti che permette all'Agenzia delle Entrate di ottenere un giudizio sintetico sul grado di affidabilità fiscale di ciascun contribuente. Chi ottiene un giudizio positivo acquista il diritto a trattamenti premiali rispetto a vari ambiti quali, a titolo esemplificativo e non esaustivo, la sensibile riduzione del rischio di accertamento. È importante sottolineare che gli ISA non restituiscono un livello di fatturato a cui uniformarsi, come accadeva per gli Studi di settore, ma forniscono un indice di affidabilità, vale a dire una misura del rischio tributario cui il contribuente è esposto. In concreto, gli ISA concorrono in modo complessivo a delineare il *rating* del contribuente: pertanto, un valore troppo basso e anomalo in un campo può essere compensato da un valore alto e più adeguato in un altro campo. Gli ISA sono orientati alla comprensione della situazione reddituale del contribuente perché non operano una rigida suddivisione delle imprese sulla base delle loro caratteristiche strutturali, ma sono diretti ad apprezzare i diversi modi di creazione del valore aggiunto[17].

Gli ISA costituiscono un passo avanti del legislatore per rifondare il rapporto tra Fisco e contribuente, deteriorato in precedenza dall'adozione di metodi assai invasivi e spesso coercitivi che, alla luce dell'esperienza, non sono stati in grado di far emergere la c.d. **economia sommersa** (evasori totali, lavoratori in nero, ecc.) in quanto, di fatto, andavano a colpire sempre e soltanto chi operava in trasparenza (con partita IVA). La ricerca di una concertazione più cordiale con il contribuente è il modo con

[15] Si veda Capitolo 4 di V. Visco, *Colpevoli evasioni. Le tasse come questione non solo tecnica*, Milano, 2017.

[16] Per una visione schematica del cambiamento si veda E. Negonda, *Verso l'abolizione degli studi di settore dal 2018,* in *PMI*, n. 6/2017.

[17] Per una illustrazione del sofisticato funzionamento degli ISA vedasi R. Caminiti, *Il nuovo modello metodologico degli ISA*, in *Corr. Trib.*, n. 38/2015, pp. 2907 ss.

 © Wolters Kluwer Italia

265129_Quarta_Bozza.indb 10 31/07/24 11:38 AM

cui l'Amministrazione può costruire un clima sinergico, come si definirebbe seguendo il c.d. *Slippery Slope Framework*[18], che stimoli l'adempimento spontaneo e contribuisca alla nascita di una cultura fiscale improntata ai valori della correttezza, della lealtà e della cooperazione guidata. Si osserva, inoltre, come la direzione intrapresa dall'autorità fiscale italiana nel 2018 sia quella giusta in quanto mira ad individuare i casi caratterizzati da un elevato rischio fiscale e a concentrare lì i controlli, concedendo invece corsie preferenziali per un adempimento rapido e agevole ai contribuenti più virtuosi. Le autorità fiscali dovranno impegnarsi a predisporre una mappatura della totalità dei contribuenti in funzione del **grado di rischio fiscale** (***tax risk rate***), in modo da poter operare controlli in modo specifico sui soggetti caratterizzati da un alto livello di *non-compliance risk*, evitando di disperdere energie e risorse in operazioni generalizzate che comprendano anche i contribuenti *compliant*.
Occorre riconoscere che per portare a termine questa operazione di mappatura del rischio[19] sono richieste competenze specialistiche e multidisciplinari. Si tratta, infatti, di una vera e propria rivoluzione fiscale (e culturale) che presuppone la riorganizzazione di una ingente mole di dati e l'impiego di grandi quantità di risorse, sia umane che finanziarie. È importante, a tal fine, che le varie istituzioni collaborino tra loro e mettano in comune le proprie fonti di dati e tutti i propri *assets* informativi e ispettivi, così da evitare inutili duplicazioni e sprechi.
Un altro tema rilevante nel rinnovato scenario che si va delineando è quello del nuovo ruolo che l'autorità pubblica deve assumere: da semplice controllore dell'esecuzione del tributo ad accompagnatore del contribuente lungo il percorso che va dalla realizzazione del presupposto impositivo al versamento dell'imposta. Il Fisco deve adottare tutte le misure a disposizione per facilitare ai cittadini l'assolvimento dei propri obblighi tributari; è noto, infatti, che la riduzione degli sforzi legati all'adempimento aumenta la fedeltà fiscale. Di conseguenza, le *tax authorities* devono adottare ogni provvedimento in grado di incrementare il livello di *compliance* fiscale dei contribuenti. L'adozione da parte delle autorità preposte di uno "spirito di servizio" a favore della collettività, con l'obiettivo di fornire assistenza fiscale nei modi e nei tempi che massimizzino la fruibilità da parte dell'utenza, è un passaggio inevitabile

[18] Prinz A., Muehlbacher S., Kirchler E., The *slippery slope framework on tax compliance: An attempt to formalization*, in *Journal of Economic Psychology*, Vol. 40, 2014, pp. 20-34. Nell'articolo citato gli autori presentano il c.d. quadro del "pendio scivoloso" (*slippery slope framework*), un nuovo approccio per comprendere la "compliance fiscale" che presuppone due percorsi verso l'adempimento fiscale: 1) la deterrenza dell'evasione fiscale attraverso controlli e multe; 2) la costruzione di un rapporto di fiducia con i contribuenti attraverso servizi e supporto dall'altro. Tale scenario prevede la suddivisione dei contribuenti in due gruppi: le persone orientate alla "compliance fiscale" e quelle orientate all'evasione. Analizzando la reazione delle persone di entrambi i gruppi rispetto agli strumenti di potere coercitivo e persuasivo delle autorità fiscali, emerge il tipico quadro di "pendio scivoloso" che caratterizza il lavoro delle autorità medesime. Di conseguenza, entrambi gli strumenti politici sono considerati necessari per generare "compliance fiscale". In aggiunta a ciò, è dimostrato che il potere coercitivo e quello persuasivo possono essere sostitutivi o complementari l'uno dell'altro, a seconda della reazione dei contribuenti.
[19] Per approfondimenti sugli strumenti di misurazione e valutazione del rischio fiscale si rimanda a quanto descritto nel paragrafo 3.5.3. del capitolo 3 della parte speciale. L'Autore ha sviluppato un'applicazione digitale che consente di stimare il grado di rischio fiscale di una qualsiasi impresa. Per informazioni sugli strumenti di misurazione e valutazione del rischio fiscale consultare i seguenti siti *web*: www.taxriskmanager.it e www.taxriskmanagement.it.

