

Spunti per il completamento del percorso di riforma dell'adempimento collaborativo ⁽¹⁾

¹ Questo documento è stato redatto da Annibale Doderò, Marco Lio, Paola Giachetto e Laura Zaccaria. Hanno partecipato attivamente alla discussione Giovanni Carpenzano, Vieri Ceriani, Massimo Ferrari, Giuseppe Marino, Luca Miele, Roberto Moro e Ivan Vacca.

Indice

1. Le ragioni della introduzione del regime di adempimento collaborativo	3
2. L'introduzione in Italia del regime di adempimento collaborativo e le riflessioni successive per il miglioramento dell'istituto	4
3. I criteri di intervento contenuti nella Legge Delega del 2023	6
4. Le concrete modalità di attuazione della delega per il potenziamento dell'adempimento collaborativo ...	7
5. L'Ampliamento della platea	8
5.1 Le nuove soglie di accesso	8
5.2. L'ampliamento del perimetro per gli appartenenti ai gruppi.	9
6. Attuazione degli interventi che riguardano il TCF integrato e la sua certificazione.....	10
6.1 La "catastizzazione" del TCF e l'individuazione dei professionisti abilitati	10
7. Il TCF volontario	12
8. Codice di condotta	13
9. Attuazione degli interventi che riguardano i meccanismi operativi dell'istituto	14
9.1 Il contraddittorio preventivo prima della notifica di risposte sfavorevoli.....	14
9.2 Gestione delle questioni riferibili a precedenti periodi di imposta al momento di accesso al regime .	14
9.3 Gestione delle questioni riferibili a precedenti periodi di imposta per chi è già nel regime	15
9.4 Procedura di esclusione dal regime	16
9.5 Il tema dell'interlocutore unico	16
10. Attuazione degli interventi che riguardano il regime sanzionatorio amministrativo	18
10.1 I criteri previsti dalla Legge Delega 2023 e l'attuazione nel Decreto Riforma	18
10.2 Le interlocuzioni sui rischi fiscali.....	19
10.3 La Mappa dei rischi fiscali	21
10.4 Il pagamento del contributo per la presentazione degli interpelli da parte dei soggetti aderenti al regime	22
11. Attuazione degli interventi che riguardano il regime sanzionatorio penale (e considerazioni a margine in merito alla responsabilità dell'ente).....	22
12. La riduzione dei termini di accertamento e la certificazione tributaria.....	24
13. Spunti conclusivi	26

1. Le ragioni dell'introduzione del regime di adempimento collaborativo

Il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221 (di seguito: "Decreto Riforma"), attuando la legge delega 9 agosto 2023, n. 111 (di seguito: "Legge Delega 2023"), apporta modifiche al regime dell'adempimento collaborativo introdotto in Italia con il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (di seguito: "Decreto Adempimento Collaborativo").

Ancor prima della discussione sull'istituzione del regime fiscale dell'adempimento collaborativo, già nel decennio precedente (in particolare dopo il caso Enron e gli altri simili) erano state prese misure volte ad accrescere la trasparenza e migliorare complessivamente la *governance* societaria (sulla scia della legislazione USA: in particolare, della Sarbanes-Oxley). In altre parole, la questione dell'istituzione di sistemi di rilevazione e controllo dei rischi fiscali, nell'ambito dei sistemi generali di controllo dei rischi, era entrata nel dibattito internazionale sulla buona *governance* aziendale. Non a caso in Italia la Banca d'Italia, nell'esercizio delle sue funzioni di vigilanza, inserì il controllo dei rischi fiscali nel sistema dei controlli interni delle banche, imponendo l'adozione di un sistema di rilevazione e controllo dei rischi in questione.

Il disegno di una relazione rafforzata e di cooperazione tra Fisco e contribuenti fu ampiamente dibattuto a livello OCSE. L'introduzione dell'adempimento collaborativo in Italia ha fatto seguito a un lungo percorso di incontri, anche con l'Agenzia delle entrate, che, su sollecitazione delle stesse imprese di grandi dimensioni, avviò un Progetto Pilota nel corso del 2013, cui aderirono un discreto numero di imprese. L'iniziativa rispondeva a un orientamento legislativo del governo Monti, che nel giugno del 2012 aveva presentato un disegno di legge delega di riforma fiscale (A.C. 5291) in cui, in attuazione di alcuni principi sulla "certezza del diritto" e sull'impostazione del rapporto tra fisco e contribuente sulla base della buona fede e della cooperazione *ex ante*, veniva prevista l'istituzione di una specifica disciplina dell'istituto. Mutuato dalle raccomandazioni dell'OCSE, il nuovo regime, rivolto alle imprese di grandi dimensioni, prevedeva esplicitamente minori adempimenti e riduzioni delle eventuali sanzioni, nonché forme specifiche di interpellato preventivo con procedura abbreviata, per le imprese che avessero adottato sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale. La delega proposta dal governo Monti non fu convertita per la fine anticipata della legislatura, ma rinacque nella legislatura successiva per iniziativa parlamentare e fu convertita nella Legge n. 23 del 11 marzo 2014. Tra i decreti attuativi, vi è il ricordato D.lgs. 128 del 5 agosto 2015 che ha istituito il regime dell'adempimento collaborativo, oggi oggetto di revisione nell'ambito della riforma fiscale disposta dall'attuale governo.

In altro documento di questa Associazione si è ampiamente espressa l'opinione che è assolutamente necessario sviluppare a tutti i livelli (cittadini, contribuenti, politica, amministrazione finanziaria) una cultura fiscale che, unitamente al mutamento del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente/cittadino (vedi anche il Documento pubblicato sul sito di questa Associazione sulla "Dimensione etica del tributo"), è il mezzo migliore per contrastare l'evasione fiscale.

Non v'è dubbio che l'introduzione della disciplina sull'adempimento collaborativo nel 2015 segna un salto culturale importantissimo nel sistema fiscale italiano, sia per i contribuenti che per l'Amministrazione finanziaria, e che la cultura fiscale, come la cultura in genere, deve essere continuamente coltivata perché non si perdano i benefici che ha apportato.

Per meglio comprendere quanto si cerca di dire è necessario fare un passo indietro e ricordare brevemente quale situazione si stava vivendo quando le parti del rapporto tributario, allora fortemente contrapposte, capirono quanto fosse indispensabile procedere verso la *cooperative compliance* (o adempimento collaborativo). Vedremo elementi che sembrano slegati l'uno dall'altro ma che, invece, vanno ricondotti ad un unico filo logico complessivo, prassi che non possiamo definire regole generali ma comunque diffuse e aspetti che restano tutt'oggi fondamentali e di cui si deve tener conto:

- il settore fiscale all'interno dell'azienda spesso non era coinvolto in alcune operazioni commerciali perché chi stava curando l'operazione non conosceva gli aspetti fiscali della stessa o li riteneva insussistenti; se poi fosse sorto un problema si sarebbe chiesto l'intervento del settore fiscale per sostenere il contenzioso, o per richiedere una pronuncia amministrativa favorevole, o addirittura per predisporre una bozza di intervento normativo;
- il vertice aziendale spesso non era informato di tutti i rischi (compresi i fiscali) che accompagnano le diverse operazioni;
- più le operazioni sono importanti e strategiche e maggiormente sono avvolte da assoluta riservatezza;
- per le banche nasce la compliance, nonché la vigilanza unica europea; le nuove regole richiedono maggiore patrimonio per le banche e nuove discipline per considerare a rischio i crediti che le stesse vantano nei confronti delle imprese a cui si chiede più patrimonio e maggiori garanzie;
- la Banca d'Italia, nell'esercizio dell'attività di vigilanza, crea una dettagliata mappa dei vari controlli che le banche devono attuare;
- la Banca d'Italia inserisce espressamente nella compliance anche i rischi fiscali e quindi le banche si adeguano dotandosi di strumenti idonei a tenere sotto controllo (anche) i rischi fiscali;
- anche le imprese di grandi dimensioni si dotano di strumenti di controllo dei rischi fiscali, ciascuna tenendo conto della propria attività e della propria organizzazione;
- il concetto del "tempo" a disposizione è diverso tra l'impresa e l'Amministrazione finanziaria, la cadenza degli adempimenti fiscali costringe il contribuente ad assumere posizioni in tempi che non coincidono con quelli che sono richiesti all'Amministrazione fiscale per assumere le decisioni che ritiene più corrette;
- gli accertamenti fiscali hanno ad oggetto anni risalenti (4/5 anni prima dell'attività di verifica) e quindi riguardano più annualità insieme a catena;
- le sanzioni indicate negli accertamenti sono elevatissime al punto che spesso l'impresa pur ritenendo di essere nel giusto accetta l'accertamento con adesione in cambio della eliminazione delle sanzioni;
- i meccanismi di determinazione degli incentivi del personale dell'Amministrazione finanziaria considerano le imposte accertate e riscosse e quindi è più agevole e fruttuoso colpire un soggetto di grandi dimensioni soprattutto se ci si limita a contestare una interpretazione piuttosto che cercare la reale evasione;
- l'Amministrazione finanziaria quando inizia l'accertamento non conosce nei dettagli l'operatività dell'impresa e deve comprenderne prima i meccanismi di funzionamento;
- la stessa impresa subisce, per i medesimi fatti, accertamenti da distinti organi dell'Amministrazione finanziaria, i quali, peraltro, non sempre raggiungono la stessa soluzione interpretativa; in alcuni casi l'intervento della Direzione Centrale dell'Agenzia delle entrate risolve il contrasto, in altri si aprono diversi contenziosi che arrivano anche a decisioni non unanimi;
- il rischio penale/tributario scatta anche per questioni interpretative;
- le "notitiae criminis" fioccano sui vertici aziendali e sugli altri operatori responsabili con conseguenze negative immediate per la reputazione della società e dei soggetti coinvolti, anche se poi il magistrato dovesse decidere per la non sussistenza del reato;
- trattandosi di soggetti di grandi dimensioni spesso si tratta di soggetti quotati in borsa e la "notitia criminis" può creare problemi alla quotazione del titolo.

Quanto fin qui ricordato, ovviamente, non giovava né alle imprese né all'Amministrazione finanziaria, da qui il forte interesse reciproco al cambio di cultura che accompagna la disciplina dell'adempimento collaborativo.

2. L'introduzione in Italia del regime di adempimento collaborativo e le riflessioni successive per il miglioramento dell'istituto

Sulla base di queste premesse, in un clima di grande collaborazione (anche tra imprese e Amministrazione finanziaria) si è giunti all'approvazione del Decreto Adempimento Collaborativo, recante più in generale "*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*", in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge delega 11 marzo 2014, n. 23 (di seguito: "Legge Delega 2014"). Si tratta, come già osservato, di un salto culturale di grande rilevanza e il decreto in questione è sicuramente tra le normative

più importanti introdotte con la legge delega sopra citata. La disciplina è stata, poi, completata con alcuni Provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle entrate, con i decreti del Ministero dell’economia e delle finanze e con specifiche circolari.