265129_Quarta_Bozza.indb 11 31/07/24 11:38 AM

per l'instaurazione di un vero rapporto sinergico tra Fisco e contribuente. In questo ambito ha riscosso molto successo la predisposizione da parte dell'Agenzia delle Entrate della dichiarazione dei redditi precompilata[20], uno strumento che ha permesso ai contribuenti di abbattere molti dei "costi" dell'adempimento, come la raccolta delle informazioni, la loro elaborazione, l'informazione sulla normativa. Da qualche anno a questa parte, il Fisco propone ai cittadini interessati una dichiarazione dei redditi precompilata secondo ogni informazione di cui è riuscito ad entrare in possesso. Il contribuente si può così limitare a controllare che i dati in possesso dell'Agenzia siano esaustivi: in caso positivo la conferma e la invia telematicamente, godendo di un notevole risparmio di tempo ed energie; in caso negativo, può procedere all'integrazione della dichiarazione con i dati mancanti e al successivo invio telematico. Il riscontro positivo ricevuto dall'utenza per la dichiarazione dei redditi precompilata è stato replicato nel 2022, anno in cui l'Amministrazione finanziaria ha reso disponibile sul portale "Fatture e corrispettivi"[21], in via sperimentale, anche la dichiarazione IVA[22] e le liquidazioni periodiche in forma precompilata. Questo è l'esito programmato di un percorso di lungo periodo che ha vissuto un momento di fibrillazione a causa dell'introduzione, a partire dal 1° gennaio 2019, della fatturazione elettronica tra privati. La fatturazione elettronica ha permesso al Fisco di entrare in possesso di una mole portentosa di informazioni, in modo tale da poter predisporre agevolmente le liquidazioni IVA precompilate: un risultato inimmaginabile solo fino a pochi anni fa. Nonostante i vantaggi concreti di questa innovazione, la gestione della fatturazione elettronica tra privati, nei primi anni dalla sua introduzione, ha dovuto affrontare e superare alcuni problemi tecnici e diffidenze iniziali; tuttavia, questo succede ogni volta che le abitudini consolidate vengono sconvolte radicalmente grazie all'innovazione tecnologica senza che i destinatari sia dotati di un'adeguata preparazione. D'altra parte, l'uso della tecnologia amplifica questa sensazione. Si può comunque riporre fiducia nel fatto che le problematiche relative ai nuovi adempimenti troveranno prima o poi soluzione e che contribuenti e professionisti faranno presto l'abitudine a questa nuova modalità di comunicare i dati fiscali. Considerando l'evoluzione del rapporto Fisco-contribuente non si può non guardare con ottimismo a questo nuovo strumento che promette di abbattere ulteriormente i costi dell'adempimento, sulla falsariga di quanto già avvenuto per la dichiarazione dei redditi.

Preme rammentare, da ultimo, che la nascita di un clima di cooperazione tra Fisco e contribuente, unito alla rivoluzione tecnologica cui stiamo assistendo, rappresenta un risultato sicuramente soddisfacente e migliorativo rispetto alle frequenti situazioni di conflitto del passato, ma non segna ancora la fine del processo evolutivo in corso. Come correttamente osservato da autorevole dottrina[23], i margini per un ulteriore cambiamento si percepiscono anche dall'uso del lessico. Parlare di "collaborazione" o di "cooperazione" non è infatti la stessa cosa.

[20] Riferita, ad oggi, solo alle persone fisiche.

[21] https://ivaservizi.agenziaentrate.gov.it/portale/

[22] La versione definitiva della dichiarazione IVA precompilata è stata resa disponibile a partire dal 15 febbraio 2024.

[23] G. Marino, *Fisco e imprese hanno un interesse comune*, 16 ottobre 2015, lavoce.info, disponibile al *link* https://www.lavoce.info.

© Wolters Kluwer Italia

265129_Quarta_Bozza.indb 12 31/07/24 11:38 AM

Il primo termine (collaborazione) evoca un rapporto tra due parti, una delle quali (il Fisco) è in posizione predominante rispetto all'altra (contribuente) ed attrae a sé il soddisfacimento in via prioritaria dell'interesse in gioco. In tal caso, si può individuare una preminenza dell'interesse erariale rispetto a quello del contribuente, il quale, dal canto suo, non può esimersi dal fornire la propria collaborazione al Fisco nell'assolvere gli obblighi tributari.
È evidente, tuttavia, che la nuova frontiera del rapporto Fisco-contribuente si può attuare solo sviluppando un rapporto basato non soltanto sulla **collaborazione** ma anche e soprattutto sulla **cooperazione**, cioè facendo in modo che le due parti interagiscano su uno stesso piano e perseguano un obiettivo comune, seppure da posizioni opposte. Nell'ordinamento tributario italiano esistono già alcune forme di cooperazione, introdotte in occasione della sperimentazione del c.d. "**cambiaverso**": ne è un esempio la possibilità riservata ai grandi contribuenti di instaurare un dialogo previlegiato con l'Agenzia delle Entrate per ottenere una "certezza fiscale preventiva" sul trattamento dei propri investimenti.
Questo dialogo, ispirato ai principi prospettati dall'OCSE di cui si è fatto cenno precedentemente, prevede che il contribuente metta a disposizione del controllore dati ed informazioni riguardanti la sua attività ed ottenga in contropartita risposte in merito al trattamento fiscale che gli sarà riservato, oltre ad alcuni riconoscimenti in termini premiali: in altri termini, come illustrato nelle pagine che seguono con riguardo al recepimento dei suddetti principi OCSE, si verifica uno scambio (mediante cooperazione) tra trasparenza e *disclosure*, da una parte, e certezza del diritto, dall'altra.

1.4. LA COMPLIANCE FISCALE NELL'ORDINAMENTO NAZIONALE

Nei seguenti paragrafi l'Autore ripercorre le tappe fondamentali della legislazione che ha contribuito ad introdurre e a consolidare il tema della "**compliance fiscale**" nell'ordinamento nazionale, ponendo l'attenzione sui seguenti provvedimenti:
– Riforma fiscale 2014 (Legge 11 marzo 2014, n. 23);
– Legge di stabilità 2015 (Legge 23 dicembre 2014, n. 190);
– Riforma fiscale 2023 (Legge 9 agosto 2023, n. 111);
– Legge di stabilità 2024 (Legge 30 dicembre 2023, n. 213).

1.4.1. La Riforma fiscale 2014 (Legge 11 marzo 2014, n. 23)

Nel 2014, con la Legge 11 marzo 2014, n. 23 (c.d. Delega per la riforma del sistema fiscale), il Parlamento ha delegato il Governo a riformare il sistema tributario per conseguire un miglioramento delle relazioni tra Fisco e contribuente. A tal fine ha deciso di far leva, in particolare, su taluni provvedimenti chiave, ossia:
- la riforma del catasto;
- la revisione delle sanzioni tributarie e dei regimi semplificati; e
- la codificazione dell'abuso del diritto.

265129_Quarta_Bozza.indb 13 31/07/24 11:38 AM

Con questi provvedimenti, il legislatore del 2014 ha voluto riscattare la fiducia della popolazione, rimuovendo alcune problematiche che suscitavano insoddisfazione e diffidenza nei confronti del Fisco.
Dopo anni di interventi parziali che hanno contribuito ad aumentare la complessità e la disorganicità del sistema tributario italiano il legislatore dell'epoca sembrava aver deciso finalmente di cambiare rotta. L'ambiziosità della riforma fiscale del 2014 si intuisce già dalla rubrica che contrassegna la Legge delega: "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita".
Tuttavia, fino al 2023, il progetto di riforma non ha prodotto pienamente i risultati sperati in quanto, sebbene alcuni provvedimenti siano stati attuati efficacemente tramite decreti delegati, altre misure non hanno risolto i problemi a cui erano orientate; inoltre, anche a causa del clima politico "balcanico" in cui la predetta riforma è maturata, il legislatore non è intervenuto sull'impianto generale del sistema fiscale italiano, che è rimasto grossomodo così come era stato disegnato negli anni '70, cioè inadeguato rispetto al contesto economico e sociale del 2014, e che, pertanto, continuava a richiedere di essere "svecchiato" con una riforma organica e radicale[24].
Al netto dei difetti strutturali, il D.Lgs. n. 23/2014 ha tentato di creare un clima più favorevole tra Fisco e contribuente, attraverso interventi mirati che consentissero la semplificazione di alcune procedure e che favorissero il dialogo tra le due parti per consolidare la certezza del diritto.
Uno degli impegni principali previsti dal citato decreto era rappresentato dalla riforma del catasto degli immobili, volta a rimuovere le iniquità del sistema delle rendite catastali, che si sono manifestate soprattutto in relazione all'imposta municipale unica (IMU). Tra i principi e criteri direttivi da applicare per la determinazione del valore catastale degli immobili la delega indicava, in particolare, la definizione degli ambiti territoriali del mercato e la determinazione del valore patrimoniale utilizzando il metro quadrato come unità di consistenza al posto del numero dei vani. Uno dei capisaldi della delega era la previsione che la riforma dovesse avvenire a invarianza di gettito, tenendo conto delle condizioni socio-economiche e dell'ampiezza e composizione del nucleo familiare. Questa previsione era importante, perché la revisione delle rendite e il loro successivo adeguamento ai valori di mercato avrebbe incrementato notevolmente le basi imponibili, con ingenti rivalutazioni, anche fino a cinque volte. Con l'indicazione dell'invarianza di gettito, lo Stato rinunciava ad incamerare un grosso ammontare di tributi, per salvaguardare la situazione economica di imprese e famiglie e per non creare scossoni letali al mercato immobiliare, già in difficoltà. Del resto, il catasto è lo strumento principale per la regolazione del sistema immobiliare, ma i dati ivi contenuti sono inadeguati a fotografare la situazione effettiva del mondo immobiliare italiano. Si tratta di una situazione molto grave, che crea storture e iniquità in ogni forma di tassazione immobiliare, per esempio per quanto riguarda la rendita teorica degli immobili ai fini delle imposte sul reddito, i valori di mercato rilevanti per

[24] A far svanire queste ombre ci ha pensato il legislatore con l'approvazione della Legge 9 agosto 2023, n. 111 (Delega per la riforma del sistema fiscale), i cui decreti attuativi appaiono senz'altro all'altezza delle ambizioni del legislatore e delle aspettative generate dal precedente progetto legislativo del 2014.