L’obiettivo centrato dall’introduzione dell’adempimento collaborativo è di aver istituito uno strumento di dialogo evoluto tra Fisco e maggiori contribuenti del Paese, che consenta a questi ultimi di ottenere, quale beneficio direttamente conseguente all’adesione, la certezza preventiva rispetto alle posizioni fiscali prese in dichiarazione. L’obiettivo della certezza è assicurato dall’interlocuzione tempestiva ed esauriente con l’interlocutore (unico) Agenzia delle entrate, alimentata, nel corso del periodo di imposta, grazie all’adozione, da parte delle imprese, di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. Tax Control Framework – TCF), disegnato secondo le *best practice* oggetto di ricognizione nei lavori dell’OCSE. Per effetto della rete di protezione data dal TCF, l’impresa è in grado di identificare in modo efficace e per tempo le aree di rischio fiscale che meritano una *disclosure* preventiva all’Autorità fiscale, ottenendone in cambio la certezza sulle relative posizioni.

Tutti seguono con attenzione massima la concreta applicazione di questa normativa e auspicano interventi ulteriormente migliorativi volti ad incrementare il salto culturale e il cambiamento del rapporto tra imprese e Amministrazione finanziaria.

Anche Lafis partecipa a questa officina laboriosa.

In primo luogo, insieme ad AFI (Associazione fiscalisti d’impresa) viene elaborato un questionario, Survey novembre 2020, dedicato alle imprese per raccogliere osservazioni, proposte, criticità, relativamente alla disciplina dell’adempimento collaborativo e alla sua concreta applicazione.

Gli esiti del questionario, sempre d’intesa con AFI, si traducono nel documento preparatorio di un incontro con il Direttore dell’Agenzia delle entrate che ha luogo il 27 gennaio 2021. Dopo questo incontro, l’Agenzia delle entrate decide di continuare il dialogo direttamente con le imprese che hanno aderito al regime, istituendo un tavolo permanente di dialogo.

Gli approfondimenti di Lafis non si interrompono, perché l’argomento è troppo importante e, come già detto, la cultura va continuamente alimentata. Viene redatto un nuovo documento, datato 27 febbraio 2023, che li sintetizza con il titolo “Proposte normative per valorizzare gli istituti della Cooperative Compliance, del Tax Control framework, del ravvedimento operoso e per l’istituzione di un ‘bollino verde’”.

Nonostante il generale riconoscimento del valore di questa disciplina, tutti concordano su due limiti importanti della normativa: la stretta maglia d’ingresso al regime dell’adempimento collaborativo per quanto riguarda le soglie dimensionali e l’insufficienza degli effetti premiali derivanti dall’accesso al regime. Si ritiene, quindi, necessario definire delle proposte capaci di innalzare il livello generale di compliance fiscale, contribuire al miglioramento dei rapporti tra Fisco e Contribuente, rispondere a criteri di equità, essere coerenti con la tutela dei diritti individuali e con l’assolvimento dei doveri di solidarietà.

Le proposte contenute nel documento Lafis possono essere così sintetizzate:

- riduzione graduale stabilita dalla legge (e non con Provvedimento amministrativo) della soglia per l’adesione all’adempimento collaborativo;
- potenziamento dei vantaggi che discendono dall’adesione al regime dell’adempimento collaborativo in tema di abbreviamento dei termini per l’accertamento e revisione della disciplina in materia sanzionatoria, con riduzione o eliminazione delle sanzioni amministrative, comprese quelle in materia di ipoteca e sequestro conservativo, nonché delle sanzioni penali;

- ulteriore riduzione delle sanzioni per ravvedimenti operosi in cui tra la violazione compiuta e la riparazione attuata sia trascorso un tempo molto breve (prendendo ad esempio la normativa francese e quella tedesca);
- riconoscimento di un ruolo premiante all'adozione del Tax Control Framework da parte di contribuenti soggetti alle previsioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, che include i reati fiscali tra quelli presupposti;
- istituzione di un "bollino verde" che testimoni l'affidabilità del contribuente.

3. I criteri di intervento contenuti nella Legge Delega del 2023

L'art. 17, comma 1, lettera g), della Legge Delega 111/2023 prevede, tra l'altro, misure volte ad incentivare l'adempimento spontaneo dei contribuenti, attraverso il potenziamento del regime di adempimento collaborativo mediante:

- 1) l'accelerazione del processo di progressiva riduzione della soglia di accesso all'applicazione dell'istituto, provvedendo a dotare, con progressivo incremento, di adeguate risorse l'Agenzia delle entrate;
- 2) l'accesso al regime anche a società prive dei requisiti di ammissibilità, che appartengono ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto possiede i requisiti di ammissibilità a condizione che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società del gruppo;
- 3) la possibilità di certificazione da parte di professionisti qualificati dei sistemi integrati di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria;
- 4) la possibilità di gestire nell'ambito dell'adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi d'imposta precedenti all'ammissione al regime;
- 5) l'introduzione di nuove e più penetranti forme di contraddittorio riguardo alle risposte alle istanze di interpello o agli altri pareri comunque denominati, richiesti dai contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo, prevedendo anche la necessità di una interlocuzione preventiva rispetto alla notificazione di un parere negativo;
- 6) la previsione di procedure semplificate per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportino la necessità di effettuare ravvedimenti operosi;
- 7) l'emanazione di un codice di condotta che disciplini i diritti e gli obblighi dell'Amministrazione e dei contribuenti;
- 8) l'introduzione di un periodo transitorio di osservazione che consenta di decidere della opportunità della permanenza o della esclusione dal regime dell'adempimento collaborativo, in caso di violazioni fiscali non gravi, tali da non pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente;
- 9) il potenziamento degli effetti premiali connessi all'adesione al regime dell'adempimento collaborativo prevedendo, in particolare:
 - a) l'ulteriore riduzione, fino all'eventuale esclusione, delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio

fiscale sia certificato da professionisti qualificati, anche in ordine alla conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente;

b) l'esclusione, ferme restando le disposizioni dell'articolo 20, comma 1, lettera b), delle sanzioni penali tributarie, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo che hanno tenuto comportamenti collaborativi e comunicato preventivamente ed esaurientemente l'esistenza dei relativi rischi fiscali;

c) la riduzione di almeno due anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973 e dall'articolo 57, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati anche in ordine alla conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

L'art. 20 della Legge Delega 2023 prevede, inoltre, la possibilità di introdurre sistemi premiali per le PMI che, prive dei requisiti per aderire al regime, adottano volontariamente sistemi di controllo del rischio fiscale.

La recente Legge Delega 2023 contiene, dunque, criteri e principi che in materia di adempimento collaborativo sono sostanzialmente in linea con le esigenze da più parti manifestate, contenute anche nel documento redatto da Lafis.

4. Le concrete modalità di attuazione della delega per il potenziamento dell'adempimento collaborativo

Il Decreto Riforma, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 3 del 2 gennaio 2024, in vigore dal 18 gennaio 2024, dà attuazione agli articoli 17 e 20 della Legge Delega 2023.

L'obiettivo del potenziamento del regime di adempimento collaborativo viene perseguito modificando le disposizioni contenute nel Decreto Adempimento Collaborativo. Viene, inoltre, introdotta una disposizione rivolta alle PMI volta a premiare coloro che non avendo i requisiti per aderire al regime adottano volontariamente un sistema di controllo del rischio fiscale.

Alla fine del 2023 erano state ammesse al regime di adempimento collaborativo 111 grandi imprese ed erano in corso le attività istruttorie per altre 35. Al potenziamento del regime viene associato il controllo di un gettito molto importante per l'Erario che si auspica possa arrivare a superare i 7 miliardi di euro².

Per una compiuta analisi del provvedimento occorre anche attendere l'emanazione dei numerosi provvedimenti amministrativi (2 Regolamenti, 4 decreti ministeriali e 1 Provvedimento del Direttore della Agenzia delle entrate) ai quali il legislatore delegato ha ritenuto di demandare la regolamentazione di aspetti tecnici di particolare rilievo.

Per rafforzare l'efficacia dell'istituto, il Decreto Riforma effettua interventi sull'ambito soggettivo, sull'ambito oggettivo, sui meccanismi operativi dell'istituto, sul regime premiale.

Con l'attuazione di questi indirizzi si è auspicato che il regime potesse effettivamente pervenire a quel cambiamento culturale irreversibile, finalizzato "al perseguimento del comune obiettivo della realizzazione di un sistema fiscale più affidabile e moderno nell'ambito del quale l'azione repressiva dell'Amministrazione

² Cfr. Marco Mobili e Giovanni Parente, "Fisco nuovo tutor per le imprese. L'obiettivo è superare i 7 miliardi", Il Sole 24 Ore del 10 febbraio 2024.

finanziaria si trasforma in attività preventiva basata su forme di cooperazione rafforzata per i contribuenti dotati di affidabili sistemi di gestione del rischio fiscale”³.

Sulla base di queste premesse esamineremo il modo in cui il Decreto Riforma ha dato attuazione agli auspici che hanno accompagnato l’emanazione della Legge Delega 2023. In particolare, anticipando quanto meglio di seguito argomentato, sembrano sostanzialmente raggiunti gli obiettivi di riduzione della soglia di accesso e di implementazione delle procedure di dialogo tra Amministrazione e contribuenti aderenti al regime, mentre può essere formulato un giudizio più critico relativamente al potenziamento del regime premiale in ordine al quale appare poco soddisfacente l’intervento sul regime sanzionatorio.

La presenza di tali criticità non impedisce, tuttavia, di riconoscere che, in ogni modo, si sono introdotti significativi miglioramenti del regime che stiamo analizzando.

5. L’Ampliamento della platea

5.1 Le nuove soglie di accesso

Il regime, fino ad ora previsto per i contribuenti di maggiore dimensione, prima delle modifiche ipotizzate dalla Legge Delega 2023, per gli anni 2022, 2023 e 2024, era riservato ai contribuenti residenti e non residenti con un volume di affari o di ricavi non inferiore a 1 miliardo di euro. La Legge Delega 2023 prevede l’ampliamento della platea di contribuenti in grado di accedere al regime accelerando, innanzitutto, il processo di progressiva riduzione della soglia di accesso.

L’articolo 7, comma 1-*bis*, del Decreto Adempimento Collaborativo, come riformulato dal Decreto Riforma, ammette ora al regime i contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi:

- a) a decorrere dal 2024, non inferiore a 750 milioni di euro;
- b) a decorrere dal 2026, non inferiore a 500 milioni di euro;
- c) a decorrere dal 2028, non inferiore a 100 milioni di euro.

Ai sensi del successivo comma 1-*ter*, i requisiti dimensionali di cui al comma 1-*bis* sono valutati assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i ricavi indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio relativo all’esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori e il volume di affari indicato nella dichiarazione ai fini dell’imposta sul valore aggiunto relativa all’anno solare precedente e ai due anni solari anteriori.

La Legge Delega 2023 non escludeva a priori la possibilità di scendere anche sotto la soglia dei cento milioni di euro per estendere l’istituto in questione a PMI con minori ricavi e volumi d’affari interessate a questa forma di *tax compliance* ed ai vantaggi che se ne possono trarre, ma il Decreto Riforma non ha sfruttato tale opportunità, limitandosi a disciplinare il cronoprogramma che consente di arrivare in tre anni alla soglia dei cento milioni. Il limite dei cento milioni era già previsto dalla previgente versione dell’articolo 7, comma 4, lettera b) che demandava, però, ad un decreto del Ministro dell’economia e delle finanze la facoltà di stabilire i criteri in base ai quali potevano essere, progressivamente, individuati gli ulteriori contribuenti ammissibili al regime.

La scelta di individuare il limite in via legislativa operata dal Decreto Riforma risponde ad una duplice esigenza:

³ Cfr. G. Marino, “Adempimento collaborativo e dintorni: una sfida culturale che richiede coraggio e fiducia”, in *Il Fisco*, n. 41/2023, par. 3.1.

- garantire che l'allargamento della platea dei contribuenti avvenga celermente;
- assicurare il rispetto della riserva di legge in materia penale dal momento che, tra i nuovi effetti della adesione al regime, il nuovo articolo 6, comma 4, del Decreto Adempimento Collaborativo ha previsto la non punibilità delle condotte di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi, comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate.

L'obiettivo dell'allargamento della platea dei contribuenti che possono accedere al regime posto dal legislatore delegante può dirsi, quindi, sostanzialmente raggiunto trasformando quel che poteva essere considerato un regime privilegiato per pochi (attualmente le società aderenti al regime sono poco più di 100) in un'opportunità di favorire l'auspicabile cambiamento culturale precedentemente ricordato che potrà interessare tutti i grandi contribuenti (stimati nell'ordine di 9.000 unità, tenendo anche conto di quanto riportato *infra* al paragrafo successivo).

5.2. L'ampliamento del perimetro per gli appartenenti ai gruppi.

La Legge Delega 2023 prevede la possibilità di consentire l'accesso al regime anche a società, prive dei requisiti di ammissibilità, appartenenti ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto abbia i requisiti di ammissione previsti, a condizione che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società del gruppo. Delle due condizioni poste dalla norma, la prima costituisce una deroga rispetto ai requisiti dimensionali per le altre società del gruppo che intendono aderire, mentre la seconda presuppone l'adozione da parte di queste ultime del TCF qualificato da caratteristiche di integrazione e di unitarietà di gestione per le stesse società⁴.

Questo intervento ha l'obiettivo di ampliare le possibilità di accedere al regime per "trascinamento", riconoscendo quella che è la prassi prevalente nei gruppi, i quali tendono ad adottare un assetto organizzativo coerente per tutte le loro società; sicché anche il TCF viene implementato e gestito con un indirizzo univoco e integrato da parte delle varie unità operative e, spesso, gestito da un'unica funzione con responsabilità trasversali.

Anche in questo caso il Decreto Riforma non ha utilizzato in pieno i margini di discrezionalità che aveva a disposizione, limitandosi a estendere le ipotesi di trascinamento al solo caso di contribuenti che appartengono al medesimo consolidato fiscale nazionale di cui all'articolo 117 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a condizione che:

- almeno un soggetto aderente alla tassazione di gruppo possieda i requisiti dimensionali indicati nel comma 1 bis) (non è quindi necessario che tutti gli appartenenti al consolidato rispettino i predetti limiti);
- il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, certificato ai sensi dell'articolo 4, comma 1-bis.

Il Decreto Riforma ha scelto di considerare la fattispecie del gruppo di imprese solo con riferimento ai soggetti annoverati nel medesimo consolidato fiscale nazionale, mentre la Legge Delega 2023 faceva riferimento, in generale, a società appartenenti ad un gruppo di imprese, ossia, ad un insieme di società tra loro collegate in virtù di un rapporto di controllo di diritto, diretto o indiretto, da parte di una società capogruppo (holding).

⁴ Per approfondimenti vedi A. Dodero B. Ferroni, "Adempimento Collaborativo Potenziato e possibile estensione del sistema di controllo del rischio fiscale alle PMI", Pubblicato in Il Fisco 6/2024. In questo documento si fa riferimento a tale articolo anche in altre parti del lavoro elaborate da uno dei coautori dello stesso.

6. Attuazione degli interventi che riguardano il TCF integrato e la sua certificazione

La Legge Delega 2023 è intervenuta anche su uno dei requisiti essenziali di accesso al regime in parola, stabilendo che il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale⁵ che la società deve adottare ai fini dell'ammissione al regime debba essere "integrato" e "certificato" da parte di professionisti qualificati, anche in ordine alla conformità ai principi contabili.

Il Decreto Riforma, in conformità a tale prescrizione, con una serie di modifiche all'articolo 4 del Decreto Adempimento Collaborativo, ha stabilito che:

- il sistema di rilevazione, misurazione e gestione del rischio fiscale debba essere "integrato", ovvero inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno⁶;
- il sistema di controllo del rischio fiscale debba essere "certificato" da un professionista indipendente, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, rinviando, poi, ad un successivo regolamento la disciplina relativa ai requisiti richiesti ai professionisti abilitati al rilascio della certificazione del TCF, nonché i loro compiti e adempimenti, prevedendo che, per il rilascio della predetta certificazione, gli stessi possono avvalersi dei consulenti del lavoro per le materie di loro competenza;
- l'Agenzia delle entrate emana apposite linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e per il suo aggiornamento, nonché per il periodico adeguamento della certificazione;
- i soggetti già ammessi al regime non sono tenuti alla certificazione di cui sopra, considerato che il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale è stato già validato dall'Agenzia delle entrate, in sede di ammissione al regime.

6.1 La "catastizzazione" del TCF e l'individuazione dei professionisti abilitati

Il Decreto Riforma non ha inteso modificare gli elementi essenziali di un efficace TCF, come definiti dal Provvedimento del 14 aprile 2016. Ad essi si sono aggiunti, dal punto di vista procedurale, un'ulteriore precisazione circa l'integrazione del medesimo nel contesto di governo aziendale e di controllo interno, nonché l'obbligo di certificazione del sistema di TCF.

In ordine al primo elemento, va osservato che, in conformità alla norma previgente, che già prevedeva espressamente il requisito di integrazione del TCF⁷, le *best practice* hanno consentito di mettere a fattor comune alcuni elementi fondamentali di integrazione del TCF nell'ambito del sistema di controllo interno e di gestione dei rischi aziendali ("SCIGR")⁸. Si tratta, quindi, di un'ulteriore sottolineatura normativa e non di una novità.

⁵ Le caratteristiche essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale sono state disciplinate al punto 3 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 54237/2016, in conformità alle previsioni del Decreto Adempimento Collaborativo e alle raccomandazioni OCSE contenute nel Report del mese di maggio 2013 "Cooperative Compliance: A Framework - From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance" e nelle Guidelines 2016.

⁶ La relazione illustrativa al Provvedimento ricorda che il TCF va integrato con un sistema di controlli in materia di informativa finanziaria-contabile, al fine di assicurare la conformità ai principi contabili adottati dal contribuente.

⁷⁷ L'articolo 4, comma 1, del Decreto Adempimento Collaborativo, nel testo precedente la novella, già precisa come il TCF debba essere "inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno" e la relazione illustrativa, nel riferirsi a questa prescrizione, la riferisce al requisito per cui il TCF debba essere "integrato" nel contesto "del più ampio sistema di governo aziendale e di controllo interno" - ovvero coerente con i principi e il funzionamento di quest'ultimo.

⁸⁸ Per approfondimenti, cfr. E. Barbiani, "L'adempimento collaborativo a confronto con le best practice in ambito di Tax Control Framework", in *Corriere tributario*, 3/2024.

Il secondo elemento innovativo – la certificazione del TCF – è espressione del forte impulso che la legge delega prima, e il Decreto Riforma poi, esercitano in tema di procedimentalizzazione⁹.

Già oggi, l'istituto si contraddistingue per una disciplina procedurale ben più articolata rispetto a comparabili esperienze estere, peraltro, in linea con l'inclinazione tipica del nostro Paese per l'ipertrofia regolamentare dell'azione della Pubblica amministrazione¹⁰.

In particolare, la previsione da un lato delle linee guida per la predisposizione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale efficace e, dall'altro, la sua certificazione ad opera di professionisti abilitati, i cui requisiti oggettivi e soggettivi devono essere previsti con Decreto ministeriale, sembrano proprio configurare la volontà di definire le "regole del gioco", in modo ancora più puntuale e preciso.

Si tratta di un vero e proprio tentativo di "standardizzazione", ovvero catastizzazione, del TCF da parte del legislatore; concetto non del tutto nuovo in ambito fiscale, anche se non di uso comune.

Il perno è rappresentato appunto dalla certificazione, o meglio, dai requisiti che saranno previsti per poterla ottenere, requisiti che a loro volta dipenderanno dalle linee guida fissate con il previsto provvedimento dell'Agenzia delle entrate, le quali ultime dovranno declinare le modalità con cui individuare i rischi fiscali e i relativi controlli affinché, appunto, un TCF possa dirsi efficace.

Alla base dell'ipotizzato processo di standardizzazione sono sicuramente rinvenibili finalità meritevoli, tra cui:

1. l'armonizzazione fiscale, ovvero la schematizzazione dei processi fiscali per garantire una maggiore coerenza e uniformità nel rispetto delle leggi fiscali;
2. il miglioramento della compliance fiscale, in quanto la centralizzazione del Tax Control Framework potrebbe aiutare a migliorare la conformità fiscale complessiva, consentendo all'autorità fiscale di monitorare più efficacemente le attività e identificare le irregolarità;
3. la riduzione del rischio fiscale, tenuto conto che un Tax Control Framework standardizzato potrebbe contribuire a ridurre i rischi fiscali derivanti da errori o inadempienze nelle pratiche fiscali aziendali.

Tuttavia, la "catastizzazione" potrebbe anche avere ripercussioni, in termini di perdita di flessibilità o mancanza di considerazione delle specifiche esigenze e circostanze delle singole aziende. Inoltre, potrebbe influenzare il grado di responsabilità e controllo che le aziende hanno sul proprio processo di conformità fiscale.

In definitiva, sebbene l'idea di "catastizzazione del Tax Control Framework" sia interessante in linea teorica, assume fondamentale rilevanza che nella fase realizzativa siano attentamente ponderati gli impatti e le implicazioni pratiche per le organizzazioni e per il sistema fiscale nel suo complesso.

Per quanto riguarda le linee guida, l'auspicio è che l'Agenzia delle entrate, nella fase di stesura del previsto provvedimento, apra un dialogo con le imprese, partendo da quelle già aderenti al regime di adempimento collaborativo, per individuare un modello che assicuri flessibilità di adozione.

E', infatti, auspicabile, che le linee guida, offrendo un solido quadro di principi intorno ai quali disegnare il TCF, piuttosto che un elenco minimo di rischi fiscali, suddivisi per settore di appartenenza, prevedano un processo di gestione degli stessi lineare e semplice, soprattutto con riguardo allo sviluppo dei controlli, così da consentire personalizzazioni ai contribuenti sulla base della loro effettiva realtà aziendale. Nella ferma convinzione, che si ritiene più che condivisa a livello scientifico ed operativo, che il sistema di controllo debba necessariamente adattarsi alle forme della singola impresa, non potendo essere un vestito standard che tutte

⁹ Cfr. M. Lio, E. Macario, "TCF fattore chiave nel nuovo paradigma rapporti fisco e contribuente", in *Corriere tributario* n. 5/2023.

¹⁰ Cfr. M. Lio, E. Macario, opera citata.

le aziende possano indossare. Sul punto, i lavori OCSE hanno chiarito come, per il TCF, non valga l'ipotesi di sistema di controllo del tipo *"one-size that fits all"*¹¹.

Riguardo alla certificazione e, in particolare, ai professionisti che saranno tenuti a rilasciarla, come già osservato dalla VI Commissione del Senato in sede consultiva, è importante che sia garantita l'indipendenza dei professionisti certificatori, attraverso l'indicazione di requisiti oggettivi e soggettivi accurati che prescindano, quindi, dall'appartenenza ad uno specifico ordine.