© Wolters Kluwer Italia

265129_Quarta_Bozza.indb 14 31/07/24 11:38 AM

le imposte sui trasferimenti, oppure ai fini della tassazione da parte degli enti locali. Purtroppo, la delega in tema di catasto non è stata esercitata dal Governo del 2014 e, almeno fino a questo momento, neppure dal Governo del 2023, quindi per una efficace riforma bisognerà ancora attendere. Questa è una criticità estremamente rilevante del sistema tributario italiano, una fonte di rischio fiscale nota ma allo stesso tempo difficile da fronteggiare. È evidente, infatti, che dati catastali non aggiornati ostacolano in modo decisivo la corretta tassazione degli immobili, perché le basi imponibili non riflettono il reale valore dei beni. In questa zona d'ombra, da un lato, possono prosperare casi di iniquità, perché viene violato il principio di equità orizzontale, secondo cui contribuenti con la stessa capacità contributiva pagano lo stesso ammontare di tributi, e, dall'altro, possono manifestarsi comportamenti scorretti da parte dei contribuenti meno onesti in danno di quelli più virtuosi. Sono stati condotti diversi tentativi di rimettere mano alla riforma del catasto[25], ma si tratta di un tema ostico, per cui sussiste il rischio che questa riforma, attesa da anni, si areni definitivamente, così come è accaduto in precedenza. C'è la possibilità che la riforma del catasto, con il probabile aumento dell'imponibile che ne conseguirebbe, metta in ginocchio imprese e famiglie, con gravi danni anche per la ripresa del mercato edilizio. Si auspica dunque che il legislatore si faccia carico dello spirito della riforma fiscale del 2014 e adotti una strategia volta al cambiamento in direzione dell'equità, della trasparenza e della crescita, attuando modifiche che tengano in considerazione tutti gli interessi in gioco, incluso quello del Fisco ad eliminare le sacche di rischio fiscale intrinsecamente contenute nell'assenza di aggiornamento dei valori catastali. Bisogna fare in modo che la nuova riforma coniughi qualità del testo legislativo e rapidità di approvazione, considerando che una misura complessa come questa potrebbe richiedere molti anni prima che sia completamente attuata.

Un altro obiettivo importante che la citata Delega si era posto nel 2014 riguarda il tradizionale tema dell'equità del sistema fiscale e, quindi, ricade tra i "classici" poiché è da ricondurre all'annoso e irrisolto problema del contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, nonché al fenomeno dell'erosione della base imponibile (*base erosion*) e del trasferimento all'estero di fonti di reddito (*profit shifting*), mediante un riordino delle c.d. *tax expenditures*. A questo fine, la norma riformatrice del 2014 ha stabilito che nelle procedure di bilancio delle Agenzie fiscali fossero inseriti un rapporto al Parlamento in materia di contrasto all'evasione fiscale e un rapporto sulle spese fiscali.

Entrando nel vivo della disciplina della *compliance* fiscale, si evidenzia come l'art. 5 della Delega del 2014, in attuazione e in coordinamento con le Direttive sulla pianificazione fiscale aggressiva di provenienza comunitaria[26], impegnava altresì il legislatore nazionale ad attuare la revisione delle disposizioni antielusive interne con l'obiettivo di disciplinare il principio generale che vieta l'abuso del diritto, fornendo una prima[27]

[25] Già all'inizio della XVIII legislatura è stato presentato un disegno di legge che ripropone negli stessi termini l'articolato del D.Lgs. n. 23/2014.

[26] Raccomandazione della Commissione UE del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva (2012/772/UE) disponibile al *link* https://eur-lex.europa.eu.

[27] Il principio di "abuso del diritto" non era mai stato codificato nell'ordinamento italiano; la corte di Cassazione, recependo la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, aveva tuttavia qualificato l'"abuso del diritto" come principio antielusivo generale di matrice costituzionale.

265129_Quarta_Bozza.indb 15 31/07/24 11:38 AM

importante definizione secondo la quale: "costituisce abuso del diritto l'uso distorto di strumenti giuridici allo scopo prevalente di ottenere un risparmio d'imposta, anche se tale condotta non è in contrasto con alcuna specifica disposizione". Tanto la Delega quanto la successiva norma[28] che ne ha recepito i contenuti nell'ordinamento nazionale, non hanno messo in discussione il principio del "legittimo risparmio d'imposta" (*i.e.*, *tax saving*) per cui il contribuente, dinanzi a due alternative economiche, ha il diritto di scegliere quella fiscalmente meno onerosa; infatti, si configura l'abuso del diritto solo quando il contribuente imposta un'operazione economica con lo scopo esclusivo o prevalente di conseguire vantaggi fiscali. Al contrario, se l'operazione è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali, l'abuso non si configura[29]. L'onere di dimostrare il carattere elusivo delle operazioni spetta al Fisco, mentre grava sul contribuente l'onere di evidenziare le valide ragioni extrafiscali che giustifichino il ricorso agli strumenti giuridici utilizzati. Da qui possono scaturire concreti rischi fiscali che vanno scongiurati attraverso l'adozione, nell'ambito dell'impresa operante, di un idoneo sistema di misurazione, gestione e controllo finalizzato a garantire un elevato grado di *compliance* fiscale[30].

La previsione normativa dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale è uno dei grandi successi della riforma del 2014, perché, nel tempo, l'introduzione della citata definizione ha trovato ampio consenso tra gli addetti ai lavori. Peraltro, con l'inserimento dell'art. 210-*bis* nello Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212/2000) il legislatore ha inteso stabilire anche simbolicamente la grande importanza della disposizione. L'art. 6 della Delega, orientato a stimolare la *tax compliance*, ha introdotto anche strumenti per favorire un migliore rapporto tra Fisco e contribuenti attraverso forme di **comunicazione e cooperazione rafforzata**. In particolare, ha previsto una disciplina specifica per i grandi contribuenti (gradualmente estendibile anche alle PMI) di cui si dirà ampiamente in seguito. La rubrica di cui all'art. 6 originario faceva espressamente riferimento al concetto di **rischio fiscale**, da gestire grazie ad una nuova forma di dialogo tra Fisco e contribuente. Le imprese di maggiori dimensioni avrebbero dovuto implementare **sistemi di gestione e controllo del rischio fiscale**, con una chiara attribuzione di responsabilità ad una figura specifica (*i.e.*, *tax risk manager* e *tax compliance officer*) da inserire nel sistema dei controlli interni. Tale sforzo sarebbe stato ampiamente ricompensato da vantaggi in termini di minori adempimenti e riduzione di sanzioni. A seguito della Delega fiscale il legislatore ha attuato la riforma nel 2015 con l'introduzione del c.d. "**Regime di adempimento collaborativo**".[31]

---

[28] Si veda l'art. 10-*bis*, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

[29] Nell'ordinamento italiano i concetti di elusione fiscale e di abuso del diritto si sovrappongono, ma sono caratterizzati da due diverse sfumature: l'elusione consiste nel tentativo di aggirare la norma fiscale, in contravvenzione all'art. 53 Cost., l'abuso del diritto è lo sfruttamento, in violazione degli obblighi di buona fede e di correttezza, di strumenti giuridici approntati dal legislatore. Si veda G. Marino (a cura di), *Corporate tax governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*, Milano, 2018, pp. 36 ss.