7. Il TCF volontario

La Legge Delega 2023 ha previsto che la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale di cui all'articolo 4 del Decreto Adempimento Collaborativo e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese che non possiedono i requisiti per aderire all'istituto dell'adempimento collaborativo assumono rilevanza per escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni.

Il Decreto Riforma inserisce nell'ambito del Decreto Adempimento Collaborativo un nuovo comma 7-bis che dà attuazione questo principio direttivo. Tale disposizione prevede:

- al comma 1, la possibilità di effettuare un'opzione non revocabile di durata biennale per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale che abbia i requisiti di cui all'articolo 4, dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate, e stabilisce il periodo di validità dell'opzione;
- al comma 2, i benefici premiali connessi all'esercizio dell'opzione;
- al comma 3, l'emanazione di un successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per disciplinare le modalità di applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 7-bis.

Il Decreto Riforma, in linea con la Legge Delega 2023, non prevede la esplicita possibilità di certificare il TCF spontaneamente elaborato dai contribuenti che non possano accedere al regime di adempimento collaborativo, ma l'Agenzia delle entrate ha precisato che la certificazione è, comunque, necessaria¹².

Il comma 2 delinea i benefici premiali connessi all'esercizio dell'opzione. In particolare, prevede:

- la riduzione a un terzo delle sanzioni amministrative in materia tributaria per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212;
- la configurazione di una causa di non punibilità per il reato di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi fiscali relativi ai soli elementi attivi sottratti ad imposizione, nel caso in cui la relativa fattispecie concreta e personale sia stata comunicata all'Agenzia delle entrate mediante istanza di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27

¹¹ OECD, *"Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks"*, 2016, pag. 28.

¹² Risposta fornita al VII Forum dei Commercialisti ed esperti contabili che si è tenuto in data 29 gennaio 2024. Nella stessa è stato precisato che: *"Il comma 1-bis dell'articolo 4 ... stabilisce che: «Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale di cui al comma 1, predisposto in modo coerente con le linee guida di cui al comma 1-quater, deve essere certificato, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, da parte di professionisti indipendenti già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili»*. Proprio il rinvio all'articolo 4, contenuto nell'articolo 7-bis, conferma che il sistema di controllo del rischio fiscale debba avere, anche per i soggetti che aderiscono al regime in via opzionale, tutte le caratteristiche ivi prescritte, inclusa la certificazione da parte di un professionista indipendente qualificato".

luglio 2000, n. 212. La causa di non punibilità non è riconosciuta per violazioni dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ad elementi passivi inesistenti.

In sostanza per questi contribuenti l'adozione del TCF e l'esercizio della opzione sono condizioni indispensabili per accedere alla riduzione delle sanzioni; tuttavia quest'ultima è circoscritta ai soli rischi fiscali che siano stati rappresentati presentando un interpello. In assenza di tale comunicazione l'aver posto in essere le due condizioni precedentemente indicate non consente di fruire di alcun beneficio.

In altre parole, aver disegnato e mantenere nel tempo il TCF non trova un riscontro in termini di premialità, se non indirettamente attraverso la specifica presentazione di singole istanze di interpello. Va tenuto presente che le modifiche apportate al sistema sanzionatorio (successivamente illustrate) disposte in favore di coloro che volontariamente adottano un idoneo TCF, non sembrano introdurre meccanismi premiali, di per sé idonei a stimolare gli ingenti investimenti che sono necessari per strutturare tale sistema di controllo.

8. Codice di condotta

Premesso che, con riferimento al codice di condotta, il Decreto Riforma non aggiunge molto rispetto a quanto affermato dal Legislatore delegante, se non la previsione del veicolo giuridico con cui il codice dovrà essere emanato, vale a dire con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, è interessante rilevare che in tale previsione sembra potersi rinvenire la medesima volontà di procedimentalizzare ovvero standardizzare, già rilevata a proposito della previsione delle linee guida del TCF e della sua certificazione.

Ma di cosa dovrà trattare il codice di condotta? Quale dovrà esserne il filo conduttore?

Si ritiene che la cornice regolamentare dovrebbe essere rappresentata dall'elenco degli impegni già previsti dal Decreto Adempimento Collaborativo in capo ad entrambe le parti coinvolte, vale a dire:

- a) per il contribuente:
 - l'istituzione e il mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale certificato e attuazione delle modifiche eventualmente ritenute necessarie dall'Agenzia delle entrate;
 - un comportamento collaborativo e trasparente, con comunicazione tempestiva ed esauriente dei rischi di natura fiscale e delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva;
 - l'impegno a fornire risposta alle richieste dell'Agenzia delle entrate nel più breve tempo possibile;
 - la promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria.
- b) per l'Agenzia delle entrate:
 - la valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità del sistema di controllo adottato, con eventuale proposta di modifiche;
 - la pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva;
 - la promozione di relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza;
 - la realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza delle informazioni fornite dal contribuente;
 - l'esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e l'impegno a fornire risposta nel più breve tempo possibile alle richieste dei contribuenti;
 - tenere in debita considerazione le valutazioni effettuate dagli organi di gestione, sulla base della relazione annuale di cui all'articolo 4, comma 2, del Decreto Adempimento Collaborativo, delle risultanze delle attività dei soggetti incaricati della revisione contabile, del collegio sindacale e dei pareri degli organismi di vigilanza.

Richiamati gli impegni già normativamente previsti, la previsione di un codice di condotta si traduce in una sorta di decalogo attuativo, attraverso il quale conferire agli stessi concretezza.

Sulla base di queste premesse, il codice di condotta dovrebbe avere la prima fonte normativa nei principi previsti dallo Statuto dei diritti del Contribuente, per poi contenere specifiche disposizioni volte a disciplinare e regolamentare il rapporto tra l'Agenzia delle entrate e le Società ammesse al regime di adempimento collaborativo, nell'ottica di una modalità di interlocuzione improntata su principi di collaborazione e trasparenza.

Una particolare attenzione è auspicabile che sia dedicata a definire i caratteri salienti di un contraddittorio efficiente ed efficace, al processo conoscitivo da parte dell'Agenzia delle entrate del contribuente e, in particolare, alle modalità operative del business, oltreché al sistema di gestione del rischio fiscale.

A tal proposito potrà rivelarsi molto utile il contributo di chi, sia dal lato Agenzia che dal lato contribuente, ha già avuto modo di "vivere" il regime di adempimento collaborativo, così da cogliere attraverso l'esperienza maturata sul campo gli aspetti più rilevanti del rapporto e tradurli, appunto, in note metodologiche e di comportamento.

A questo proposito il framework giuridico del codice di condotta potrebbe anche essere l'occasione per disciplinare le modalità di confronto tra l'Agenzia delle entrate e le società aderenti al regime, prevedendo riunioni periodiche nelle quali, ad esempio, cogliere l'occasione per un confronto su tematiche comuni, anche con riferimento al "funzionamento" del regime, la condizione preventiva di documenti di prassi in consultazione, l'elenco delle operazioni di pianificazione fiscale aggressiva, ecc..

9. Attuazione degli interventi che riguardano i meccanismi operativi dell'istituto

Dal punto di vista dei meccanismi di funzionamento del regime, il Decreto Riforma disciplina:

- il contraddittorio preventivo prima della notifica di risposte sfavorevoli;
- le questioni riferibili a precedenti periodi di imposta al momento di accesso al regime;
- le questioni riferibili a precedenti periodi di imposta per chi è già nel regime;
- la procedura di esclusione dal regime;
- il tema dell'interlocutore unico.

9.1 Il contraddittorio preventivo prima della notifica di risposte sfavorevoli

La prospettiva indicata nell'articolo 17, comma 1, lettera g), punto 1.5) della Legge Delega 2023, è stata attuata inserendo nell'articolo 6 del Decreto Adempimento Collaborativo il comma *2-bis* che testualmente dispone: "Nei riguardi dei contribuenti in regime di adempimento collaborativo, l'Agenzia delle entrate, prima di notificare una risposta sfavorevole a un'istanza di interpello, ovvero prima di formalizzare qualsiasi altra posizione contraria a una comunicazione di rischio effettuata ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b) invita il contribuente a un contraddittorio per illustrargli la propria posizione. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate disposizioni attuative del presente comma.". La formula introdotta nel Decreto Adempimento Collaborativo fa riferimento alla necessità, nel corso di un contraddittorio, di "illustrare" al contribuente le posizioni dell'Agenzia delle entrate, ma è auspicabile che il decreto ministeriale chiarisca che deve trattarsi di una illustrazione che non ha una mera funzione informativa, ma è la fase di avvio di un ulteriore contraddittorio.

9.2 Gestione delle questioni riferibili a precedenti periodi di imposta al momento di accesso al regime

La previsione riportata all'articolo 17, comma 1, lettera g), punto 1.4) della Legge Delega 2023 è gestita nel Decreto Adempimento Collaborativo da un nuovo comma *3-ter* dell'articolo 6, che, testualmente, dispone quanto segue: "È facoltà del contribuente 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. In relazione alle comunicazioni di cui al periodo precedente, effettuate improrogabilmente entro centoventi giorni dalla notifica del provvedimento di ammissione al regime, le sanzioni amministrative sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale.”

La disposizione sembra destinata ai soli contribuenti che aderiranno al regime dopo l'entrata in vigore di questa disciplina e presenta l'evidente limite di dover comunicare entro un ristretto spazio temporale (120 giorni) i possibili rischi, con la difficoltà per la società interessata di individuare rischi che potrebbero emergere anche in una fase successiva a causa di mutati orientamenti interpretativi. Non è d'altra parte disciplinato il modo in cui debba essere effettuata questa comunicazione (interpelli o segnalazioni di rischio) ed in particolare se si debba fare distinzione tra rischi significativi e rischi non significativi.

Conformemente a quanto previsto dall'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.4 della Legge Delega 2023, viene accordata dal comma 3-ter la possibilità di avviare interlocuzioni in seno al regime anche relativamente a fattispecie che insistono su annualità antecedenti all'ammissione. In relazione a tali interlocuzioni, a condizione che siano state avviate antecedentemente all'apertura di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagine penale sui rischi comunicati e nel rispetto di un termine perentorio di centoventi giorni decorrenti dalla notifica al contribuente del provvedimento di ammissione, è riconosciuta la riduzione della metà delle sanzioni amministrative, che comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale (comma 1, lett. c), n. 3).

Qualche perplessità suscita la circostanza che non siano previste in queste fattispecie cause di non punibilità sul fronte penale nonché l'entità della riduzione (50 %) delle sanzioni amministrative, perché il contribuente fa, comunque, piena disclosure dei suoi comportamenti e non sembra corretto penalizzarlo per il solo fatto che la disclosure avviene dopo aver tenuto comportamenti a rischio. Non avrebbe potuto effettuarlo prima di eseguire le attività, come è richiesto ai soggetti in regime di adempimento collaborativo per i rischi futuri. Chi aderisce ora non aveva, infatti, una norma che gli garantisse una adeguata penalty protection.

Per le società già aderenti al regime non sembra, invece, esserci una analoga previsione di riduzione delle sanzioni amministrative. Ne consegue che se il soggetto in regime di adempimento collaborativo segnala un rischio, nelle forme previste dal comma 3 dell'articolo 6 del Decreto Adempimento Collaborativo, per un anno in cui è nel regime e si comporta in modo difforme da quanto indicato dall'Agenzia non si applica per quell'anno alcuna sanzione amministrativa. Per gli anni precedenti all'entrata nel regime, in cui avesse tenuto il medesimo comportamento non potendosi avvalere della disposizione in commento, potrebbe, invece, solo avvalersi della possibilità di procedere a ravvedimenti operosi nelle forme disciplinate dall'articolo 6, comma 2, successivamente commentate.

9.3 Gestione delle questioni riferibili a precedenti periodi di imposta per chi è già nel regime

Relativamente al criterio direttivo contenuto nell' articolo 17, comma 1, lettera g), punto 1.6) della Legge Delega 2023, il Decreto Riforma si limita a prevedere che con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze sono disciplinate le procedure per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi, prevedendo un contraddittorio preventivo nonché modalità semplificate e termini ridotti per la definizione del procedimento. Viene quindi sostanzialmente riprodotto il contenuto del principio contenuto nella delega, aggiungendo soltanto la necessità di attivare un contraddittorio, lasciando all'autorità amministrativa il compito di darvi attuazione.

Si auspica che la stessa possa introdurre la possibilità di consentire il versamento delle imposte dovute ed erroneamente non liquidate e la rettifica di singole poste della dichiarazione o di errori operativi commessi

nella registrazione, documentazione e certificazione delle operazioni fiscalmente rilevanti (es. fatture, certificazioni uniche), senza necessità di presentazione di dichiarazioni integrative né di svolgere ulteriori adempimenti amministrativi (ad esempio, emissione di fatture, certificazioni uniche, cedolini), come ordinariamente previsto dalla disciplina del ravvedimento operoso. D'altro canto, si ritiene che possa essere espressamente previsto che, in sede di ravvedimento operoso, possano trovare applicazione gli istituti del cumulo giuridico e della continuazione, che dovrebbero essere oggetto di revisione nell'ambito del decreto delegato che si occuperà della modifica del sistema sanzionatorio. La formulazione della norma sembra consentire solo l'adozione di procedure semplificate e non una mitigazione delle sanzioni applicabili in sede di ravvedimento operoso. Resterebbero quindi applicabili ai contribuenti che hanno operato una piena *disclosure* nei confronti del Fisco le stesse sanzioni che si possono applicare ad un contribuente che non è in regime di adempimento collaborativo.

9.4 Procedura di esclusione dal regime

Per quanto riguarda le indicazioni contenute nell' articolo 17, comma 1, lettera g), punto 1.8) della Legge Delega 2023, il Decreto Riforma introduce nell'articolo 7 del Decreto Adempimento Collaborativo un nuovo comma 3. Sulla base di questa disposizione l'Agenzia delle entrate può dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime per la perdita dei requisiti di cui all'articolo 4 o al comma 1-*bis* e 1-*quater*, ovvero per l'inosservanza degli impegni di cui all'articolo 5, comma 2. Deve farlo però con un provvedimento motivato ed in contraddittorio con il contribuente. È anche previsto che l'esclusione dal regime sia preceduta da un periodo transitorio di osservazione finalizzato a verificare l'adozione da parte del contribuente degli interventi ritenuti necessari per il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1 e alla regolarizzazione delle connesse violazioni fiscali, al termine del quale si determina l'uscita o la permanenza nel regime. Il periodo transitorio di osservazione è pari a centoventi giorni ed è rinnovabile, al ricorrere di oggettive motivazioni, una sola volta per un periodo non superiore ad ulteriori centoventi giorni. Il periodo di osservazione non si applica nei casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente. L'esclusione dei contribuenti dal regime ha effetto dalla data di notifica del provvedimento.

Rispetto al testo del criterio di delega notiamo che il Decreto Riforma:

- definisce quali siano "le violazioni fiscali non gravi, tali da non pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente" facendo riferimento ai requisiti di cui all'articolo 4 o al comma 1-*bis* e 1-*quater*, ovvero all'inosservanza degli impegni di cui all'articolo 5, comma 2;
- prevede quale sia la durata ordinaria del periodo di osservazione (120 giorni) e la sua rinnovabilità.

9.5 Il tema dell'interlocutore unico

Il Decreto Adempimento Collaborativo, nell'introdurre il regime della cooperative compliance nel nostro ordinamento, aveva sancito, con chiara derivazione dalle indicazioni dell'OCSE¹³, il principio dell'interlocutore unico per le imprese in adempimento collaborativo, assegnando all'Agenzia delle entrate la competenza esclusiva, per i controlli e le attività relativi al regime di adempimento collaborativo, nei riguardi dei contribuenti ammessi al regime per i periodi di imposta coperti dallo stesso¹⁴. Come evidenziato nella

¹³ I lavori OCSE fanno riferimento alla necessità che l'Autorità fiscale coltivi una profonda comprensione del modello di business dell'impresa ("*commercial awareness*"), per attuare una forma evoluta di relazione rafforzata, poi trasfusa nella co-operative compliance (OECD, "*Co-operative compliance: a framework. From enhanced relationship to co-operative compliance*", 2013).

¹⁴ Articolo 7, comma 1, del Decreto Adempimento Collaborativo e Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, 26 maggio 2017, n. 101573. A seguito del termine del periodo di prima applicazione del regime, per gli anni 2020 e 2021, l'accentramento delle competenze per i controlli e per le attività connesse al regime è stato confermato

relazione illustrativa al Decreto Adempimento Collaborativo, con questa formulazione il legislatore ha inteso sancire la riserva di esclusività, in capo all’Agenzia delle entrate, sia per la valutazione del TCF, sia per lo svolgimento delle interlocuzioni costanti e preventive, che rappresentano la modalità di esercizio anticipato dei poteri di controllo, da parte dell’Autorità fiscale, nel contesto del regime di adempimento collaborativo.

Nelle disposizioni adottate per dare attuazione all’adempimento collaborativo, l’Agenzia delle entrate, con il Provvedimento del 26 maggio 2017, n. 101573 (“Provvedimento 2017”), al capo IV (“*Competenze per i controlli e per le attività relative al regime*”) paragrafo 10.1, aveva inteso rafforzare il riferimento alla propria competenza esclusiva, precisando che la stessa riguardasse “*il controllo delle dichiarazioni e del corretto adempimento degli altri obblighi tributari cui sono tenuti i contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo, nonché per le attività relative al predetto regime*”¹⁵. Veniva così estesa l’esclusiva prevista dal Decreto Adempimento Collaborativo all’esercizio dei poteri istruttori, volti ad acquisire dati e notizie utili ai fini del controllo sostanziale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti ammessi al regime: il riferimento è alle attività di “*controllo delle dichiarazioni*” e “*del corretto adempimento degli altri obblighi tributari*”¹⁶.

Nel corso del 2022 è stata, tuttavia, introdotta una prima deviazione dal principio dell’interlocutore unico, ragionevolmente ispirata da esigenze organizzative interne all’Agenzia delle entrate e legate alla crescita del numero di imprese ammesse al regime, prevedendo la devoluzione, alle strutture di alcune Direzioni regionali dell’Agenzia delle entrate, delle attività di *risk-analysis* e di controllo delle dichiarazioni dei contribuenti ammessi al regime, a supporto dell’azione dell’Ufficio centrale¹⁷.

Con il Decreto Riforma, è affiorata un’ulteriore compressione del principio dell’interlocutore unico, perché è stato introdotto un espresso riferimento alla Guardia di Finanza, nel contesto della pur confermata esclusività del rapporto con l’Agenzia delle entrate all’interno del regime di adempimento collaborativo: in particolare, nel novellato articolo 7 del Decreto Adempimento Collaborativo, è previsto che l’esercizio di poteri istruttori, nei confronti dei contribuenti ammessi al regime, possa essere svolto da parte del Corpo, pur sulla base di specifici protocolli d’intesa che assicurino il coordinamento preliminare con l’Agenzia delle entrate. Il riferimento alla Guardia di Finanza era peraltro emerso nella seconda lettura al Senato del disegno di legge delega¹⁸, in cui, a fronte dell’introduzione della certificazione del Tax Control Framework, era stato fatto salvo il potere di controllo su di esso dell’Amministrazione finanziaria e non più della sola Agenzia delle entrate, come invece previsto nel testo presentato in prima lettura alla Camera¹⁹.

Se il riferimento espresso ad attività ispettive delle Fiamme Gialle pare ispirato dalla preoccupazione del legislatore correlata all’estensione della platea del regime di adempimento collaborativo, pare tuttavia necessario, in sede di attuazione della riforma con i provvedimenti delegati, precisare: i) che l’intervento della Guardia di Finanza sia circoscritto alla presenza di gravi e precisi indizi di consistente evasione fiscale o frode,

in via esclusiva in capo all’Ufficio Adempimento collaborativo, con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, 22 ottobre 2020, n. 335238.

¹⁵ Il medesimo principio era stato anticipato dalla Circolare 16 settembre 2016, n. 38/E, rispondendo alla domanda numero 10.1.

¹⁶ Il paragrafo 11.1, lettera c), che attribuisce al medesimo Ufficio l’esercizio in via esclusiva dei poteri istruttori di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

¹⁷ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, n. 74913 del 9 marzo 2022.

¹⁸ Il cambio di registro era stato evidenziato in un articolo, pubblicato sul Sole 24 Ore del 1° novembre 2023, a firma di F. Acerbis e M. Lio, dal titolo “*Cooperative compliance, certificazione superflua per le imprese nel regime*”.

¹⁹ Il riferimento è all’articolo 17, comma 1, lettera g), numero 1.3 della Legge delega, ove si prevede di “*introdurre la possibilità di certificazione da parte di professionisti qualificati dei sistemi integrati di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, fermi restando i poteri di controllo dell’Agenzia delle entrate amministrazione finanziaria*” (enfasi aggiunta con riguardo alle modifiche adottate in seconda lettura, in Senato - AS 797-584-A).

come peraltro già contemplato dalla Circolare n. 1 del 2018 del Corpo proprio a riguardo dei controlli da svolgere sui contribuenti in regime di adempimento collaborativo; ii) che resti esclusivamente in capo all’Agenzia delle entrate il riscontro dell’operatività del TCF e l’esercizio in via anticipata, anche su iniziativa, degli ordinari poteri di controllo, nell’ambito dell’interlocuzione costante e preventiva che caratterizza la cooperative compliance.

10. Attuazione degli interventi che riguardano il regime sanzionatorio amministrativo

10.1 I criteri previsti dalla Legge Delega 2023 e l’attuazione nel Decreto Riforma

L’adempimento collaborativo ha il pregio di consentire, attraverso la *disclosure* dei rischi fiscali da parte del contribuente, il confronto preventivo con il Fisco, così da garantire all’impresa la certezza, vero premio assicurato dall’adesione a questo istituto.

Proprio in merito alla certezza del diritto, dalla relazione tecnica al Decreto Riforma, risulta che i soggetti in adempimento collaborativo non hanno pendenti avvisi di accertamento in corso di definizione, né ricorsi instaurati e che gli atti di contestazione emessi negli ultimi due anni sono di importo non significativo. A tal riguardo è legittimo chiedersi se vi sia una correlazione con l’attuale regime sanzionatorio. È infatti verosimile ipotizzare che anche quando l’orientamento dell’Agenzia è risultato in contrasto con il pensiero del contribuente, quest’ultimo, considerate le sanzioni al 50% comunque applicabili sino a oggi, ha ritenuto più opportuno aderire alla tesi dell’Agenzia. Sarà interessante verificare se per effetto dell’azzeramento delle sanzioni (più avanti commentato) qualcosa muterà nei comportamenti delle imprese, nel senso che su questioni per le quali ritengono più fondatamente di avere ragione, potrebbero decidere di perseguire la strada del contenzioso²⁰, con ciò contribuendo comunque a rafforzare il principio di certezza del diritto.