[30] *Tax Control Framework* (TCF).

[31] Si fa riferimento al D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, recante "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli artt. 5, 6 e 8, comma 2, della Legge 11 marzo 2014, n. 23", pubblicato in Gazzetta Ufficiale 18 agosto 2015, n. 190.

© Wolters Kluwer Italia

265129_Quarta_Bozza.indb 16 31/07/24 11:38 AM

La riforma fiscale ha previsto anche di ampliare l'istituto del tutoraggio dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dei contribuenti, in particolare quelli di minori dimensioni e operanti come persone fisiche, per l'assolvimento degli adempimenti, della predisposizione delle dichiarazioni e del calcolo delle imposte. I vantaggi del tutoraggio risiedono nella previsione di norme premiali per i contribuenti che vi aderiscano, con uno sgravio del livello di adempimenti. Purtroppo, la Delega fiscale del 2014 non è stata compiutamente attuata dal legislatore.
L'articolato della Delega si chiudeva con una previsione che aveva l'obiettivo di riconquistare la fiducia del contribuente; infatti, il legislatore dell'epoca intendeva dimostrare la positività del proprio approccio e la correttezza delle proprie intenzioni impegnandosi alla riduzione della pressione tributaria, anche grazie alla crescita economica e fatto salvo l'equilibrio dei conti pubblici. Naturalmente si trattava di una dichiarazione d'intenti che non poteva avere riflessi concreti immediati, ma che non si poteva non apprezzare, visto l'impegno volto a riconciliarsi con il contribuente e ad allentare il carico di una tassazione tra le più alte in Europa.

1.4.2. La Legge di stabilità 2015 (Legge 23 dicembre 2014, n. 190)

Il cambio di paradigma (c.d. "**cambiaverso**") inaugurato dalla riforma fiscale del 2014 è stato confermato in sede di approvazione della Legge di stabilità 2015 (Legge 23 dicembre 2014, n. 190), dal momento che il legislatore si è premurato di curare il rapporto Fisco-contribuente introducendo nell'ordinamento nazionale alcuni strumenti di *cooperative compliance* che contribuiscono a ridurre il rischio di commettere violazioni a carattere amministrativo e/o penal-tributario nonché a raggiungere un adeguato livello di "**compliance fiscale**".
La Legge di stabilità 2015 ha contribuito concretamente ad introdurre nuove ed avanzate forme di comunicazione tra il Fisco e impresa, in precedenza inimmaginabili, per stimolare l'adempimento spontaneo dei contribuenti rispetto agli obblighi tributari. In questo contesto, il legislatore ha inteso rafforzare il paradigma del "**cambiaverso**" fondato sulla *compliance* fiscale, recependo l'istituto della *cooperative compliance*. Con questa iniziativa ha dimostrato di aver assimilato la volontà di dialogare con il contribuente al di là del mero adempimento formale e ha gettato le basi per la creazione di un nuovo rapporto Fisco-impresa, basato sulla fiducia reciproca e sulla cooperazione. Il nuovo istituto rappresenta una forma di dialogo preventivo con il Fisco che dovrebbe incentivare la *tax compliance*: gli obiettivi dell'autorità pubblica per questo provvedimento sono, infatti, la semplificazione degli adempimenti, la stimolazione dell'assolvimento spontaneo degli obblighi e l'emersione delle basi imponibili. In particolare, l'istituto in commento garantisce l'avvio di una istruttoria assai complessa che presuppone un grande sforzo di apertura da parte dell'Agenzia delle Entrate nei confronti del contribuente. In questo modo il contribuente può integrare le conoscenze dell'Agenzia delle Entrate fornendo *motu proprio* eventuali fatti, elementi o circostanze alla stessa ignote oppure può contestare dati rispetto ai quali non condivide la valutazione del Fisco. Si tratta di una *disclosure* che permette di agevolare notevolmente la gestione del rischio fiscale da parte della *tax authority*,