L’estensore della Legge Delega 2023, ben consapevole dei costi di compliance che devono essere sostenuti per implementare un idoneo TCF che abiliti al dialogo preventivo Fisco-contribuente, si è preoccupato di “*potenziare gli effetti premiali*”, che possono ulteriormente stimolare il contribuente ad introdurre adeguati meccanismi di governance del rischio fiscale, agendo in particolare sulle sanzioni di tipo amministrativo e penale (articolo 17, comma 1, lettera g), punto 1.9. della Legge Delega 2023).

In particolare, dando attuazione al criterio di delega che abilitava la riduzione, fino all’eventuale esclusione, delle sanzioni amministrative tributarie (punto 1.9.1 della citata legge g) dell’articolo 17, comma 1 della Legge Delega 2023), nei commi 3 e 3-*bis* del riformulato articolo 6 del Decreto Adempimento Collaborativo viene introdotta:

- la disapplicazione delle sanzioni amministrative per i rischi fiscali comunicati in modo tempestivo ed esauriente, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l’Amministrazione finanziaria e il contribuente (comma 3);
- la riduzione delle sanzioni amministrative della metà, per le condotte riconducibili ai rischi fiscali non significativi ricompresi nella mappa dei rischi (comma 3-*bis*).

Ad una prima lettura, nell’attuazione della premialità sanzionatoria prevista dalla legge delega, il Decreto Adempimento Collaborativo sembrerebbe ispirato a criteri di grande prudenza, con l’effetto di circoscrivere i benefici sanzionatori pieni alla sola interlocuzione specificamente attivata, piuttosto che al laborioso e certosino esercizio di ricognizione dei rischi nella mappatura per processi aziendali. Al fine di saggiare la

²⁰ Cfr. E. Barbiani, L. Miele, “*Nell’adempimento collaborativo regime premiale sulle sanzioni differenziato*”, www.eutekne.info, 23 marzo 2024.

portata della premialità prevista dal legislatore delegato e di suggerire alcuni possibili profili di miglioramento, si procede ad analizzare le linee del disegno di un TCF, con particolare riguardo alla mappa dei rischi ed agli strumenti per abilitare le interlocuzioni con l’Agenzia delle entrate, nel contesto dell’adempimento collaborativo²¹.

10.2 Le interlocuzioni sui rischi fiscali

L’articolo 5, comma 2, lettera b), del Decreto Adempimento Collaborativo prevede l’obbligo del contribuente ammesso all’adempimento collaborativo di comunicare, in modo tempestivo ed esauriente, all’Agenzia delle entrate i rischi di natura fiscale (e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva). Nel Provvedimento 2017, che sino alla novella ha regolamentato gli aspetti applicativi dell’adempimento collaborativo, l’obbligo di interlocuzione è stato perimetrato con riferimento ai rischi fiscali significativi (par. 3.2.a) e d).ii) del Provvedimento 2017), per tali dovendosi intendere quelli che insistono su fattispecie per le quali sono superate le soglie di materialità quantitativa e qualitativa definite sulla base di una comune valutazione tra Ufficio e contribuente (par. 1.1, lettera j) del Provvedimento 2017).

Le fattispecie che non integrano i parametri quali-quantitativi di significatività sono escluse dai doveri di comunicazione e i relativi rischi fiscali non si considerano significativi (par. 4.5 del Provvedimento 2017). Resta fermo che il contribuente può attivare le interlocuzioni preventive, anche laddove il rischio fiscale non superi le soglie di significatività (par. 4.7 del Provvedimento 2017).

La comunicazione dei rischi fiscali significativi e di quelli sottosoglia, anche nelle more della condivisione di quest’ultima, può essere svolta attraverso l’istanza di interpello abbreviato (articolo 6, comma 2, del Decreto Adempimento Collaborativo) o la comunicazione di rischio disciplinata ai sensi del Provvedimento 2017 (par. 4.6 per i rischi significativi e 4.7 per quelli che non integrano la soglia).

Per la gestione del rischio fiscale, il TCF deve pertanto definire un percorso di analisi che permetta di valutarne la significatività, con riguardo ad aspetti sia qualitativi (tipicamente utilizzando fattori quali rilevanza, impatto, certezza e sindacabilità), sia quantitativi (materialità), come previsto dal Provvedimento 2017: questo processo consente di tracciare e qualificare il rischio fiscale significativo, per il quale operano gli obblighi di comunicazione preventiva, al fine di potervi adempiere. Per altro verso, è opportuno che il TCF preveda che, anche sottosoglia, si possa utilizzare lo strumento dell’interlocuzione preventiva. Un TCF efficace dovrebbe prevedere anche una ricognizione periodica delle fattispecie esaminate, anche se non oggetto di interlocuzione specifica, da condividere con l’Agenzia delle entrate come catalogo delle analisi svolte (Mappa dei rischi interpretativi).

Il legislatore della riforma ha previsto che, per i rischi fiscali oggetto di comunicazione preventiva, tempestiva ed esauriente, non si applichino le sanzioni amministrative, fuori dai casi di condotte simulatorie e fraudolente (articolo 6, comma 3) e che per le stesse non si renda punibile la condotta riconducibile al reato di infedele dichiarazione, quanto agli elementi attivi (articolo 6, comma 4).

Per ottenere la disapplicazione delle sanzioni amministrative, occorre attivare l’interlocuzione proattivamente, attraverso l’interpello abbreviato o la comunicazione preventiva ex art. 5, comma 2, lettera b), che come detto nell’attuale quadro normativo è regolata dal Provvedimento 2017 (par. 4.6 e 4.7), secondo quanto detto sopra e con i contenuti minimi prescritti nei commi 3 e 4 del novellato articolo 6, tra cui si evidenzia la necessità di esplicitare la soluzione che si intende perseguire, similmente all’interpello.

Come chiarito dalla Risoluzione 22 luglio 2021, n. 49, la comunicazione rappresenta una modalità di interazione più snella e informale, che consente peraltro di entrare nelle analisi di elementi fattuali, usualmente esclusi dal perimetro dell’interpello. Per queste ragioni, la comunicazione di rischio è uno

²¹ Cfr. M. Lio, *“Il potenziamento dell’adempimento collaborativo”*, in Rivista di Diritto Tributario Online.

strumento spesso molto efficace per assicurare una compiuta anticipazione del controllo da parte dell'Ufficio, conseguendo un livello di certezza maggiore rispetto a quanto consentito dallo strumento dell'interpello.

La maggior flessibilità rileva anche a riguardo di fattispecie per le quali il termine ordinario di invio della dichiarazione sia già trascorso, per le quali si osserva che:

- i) è inammissibile un interpello (abbreviato) presentato dal contribuente dopo la dichiarazione. A riguardo, non gioverebbe il maggior termine entro cui presentare la dichiarazione integrativa, nel solco della posizione consolidata dell'Agenzia delle entrate sulla preventività degli interpelli, che viene misurata appunto sul termine ordinario, non riconoscendo alcun rilievo ai termini entro cui i contribuenti possono sanare l'omissione o correggere la dichiarazione presentata, né tanto meno ai termini previsti dal comma 8-bis dell'articolo 2 del D.P.R. 322 del 1998 (vedi circolare n. 9 del 2016, a commento della riforma contenuta nel decreto legislativo n. 156 del 2015);
- ii) per contro, la possibilità di presentare una comunicazione di rischio "tardiva", rispetto alla dichiarazione già inviata, è espressamente ammessa dalla risoluzione n. 49 del 2021, in cui l'Agenzia delle entrate ha precisato che, a differenza dell'interpello, lo strumento di interlocuzione della comunicazione non è soggetto a pena di inammissibilità alla condizione della preventività. Ferma dunque la possibilità di presentarla, non pare che la comunicazione tardiva possa produrre gli effetti premiali di disapplicazione delle sanzioni amministrative e non punibilità penale, previsti dai commi 3 e 4 citati, in quanto il presupposto di questi benefici è appunto la preventività dell'interlocuzione, che dovrebbe essere declinata nel senso di escluderla dopo il decorso del termine ordinario per la dichiarazione, in coerenza con la posizione interpretativa dell'Agenzia delle entrate in merito agli interpelli.

Allo strumento della comunicazione di rischio, peraltro, non può accedere la platea di imprese che opti per il regime del TCF opzionale, di cui si è detto sopra: dal che si rafforza il messaggio della scarsa appetibilità di questo nuovo istituto coniato dal legislatore della riforma, i cui (limitati) benefici sanzionatori sopra richiamati sono peraltro riconosciuti unicamente in caso di istanza di interpello.

Posto che l'articolo 7, comma 5 del Decreto Adempimento Collaborativo, come novellato, prevede che con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze - in luogo del precedente riferimento a provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate (in particolare, ad oggi, del Provvedimento 2017) - siano disciplinate le modalità di applicazione del regime di adempimento collaborativo, si ritiene che il quadro normativo tracciato dalla legge delega e dal decreto delegato potrà essere opportunamente integrato dalla normativa secondaria in corso di predisposizione. A tal riguardo, per dare maggiore copertura alla premialità sanzionatoria, con riguardo ai rischi comunicati, potrà essere opportunamente previsto e confermato:

- che la copertura sanzionatoria operi per i rischi oggetto di interlocuzione preventiva, siano essi significativi, per i quali è obbligatoria l'attivazione dell'interlocuzione, o non significativi;
- che la comunicazione preventiva ex articolo 5, comma 2, lettera b) del Decreto Adempimento Collaborativo, possa essere distinta in richiesta di parere, cui segua obbligatoriamente la risposta dell'Agenzia delle entrate (come previsto oggi, dal par. 5.1 del Provvedimento 2017), e segnalazione, rispetto alla quale l'Ufficio non abbia obbligo di fornire risposta. Per entrambe queste forme di comunicazione, si darebbe corso alla disapplicazione delle sanzioni. In particolare, nella segnalazione potrebbe essere valorizzata la Mappa dei rischi interpretativi di cui si è detto sopra, quale collezione delle fattispecie analizzate nell'ambito del processo interpretativo, in esito al quale non sia stato riscontrato il superamento delle soglie (quali-quantitative) di significatività, con l'effetto di non aver attivato l'interlocuzione preventiva.

Un'attuazione della normativa nel senso prospettato consentirebbe di premiare il contribuente che, nel TCF, articoli il disegno di un percorso di analisi del rischio interpretativo e l'aggiornamento periodico di un catalogo di scelte, pur non confluite in specifiche istanze di interpello o richieste di parere: si recupererebbe in tal

modo – almeno in parte – la timidezza con cui sembrerebbe essersi mosso il legislatore delegato nell’attuazione dei principi di premialità sanciti dalla delega.