265129_Quarta_Bozza.indb 17 31/07/24 11:38 AM

abbandonando la logica della repressione per muoversi nell'ottica della prevenzione delle violazioni tributarie[32]. Del resto, misure di questo tipo sono state già invocate in passato da parte dei contribuenti e dei loro professionisti di fiducia affinché potessero ridurre la litigiosità fiscale grazie ad un semplice dialogo preventivo.
Quando il c.d. "**Regime di adempimento collaborativo**", inizialmente applicabile alle grandi imprese, sarà esteso effettivamente – con le opportune semplificazioni – anche alle piccole e medie imprese, come previsto dalla Legge 9 agosto 2023, n. 111 (riforma fiscale 2023) e dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221, che ha modificato il D.Lgs. n. 128/2015, il vantaggio che deriverà in termini di costi, tempo ed energie dalla riduzione della litigiosità tra le due parti del prelievo tributario sarà notevole. Ciò contribuirà, in prospettiva, a costruire una Pubblica amministrazione fondata più sull'autorevolezza e meno sull'autorità, allo scopo di sviluppare un nuovo contratto sociale che favorisca la concordia collettiva, la trasparenza istituzionale e la crescita economica.
Come si avrà modo di dimostrare con riferimento alla *tax morale*[33], è riduttivo misurare i vantaggi del ripensamento delle metodologie e dell'approccio solo in termini economici, perché si tratta di investimenti ad alto moltiplicatore nella costruzione di un clima fiscale sinergico e cooperativo, che favorisce il benessere delle persone e, con un effetto virtuoso, arricchisce le casse pubbliche attraverso l'aumento della *tax compliance* e l'emersione delle basi imponibili.
Il passaggio dalla repressione alla prevenzione è il salto di qualità che sta tentando di fare il Fisco per riuscire a recuperare la fiducia della cittadinanza e delle imprese, relegando al passato gli atteggiamenti di arrogante coercizione e cieca imposizione che ne hanno minato la reputazione e che si ripetevano fino a pochi anni fa. I tempi sono maturi per osare un cambiamento radicale; infatti, l'attuazione di provvedimenti come la *disclosure* delineata dalla Legge di stabilità 2015 e dalla più recente riforma fiscale 2023 richiedono, da parte dell'Amministrazione finanziaria, grandi capacità di raccolta ed elaborazione dei dati. È necessario cioè non solo implementare idonee strutture *hardware* e *software* ma anche (e soprattutto) mettere in rete e incrociare le banche dati e le fonti informative disponibili (Anagrafe tributaria, ecc.), agevolando anche un alto livello di diffusione delle competenze informatiche tra il personale. Lo sviluppo delle nuove tecnologie dell'informazione e della comunicazione, con il contributo ormai concreto dell'intelligenza artificiale, consente, grazie ad investimenti adeguati, di raggiungere obiettivi che solo fino a pochi anni fa erano fuori dalla portata delle istituzioni. L'implementazione di apposite reti telematiche amplia le possibilità del Fisco di entrare in contatto con i contribuenti, aumentando in maniera esponenziale il numero delle comunicazioni che è possibile inviare e ricevere. Grazie all'adozione delle tecnologie da parte dell'Amministrazione finanziaria (in particolare, Guardia di Finanza e Agenzia delle Entrate) si sono potuti compiere grandi passi in avanti nella gestione del rapporto Fisco-contribuente ed è quantomai evidente che questa

[32] Per avere un'idea del successo di queste iniziative, si rimanda all'intervento del dottor Federico Monaco, dirigente dell'Agenzia delle Entrate, in occasione di un convegno organizzato a Perugia dalla Direzione Regionale dell'Umbria il 22 giugno 2017, reperibile al seguente *link*: https://umbria.agenziaentrate.it.
[33] Si veda, in particolare, il Paragrafo 5, Capitolo 2 del presente volume.

© Wolters Kluwer Italia

265129_Quarta_Bozza.indb 18 31/07/24 11:38 AM

dinamica non potrà più arrestarsi in futuro, grazie all'implementazione sempre più spinta della rete *Internet* e al grado di competenze informatiche sempre più elevato della popolazione[34].

1.4.3. La Riforma Fiscale 2023 (Legge 9 agosto 2023, n. 111)

L'evoluzione della digitalizzazione, l'utilizzo degli strumenti dell'*information technology*, oramai pervasivi in ogni operazione aziendale, la dematerializzazione degli *asset* e delle attività aziendali, l'utilizzo dell'intelligenza artificiale e delle applicazioni ad essa correlate, hanno rivoluzionato il modo di fare impresa e hanno reso il sistema fiscale disegnato nel '900 – e più in generale il sistema economico globale – inadeguato a far fronte al nuovo contesto nazionale e internazionale nonché alle sfide del nuovo millennio[35].

A livello comunitario, numerosi sono stati gli interventi dell'Unione Europea atti a contrastare la pianificazione fiscale aggressiva e a garantire un Fisco sempre più efficiente ed equo, basato sui principi della sostenibilità, della fiducia e della collaborazione continua e preventiva con i contribuenti[36].

La Legge delega 9 agosto 2023, n. 111, attraverso una serie di decreti attuativi[37], si propone di creare un Fisco innovativo, in grado di sfruttare gli strumenti predittivi e di valorizzare l'ampia mole di informazioni a disposizione, rafforzando il rapporto dei contribuenti con l'Amministrazione finanziaria e promuovendo gli istituti di adempimento spontaneo, come il "**Regime di adempimento collaborativo**" di cui al D.Lgs. n. 221/2023 e il "**Concordato preventivo biennale**"di cui al D.Lgs. n. 13/2024.

---

[34] Per approfondimenti sul tema della rivoluzione tecnologica nell'Amministrazione finanziaria si rimanda al Capitolo 3 del presente volume.

[35] L. Carpentieri, S. Micossi, P. Parascandolo, *Le sfide dell'economia digitale*, in *Economia Italiana*, n. 1/2019, pp. 78 e ss..

[36] Alcuni tra questi sono le Direttive ATAD e ATAD II (normativa per il contrasto delle attività di erosione del mercato e delle pratiche di elusione fiscale), la realizzazione del Pillar 2 (implementazione della Direttiva n. 2022/2523, volta a garantire il livello minimo di imposizione effettiva per i grandi gruppi multinazionali), la proposta di direttiva BEFIT (*Business in Europe: Framework for Income Taxation*).

[37] Si fa riferimento ai seguenti decreti attuativi:

- D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 ("Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale"), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 28 dicembre 2023, n. 301.
- D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 216 ("Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi"), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 30 dicembre 2023, n. 303.
- D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 ("Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente"), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 3 gennaio 2024, n. 2.
- D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 ("Disposizioni in materia di contenzioso tributario"), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 3 gennaio 2024, n. 2.
- D.Lgs. 8 gennaio 2024, n. 1 ("Razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari"), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 12 gennaio 2024, n. 9.
- D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13 ("Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale"), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 21 febbraio 2024, n. 43.
- D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 ("Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111"), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 28 giugno 2024, n. 150.

265129_Quarta_Bozza.indb 19 31/07/24 11:38 AM

Strumenti come la fatturazione elettronica, le banche dati a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, gli *asset* digitali, la *tokenizzazione* e l'intelligenza artificiale consentono di ricostruire con ragionevole certezza il reddito di un contribuente. Mediante tecniche e modelli previsionali innovativi è possibile fornire al contribuente un parametro sull'ammontare del suo reddito per il biennio successivo e, sulla base di questo, concordare con lo stesso il totale delle imposte da pagare nel medesimo periodo di riferimento. Un approccio di questo tipo permette al contribuente di poter pianificare la propria attività senza temere controlli invasivi da parte dell'Amministrazione.[38]
L'intento alla base della riforma fiscale 2023 (e 2024) è, anzitutto, esemplificativo, al fine di migliorare la conoscenza e la conoscibilità delle norme da parte dei contribuenti, la certezza del diritto e l'efficienza dell'attività del Fisco.
Gli aspetti di maggior impatto della Delega fiscale possono essere sintetizzati in tre categorie:

- l'evoluzione del rapporto Fisco-contribuente, in un'ottica di confronto e cooperazione preventiva;
- il ricorso sempre maggiore alle tecnologie digitali nella lotta all'evasione, con l'obiettivo di sfruttare adeguatamente l'enorme mole di dati a disposizione per mappare e identificare le condotte fiscali *non compliant*, evitando interventi ispettivi in contesti non rilevanti, risparmiando energie e risorse dell'Amministrazione finanziaria;
- la riforma del sistema sanzionatorio, con riduzione al minimo delle pene relative a condotte con disvalore basso, mantenendo però un adeguato ed efficace presidio rispetto alle forme più gravi di evasione o frode.

In un'ottica di prevenzione, il miglioramento del rapporto Fisco-contribuente, da un lato, e gli istituti dell'**adempimento collaborativo** e del **concordato preventivo biennale**, dall'altro, consentono di anticipare ed evitare la commissione di illeciti fiscali, riducendo le possibilità di contenzioso, gli oneri e le sanzioni a questo connessi, rafforzando il livello di *compliance*.
Come affermato dal Generale Capo del III Reparto Operazioni della Guardia di Finanza, Luigi Vinciguerra, "un sistema tributario votato alla collaborazione tra le parti in gioco rappresenta un tassello indispensabile per contribuire, da ultimo, alla crescita e alla competitività dell'intero sistema Paese".[39]
Il processo di attuazione della riforma fiscale di cui alla Legge n. 111/2023 ha portato alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del citato D.Lgs. n. 221/2023, in attuazione dell'art. 17, comma 1, lettera g), n. 1), della Delega fiscale, finalizzato ad incentivare e rafforzare l'adempimento spontaneo dei contribuenti attraverso il potenziamento del "**Regime dell'adempimento collaborativo**" già disciplinato dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

[38] Intervista al Viceministro dell'Economia e delle Finanze Maurizio Leo, tratta dal Suo intervento al XII Forum One FISCALE dedicato a "La delega fiscale, la sfida del fisco equo e della certezza del diritto", promosso da IPSOA, ottobre 2023.
[39] Per approfondimenti, si rimanda all'intervista reperibile in *Concordato preventivo biennale e adempimento collaborativo: un patto di lealtà tra fisco e contribuenti,* a cura di L. Vinciguerra, nello *Speciale IPSOA "Delega fiscale, a che punto siamo?"*, 2023.

265129_Quarta_Bozza.indb 20 31/07/24 11:38 AM

Il D.Lgs. n. 221/2023 si compone di un solo articolo che interviene a modificare la disciplina del 2015. Tra le modifiche contemplate assumono rilevanza l'ampliamento dei soggetti idonei ad accedere al regime e il rafforzamento dei benefici sul piano sanzionatorio. L'intervento riformatore del 2023 prevede l'ampliamento della platea dei soggetti che possono accedere al "**Regime di adempimento collaborativo**" attraverso:

- la riduzione della soglia di accesso in modo progressivo[40];
- la possibilità di accesso a coloro i quali daranno esecuzione alle risposte alle istanze di interpello sui nuovi investimenti;
- la possibilità per le società appartenenti a un gruppo in cui, almeno un soggetto, ne possegga i requisiti, a condizione che venga adottato un sistema integrato di misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale uguale per tutte le società del gruppo[41];
- la facoltà per alcuni contribuenti di "comunicare i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, sempreché la loro comunicazione sia effettuata in modo esauriente, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati".

L'istituto dell'**adempimento collaborativo** comporta per i contribuenti un'interlocuzione costante, continua e preventiva con l'Agenzia dell'Entrate prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, al fine di valutare, mappare e gestire eventuali situazioni suscettibili di generare rischi fiscali.

L'adozione di un adeguato **sistema di misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali** consente di beneficiare di effetti premiali dal punto di vista sanzionatorio e, a determinate condizione, dell'esclusione della punibilità nel reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/000[42].

Nel dettaglio, il comma 3 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 128/2015, dispone che "(…). Fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, non si applicano sanzioni amministrative al contribuente che aderisce al regime e che, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali, comunica all'Agenzia delle Entrate in modo tempestivo ed esauriente, mediante l'interpello di cui al comma 2, ovvero ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), i rischi fiscali e sempre che il comportamento dallo stesso tenuto è esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione

[40] La soglia per aderire a questo regime, ora fissata ad un miliardo, scenderà a 750 milioni nel biennio 2024-25, a 500 milioni nel biennio 2026-27 e a 100 milioni di euro dal 2028.

[41] I nuovi commi 1-*bis* e 1-*ter*, aggiunti all'art. 4 del D.Lgs. n. 128/2015, attribuiscono i poteri di certificazione a "professionisti qualificati" che siano "già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili", rimandando ad un regolamento attuativo la disciplina dei requisiti, dei compiti e degli adempimenti connessi alla certificazione. Il comma 1-*quater* demanda a un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate l'emanazione delle linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione dei rischi fiscali.