10.3 La Mappa dei rischi fiscali

Nel disegno del TCF occorre svolgere una puntuale ricognizione dei rischi fiscali applicabili all’impresa, associandoli ai processi aziendali ed ai controlli che, nel contesto di tali processi, le diverse funzioni aziendali pongono in essere, a mitigazione dei rischi. Si tratta di un esercizio chiave nell’implementazione del TCF, che conduce alla Mappa dei rischi fiscali (articolo 4, comma 1, lettera c-*bis*, del Decreto Adempimento Collaborativo), per la corretta applicazione della normativa tributaria (“Mappa”), che il legislatore della riforma ha chiarito debba essere correlata ai processi non solo fiscali dell’impresa, perché è attraverso lo snodarsi delle diverse attività che il rischio si annida nei fatti aziendali (intendendosi per tali sia i fatti *in rerum natura*, sia la rilevazione contabile degli stessi) ed al contempo può essere mitigato: tipicamente, la selezione di un fornitore è il momento cruciale per presidiare il rischio correlato ai servizi che si stanno acquistando o piuttosto la qualificazione del bene come ad utilità pluriennale, al momento della formazione dell’ordine d’acquisto, guida rispetto al rischio correlato al relativo ammortamento.

In via (meramente) ricognitiva del precedente punto di arrivo della prassi (il riferimento è al Provvedimento 2017 ed alla risoluzione n. 49 del 2021), la novella ha confermato la riduzione delle sanzioni amministrative alla metà dei minimi edittali, con differimento della riscossione all’esito del giudizio, per i rischi fiscali non significativi, a condizione che gli stessi siano ricompresi nella mappa dei rischi (art. 6, comma 3-*bis*).

Al riguardo, il Provvedimento 2017 aveva chiarito che, per gli effetti di cui all’articolo 6, comma 3 del Decreto Adempimento Collaborativo allora vigente, i rischi fiscali relativi a fattispecie escluse dai doveri di comunicazione, in quanto non riferibili a rischi significativi, si considerano comunque comunicati, se ricompresi nella mappa dei rischi. La Risoluzione n. 49 aveva meglio precisato le condizioni per ottenere il beneficio, riconducibili alla granularità della mappatura dei rischi ed alla puntualità della rilevazione dei relativi controlli, oltre che alla tempestiva comunicazione all’Agenzia delle entrate, rispetto alla violazione. Tutti elementi ripresi dalla novella e oggi positivizzati nel comma 3-*bis* dell’articolo 6 del Decreto Adempimento Collaborativo.

Il disegno e la manutenzione della Mappa sono un esercizio complesso ed impegnativo per l’impresa che si voglia dotare di un TCF: non è un vestito da grandi magazzini, che possa andar bene per tutti i contribuenti, bensì un abito sartoriale, che deve seguire le linee della singola impresa. Per queste ragioni, pare a chi scrive che la conferma della mera riduzione delle sanzioni amministrative, per i rischi fiscali riportati nella Mappa, oltre a non aggiungere nulla in termini di premialità, rispetto al passato, si presenti come scelta troppo timida e poco in linea con le indicazioni della delega: quest’ultima prevedeva che il beneficio dell’esclusione sanzionatoria potesse essere riconosciuto per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente (punto 1.9.1 citato). Per quanto detto, il rischio incluso nella Mappa ed opportunamente aggiornato e notificato all’Ufficio avrebbe meritato – ed in sede di decreti correttivi potrebbe ancora meritare – un trattamento premiale pieno, che possa disinnescare in toto l’applicazione delle sanzioni amministrative (e di quelle penali, posto che anche il tenore letterale della delega al punto 1.9.2 lo consentirebbe).

Non sembra inutile sottolineare come una mancata piena copertura sanzionatoria della *disclosure* tramite la Mappa genererebbe anche l’effetto indiretto di una proliferazione delle istanze di interpello e delle comunicazioni di rischio. Considerate le difficoltà operative per l’Agenzia delle entrate rispetto alle forme di interlocuzione che richiedono obbligatoriamente una risposta al contribuente istante, pare che riconoscere la disapplicazione delle sanzioni amministrative (e la non rilevanza del fatto reato) per quanto riportato nella Mappa possa essere un buon viatico per il funzionamento del regime di adempimento collaborativo.

Come si è detto, infine, la Mappa sembrerebbe essere un (costoso e complesso) esercizio del tutto autoreferenziale, per i soggetti che aderiscono al regime del TCF opzionale, i cui effetti di mitigazione delle sanzioni sono circoscritti alla presentazione dell'istanza di interpello.

10.4 Il pagamento del contributo per la presentazione degli interpelli da parte dei soggetti aderenti al regime

In riferimento alla necessità di presentare interpelli per segnalare rischi significativi va ricordato che il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, recante modifiche allo Statuto del contribuente, ha introdotto, nell'art. 11 dello Statuto, il nuovo comma 3 che subordina la presentazione dell'istanza di interpello al versamento di un contributo, destinato a finanziare iniziative per implementare la formazione del personale delle Agenzie fiscali. La misura di tale contributo e le modalità di corresponsione saranno individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza.

La necessità di corrispondere tale contributo per presentare interpelli in presenza di rischi significativi (nella accezione che questa disposizione assume nel regime di adempimento collaborativo) è stata unanimemente criticata in quanto poca rispettosa dello spirito di tale regime.

Di tale criticità sembra essere consapevole anche l'autorità politica²² che ha avuto modo di dichiarare che: "l'interpello a pagamento sarà confinato a casi delimitati, per esempio per questioni relative all'abuso del diritto, per vicende collegate a complicate operazioni di scissioni e fusioni, non è stabilito che l'interpello per la Cooperative compliance sarà a pagamento" E', quindi, prevedibile che il Decreto ministeriale di prossima emanazione tenga opportunamente conto di tale contingenza.

11. Attuazione degli interventi che riguardano il regime sanzionatorio penale (e considerazioni a margine in merito alla responsabilità dell'ente)

In attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 1.9.2 della Legge Delega 2023, il novellato comma 4 dell'articolo 6 del Decreto Adempimento Collaborativo introduce una causa di non punibilità relativamente alle fattispecie di reato previste dall'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

Per i contribuenti in regime di adempimento collaborativo il riconoscimento della causa di non punibilità viene subordinato al ricorrere di precise condizioni. Si deve trattare di violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale:

- comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali, mediante l'interpello di cui al comma 2, ovvero ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b) con gli elementi prescritti dall'articolo 4, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e) e successivo comma 2 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2016;
- dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ai soli elementi attivi sottratti a imposizione. Come precisato dalla relazione illustrativa al Decreto Riforma, la causa di non punibilità non è riconosciuta per violazioni dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ad elementi passivi inesistenti – dovendosi ritenere per contro che quanto agli elementi passivi esistenti in rerum natura operi la scriminante del comma 1-bis della norma penale incriminatrice in commento, riferita alla non deducibilità, al difetto di inerenza o competenza degli elementi passivi reali.

Per i contribuenti che adottano il TCF volontariamente effettuando anche la prevista opzione, il riconoscimento della causa di non punibilità per il medesimo reato riguarda, invece, le violazioni di norme

²² Cfr. Maria Carla De Cesari, "Leo: interpelli a pagamento in un numero limitato di casi", in NT plus Fisco del 18 gennaio 2024.

tributarie dipendenti da rischi fiscali relativi ai soli elementi attivi sottratti ad imposizione, nel caso in cui la relativa fattispecie concreta e personale sia stata comunicata all’Agenzia delle entrate mediante istanza di interpello di cui all’articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212. Anche in tal caso, la causa di non punibilità non è riconosciuta per violazioni dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ad elementi passivi inesistenti.

Paragonando le due categorie di contribuenti possiamo notare che la causa di non punibilità è simmetricamente formulata diversamente dalla riduzione delle sanzioni amministrative che è stata disposta in modo difforme. I mezzi da utilizzare per attuare la interlocuzione preventiva obbligatoria sono diversi perché chi è in regime di adempimento collaborativo può utilizzare lo speciale interpello abbreviato o la comunicazione di rischio mentre coloro che sono nel regime di TCF facoltativo devono utilizzare le diverse tipologie di interpello disciplinate dal nuovo articolo 11 dello Statuto del contribuente. La causa di non punibilità in questo contesto sembra riguardare i soli rischi fiscali significativi mentre non appare prevista per quelli non significativi coperti dalla mappa dei rischi.

Va, inoltre, sottolineato che, in tema di sanzioni amministrative, la penalty protection riguarda tanto gli elementi attivi che quelli passivi sottratti a tassazione mentre per le sanzioni penali nessuna protezione è accordata per gli elementi passivi anche se i rischi fiscali dai quali originano presi in considerazione dal TCF vengono opportunamente comunicati all’Agenzia delle entrate.

Le scelte del Decreto Riforma, in tema di sanzioni penali, fanno trapelare ancora una volta l’estrema prudenza con cui è stata data attuazione ai criteri contenuti nella legge delega in particolare in relazione a due aspetti: il fatto che la causa di non punibilità sia riconosciuta solo per il reato di infedele dichiarazione e la scelta di accordare questa protezione penale sotto forma di causa di non punibilità.

In relazione a quest’ultimo aspetto va in particolare sottolineato che il criterio di delega prevedeva una generica esclusione che non necessariamente doveva configurarsi sotto forma di causa di non punibilità. La scelta effettuata ha suscitato perplessità innanzitutto perché l’Agenzia delle entrate, anche quando disapplica integralmente le sanzioni amministrative, ha l’obbligo di effettuare una segnalazione alla Procura della Repubblica. Anche ammettendo che in generale verrà avanzata una richiesta di archiviazione resteranno i negativi effetti reputazionali che tale procedura determinerà in contrasto con lo spirito del regime di adempimento collaborativo.

È stato autorevolmente affermato che:

- la valutazione di una causa di non punibilità è già una modalità di esercizio dell’azione penale, nonostante la risposta sanzionatoria amministrativa tributaria sia stata esclusa;
- per tale motivo sarebbe stato più opportuno prevedere “una esclusione della rilevanza penale del fatto di reato” piuttosto che una “esclusione delle sanzioni penali” anche perché appare difficile comprendere la ratio di un sistema giuridico che esclude l’esistenza di dolo in campo amministrativo ma non in campo penale.

Da ultimo, si rileva la mancata previsione di un coordinamento, per i soggetti in regime di adempimento collaborativo, tra il regime penale-tributario e la responsabilità dell’ente, ai sensi del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231. In particolare, a fronte della causa di non punibilità introdotta dal Decreto Riforma, permane la responsabilità dell’ente, per il caso in cui il reato di infedele dichiarazione abbia i requisiti di rilevanza a fini di quest’ultima²³. Nel sistema, infatti, la non punibilità del reato presupposto non manda l’ente esente da punibilità, in quanto l’articolo 8, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 231 del 2001

²³ Il reato di infedele dichiarazione rileva, ai fini della responsabilità ex decreto legislativo n. 231 del 2001, se commesso nell’ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l’IVA per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.

prescrive che *“la responsabilità dell’ente sussiste anche quando il reato si estingue per una causa diversa dall’amnistia”*²⁴. A risolvere questo conflitto potrebbe essere il legislatore delegato, in forza di un’altra previsione contenute nella Legge delega, a riguardo del principio di razionalizzazione del sistema sanzionatorio, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*²⁵. Il testo dello schema di decreto legislativo, attuativo di questa parte della Legge Delega 2023, depositato il 14 marzo 2024 in Parlamento per i prescritti pareri delle competenti Commissioni, non introduce tuttavia una norma di coordinamento riguardo al tema qui evidenziato.

12. La riduzione dei termini di accertamento e la certificazione tributaria

Per i periodi di imposta ai quali il regime si applica, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale è certificato da professionisti indipendenti qualificati, i commi 6-*bis* e 6-*ter* del novellato articolo 6 del Decreto Adempimento Collaborativo prevedono che sono ridotti di due anni i termini di decadenza per:

- la notifica degli avvisi di accertamento relative alle imposte sui redditi, rispetto alla quale la normativa vigente prevede che possa essere eseguita entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la relativa dichiarazione (art. 43, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600);
- la notifica degli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti della dichiarazione annuale IVA, rispetto ai quali la normativa vigente prevede che possa essere eseguita entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (art. 57, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972);
- la notifica dell’atto di contestazione per violazione di norme tributarie ovvero l’atto di irrogazione, rispetto alla quale la normativa vigente prevede che possa essere eseguita entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l’accertamento dei singoli tributi (art. 20 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Si osserva che, in base al citato art. 6, comma 6-*bis*, la riduzione del termine di decadenza dell’attività accertativa si applica alle imposte sui redditi e all’IVA e, quindi, anche alle imposte sostitutive delle precedenti e alle ritenute operate dai sostituti d’imposta (nonché alle relative sanzioni).

In conformità al criterio direttivo del legislatore delegante, la riduzione del termine di decadenza non riguarda altri tributi, seppure contenuti nelle mappe dei rischi, quali, ad esempio, l’imposta di registro e l’imposta di bollo, per effetto del mancato richiamo, già nella Legge Delega 2023, rispettivamente, all’art. 76 del D.P.R. 131/1986 e all’art. 37 del D.P.R. 642/1972, per i quali, comunque, i termini ordinari di decadenza sono generalmente più brevi. In relazione a tali imposte, pertanto, sembrerebbero essere applicabili i soli benefici di cui ai commi 3 e 3-*bis* dell’art. 6 del Decreto Adempimento Collaborativo, ossia la disapplicazione delle sanzioni in caso di comunicazione di fattispecie rischiose oppure di riduzione alla metà delle sanzioni in caso di errore riconducibile a rischio fiscale non significativo compreso nella mappa dei rischi.

²⁴ Sul conflitto tra l’afflato riscossivo del diritto penale tributario e l’impermeabilità della responsabilità degli enti rispetto al ravvedimento operoso, si veda *ex multis*: R. Bartoli, *“Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza”*, in *Sistema penale*, n. 3, 2020, pag. 219; A. Ingrassia, *“Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario”*, in *Dir. pen. proc.*, n. 3, 2020, pag. 307; M. Lio, *“Il ravvedimento operoso delle violazioni penalmente rilevanti: il dilemma tra la non punibilità penale della persona fisica e la persistente responsabilità dell’ente”*, in *Riv.dir.trib.*, n. 6, 2021, pag. 195 ss.

²⁵ Articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1), della Legge Delega 2023.

Si auspica²⁶ che alla condivisibile riduzione dei termini di decadenza dell'attività di accertamento si "accompagni" l'attuazione del criterio direttivo della Legge Delega 2023 (art. 17, comma 1, lett. h), n. 1), secondo il quale occorre assicurare la certezza del diritto anche mediante la "previsione della decorrenza del termine di decadenza per l'accertamento a partire dal periodo d'imposta nel quale si è verificato il fatto generatore, per i componenti a efficacia pluriennale, e la perdita d'esercizio, per evitare un'eccessiva dilatazione di tale termine nonché di quello relativo all'obbligo di conservazione delle scritture contabili e dei supporti documentali, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla spettanza degli eventuali rimborsi richiesti".

L'attuazione di tale previsione consentirebbe di superare la sentenza della Cassazione a Sezioni unite (sentenza 8500/2021) in base alla quale la decadenza della potestà di accertamento dei componenti di reddito pluriennali va verificata con riferimento al termine per la rettifica della dichiarazione in cui il singolo "rateo" del componente reddituale è stato indicato e non in relazione al periodo d'imposta in cui si è avuta per la prima volta la manifestazione fiscale. In assenza dell'attuazione di tale criterio direttivo, la riduzione dei termini di decadenza della potestà accertativa disposta per i soggetti in regime di adempimento collaborativo non potrà operare in pieno ma subirà sempre e comunque i limiti derivanti dalla suddetta giurisprudenza.

Preme precisare come, per espressa previsione di legge, la riduzione dei termini in commento non operi con riferimento a violazioni che venga constatato essere state realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. Data l'ampia portata della previsione che deroga al beneficio dei termini ridotti, occorrerà seguirne la prassi applicativa per comprendere quanto la discrezionalità insita nel relativo utilizzo potrà comprimere l'effettività del beneficio stesso.

Al fine di evitare la decadenza di annualità per le quali sono in corso attività di controllo per i soggetti già ammessi al regime alla data di entrata in vigore del Decreto Riforma è previsto che la disposizione si applichi a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024.

Tenuto conto che per i soggetti già ammessi al regime è previsto che gli stessi non siano tenuti alla certificazione considerato che il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale è stato già validato dall'Agenzia delle entrate in sede di ammissione al regime, è sorto il dubbio se per detti soggetti possa ritenersi operante la riduzione di due anni, basandosi la stessa proprio sull'esistenza della certificazione. La questione è stata trattata nel corso del Telefisco 2024²⁷ durante il quale è stata confermata l'applicabilità di tale riduzione ritenendo tale impostazione rinvenibile seppur indirettamente da quanto previsto dal legislatore in merito alla decorrenza della previsione in oggetto già sopra menzionata, nell'ambito della quale, come sopra già precisato, proprio per soggetti già in adempimento è stato previsto che la riduzione di due anni si applichi a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024.

Alla riduzione prevista per l'ingresso in adempimento collaborativo si aggiunge un'ulteriore diminuzione di un anno del termine ordinario di accertamento se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria di

²⁶ Cfr. E. Barbiani, L. Miele, "Termini di accertamento ridotti di due anni con l'adempimento collaborativo", in www.eutekne.info, 2 aprile 2024.

²⁷ CONTRIBUENTI AMMESSI O CHE HANNO PRESENTATO DOMANDA DI ADESIONE: DOMANDA: Il comma 6-bis dell'articolo 6 riduce di due anni i termini per l'accertamento nel caso di ottenimento della certificazione del Tcf. Il beneficio opera anche nei confronti dei contribuenti che, avendo già aderito al regime di adempimento collaborativo, non sono tenuti, quindi non ottengono la certificazione? RISPOSTA: Si ritiene che il beneficio previsto dal comma 6-bis dell'articolo 6 operi anche nei confronti dei soggetti già ammessi e non in possesso della certificazione, in quanto non tenuti. Quanto sopra trova indiretta conferma in quanto previsto al secondo periodo del medesimo comma 3 ove, per evitare la decadenza di annualità per le quali sono in corso attività di controllo per i soggetti già ammessi al regime di adempimento collaborativo, alla data di entrata in vigore del decreto legislativo citato, è stabilito che «le disposizioni di cui all'articolo 6, commi 6-bis e 6-ter, del citato decreto legislativo n. 128 del 2015, introdotte dal comma 1, lettera c), numero 6), si applicano a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024».

cui all'articolo 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Anche questa previsione non trova applicazione in caso di violazioni realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

Per i soggetti già ammessi al regime alla data di entrata in vigore del Decreto Riforma, conformemente a quanto stabilito per la predetta riduzione di due anni, è previsto che tale disposizione si applica a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024.

Con riguardo a quest'ultima certificazione ed in particolare al suo impatto sono attesi i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate soprattutto con riguardo alle inevitabili interrelazioni con la richiamata certificazione del TCF in riferimento sia ai contenuti della stessa che ai soggetti abilitati al rilascio.

La certificazione tributaria, infatti, si sostanzia in un controllo circa l'esatta applicazione, da parte del contribuente, delle norme tributarie sostanziali e nell'esecuzione degli adempimenti, dei controlli e di specifiche attività indicati annualmente con decreto del Ministro delle finanze.

Inoltre, sono abilitati al rilascio della Certificazione tributaria i revisori contabili iscritti da almeno 5 anni agli albi dei dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni.

Va altresì evidenziato che oggi la certificazione tributaria attesta la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali e l'esecuzione di controlli e adempimenti annualmente indicati con apposito decreto ed è limitata alle sole imposte dirette; il visto pesante è rilasciato dal soggetto certificatore sulla base dell'attività di controllo sui componenti positivi e negativi di reddito previsti da apposita *checklist*, mentre il Decreto Riforma, nel ridurre i termini di decadenza dell'attività accertativa, richiama sia la normativa relativa alle imposte dirette ed alla sostituzione d'imposta, che quella dell'IVA. Si tratta di un aspetto che sicuramente dovrà essere affrontato in sede di regolamentazione della materia, per la quale si auspica l'aggiornamento delle *checklist*, tanto al fine di rendere maggiormente compatibile il visto pesante per la grande impresa (ad esempio introducendo la possibilità di *cherry picking* delle poste da far oggetto di certificazione, cui verrà conseguentemente circoscritto il beneficio in commento), oltre che per includere verifiche a fini IVA e sostituzione d'imposta, al fine di garantire che l'apposizione del visto pesante consenta di ridurre di un ulteriore anno i termini di decadenza dell'attività accertativa anche per tali ambiti d'imposta (e non solo ai fini delle imposte sui redditi).

Da ultimo, si osserva come non pare sia stato gestito, in sede di attuazione della Legge Delega 2023, il coordinamento tra le riduzioni dei termini introdotte dal Decreto Riforma e quella, pari a due anni, prevista per i contribuenti che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti relativi ad operazioni di ammontare superiore a euro 500²⁸.

13. Spunti conclusivi

Le imprese che hanno aderito al regime di adempimento collaborativo e quelle che intendono farlo devono condividere un approccio di piena trasparenza con l'Autorità fiscale, sostenendo peraltro ingenti costi organizzativi per garantire che, attraverso l'adozione del Tax Control Framework, la trasparenza sia in concreto efficace e pienamente operativa, per ottenerne in cambio certezza. Entrare in adempimento collaborativo è una scelta culturale, che richiede all'impresa il coinvolgimento di tutti i livelli aziendali nella gestione del rischio fiscale, per mappare, attraverso il Tax Control Framework, tutti i rischi esistenti e che possono nascere nel corso dell'attività di business e i relativi controlli. Nell'entrarvi, le imprese aprono i propri libri e le proprie attività, sia operative, sia strategiche, e li mettono a disposizione dell'Amministrazione finanziaria.

²⁸ Il riferimento è al regime previsto dall'articolo 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

Un analogo cambio culturale è richiesto anche all'Amministrazione finanziaria, che ha investito, negli otto anni di applicazione del regime, risorse e competenze nella gestione dell'istituto di adempimento collaborativo e nella codificazione dei principi di buon funzionamento del Tax Control Framework.

Nel percorso che attende Fisco e contribuenti nei prossimi anni per questo istituto, rinnovato con la riforma di cui si è detto, occorre che le imprese trovino conferma del cambiamento culturale, oltre che proprio anche della parte pubblica del rapporto tributario, vedendosi confermate alcune certezze chiave perché l'adempimento collaborativo consenta di assicurare la certezza, in cambio della trasparenza:

- l'esistenza di un unico interlocutore