[42] A. Gualtieri, *Meno sanzioni alle imprese che certificano il rischio fiscale: adempimento collaborativo*, in pmi.it, 17 novembre 2023.

265129_Quarta_Bozza.indb 21 31/07/24 11:38 AM

della comunicazione. Per gli effetti di cui al primo periodo, le comunicazioni effettuate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), devono contenere gli elementi di cui all'articolo 4, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e), e comma 2, del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 15 giugno 2016, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 27 giugno 2016, n. 148. (…)".

Il comma 3-*bis* dispone poi che, nelle ipotesi in cui la condotta del contribuente sia riconducibile a un rischio fiscale non significativo ricompreso tra quelli oggetto di mappatura, si rende applicabile una riduzione alla metà delle sanzioni amministrative. È prevista la riduzione dei termini di accertamento, di ben due anni, per i soggetti aderenti al **regime di adempimento collaborativo** il cui sistema di rilevazione dei rischi fiscali sia dotato della **certificazione** prevista dall'art. 4 del D.Lgs. n. 128/2015.[43]

Nell'ottica di garantire la trasparenza e la certezza del diritto, come proposto dalla Legge delega, per incentivare l'adempimento spontaneo dei contribuenti, l'art. 7-*bis* del D.Lgs. 128/2015, ha introdotto un "**regime opzionale**" di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale, che prevede una comunicazione all'Agenzia delle Entrate per tutti quei contribuenti che non raggiungono i limiti minimi di ricavi o giro d'affari, ovvero che non rientrano tra le altre categorie di soggetti eleggibili.

L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta in cui è esercitata, ha una durata di due periodi d'imposta ed è irrevocabile. Al termine del biennio, l'opzione si intende tacitamente rinnovata per altri due periodi d'imposta, salvo espressa revoca.

L'adozione dell'opzione comporta una serie di benefici premiali per i contribuenti che vi aderiscono. L'art. 7-*bis* prevede, infatti, la riduzione fino a un terzo delle sanzioni amministrative e – a determinate condizioni – l'esclusione della punibilità ai sensi dell'art. 4, D.Lgs. n. 74/2000 nell'ipotesi di implementazione di un efficace ***Tax Control Framework*** **(TCF)** e in relazione ai rischi fiscali previamente comunicati, attraverso istanza di interpello, dalle imprese che non possono aderire al **regime dell'adempimento collaborativo**.

L'obiettivo di una tale modifica normativa consiste, come già affermato, nel rafforzare la "**compliance fiscale**" dei contribuenti, attraverso l'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto e il conseguente aumento della portata operativa dello stesso. Un sistema tributario, nazionale e internazionale, che si configuri come equo ed efficiente necessita dunque della piena soddisfazione delle esigenze delle due parti coinvolte attraverso la *cooperative compliance*: certezza del diritto, per il contribuente, ed esigenza di controllo, per l'Amministrazione finanziaria.[44]

1.4.4. La Legge di stabilità 2024 (Legge 30 dicembre 2023, n. 213)

La legge di bilancio 2024, sulla scia della Legge n. 111/2023, mira a potenziare la semplificazione e la cooperazione fiscale. Nello specifico, la disposizione prescrive che l'Agenzia delle Entrate e gli altri enti pubblici preposti alla tutela erariale, quali

[43] R. De Pirro, *La nuova cooperative compliance riduce l'accertamento di due anni*, in *IPSOA Quotidiano*, 17 novembre 2023.

[44] L. Nobile, *Fisco e sostenibilità: trasparenza e dialogo preventivo per un sistema tributario equo ed efficiente,* in *Delega fiscale, a che punto siamo?*, in *IPSOA Quotidiano*, 17 ottobre 2023.

265129_Quarta_Bozza.indb 22 31/07/24 11:38 AM

la Guardia di Finanza e l'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS), devono realizzare una piena interoperatività delle rispettive banche dati per lo scambio e l'analisi delle informazioni, al fine di scovare eventuali rischi fiscali nei vari settori e contrastare fenomeni di evasione e frode.[45]
Il nuovo processo amministrativo-digitale, basato sull'utilizzo di avanzate tecnologie (come l'intelligenza artificiale), potrà fornire supporto nella valutazione della probabilità del verificarsi di un determinato rischio fiscale, effettuando, ove possibile, anche una previsione sulle conseguenze che possono generarsi dalla sua manifestazione.
Per una maggiore promozione della "**compliance fiscale**", la Legge di bilancio 2024 specifica che, onde favorire l'adempimento spontaneo delle obbligazioni, l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei contribuenti i dati e le informazioni in suo possesso, consentendo, per esempio, la predisposizione della dichiarazione precompilata e la segnalazione preventiva di eventuali anomalie.[46]

1.5. TECNICA PROFESSIONALE: CASI ED ESEMPI (RINVIO)

Per la consultazione a fini didattici o applicativi di casi concreti ed esempi pratici riferiti agli argomenti finora illustrati si fa rinvio al **Capitolo 4 – Parte speciale** di questo volume ("Tecnica professionale: casi ed esempi"), ove sono riprodotti schemi, modelli, *check list*, casi operativi ed esempi utili per la gestione del rischio fiscale e la realizzazione della *tax compliance* in azienda. Per il materiale di supporto al presente capitolo si vedano in particolare i **Paragrafi 1 e 2** del predetto **Capitolo 4.**
Per approfondimenti in merito all'implementazione di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale riferito ad un caso reale si rinvia al **Capitolo 3 – Parte speciale** di questo volume ("La costruzione del Tax Control Framework (TCF): il caso Alfa S.p.A.").

[45] Legge del 30 dicembre 2023, n. 213, art. 1, comma 60.
[46] Legge n. 213/2023, art. 1, comma 61.

265129_Quarta_Bozza.indb 23 31/07/24 11:38 AM

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer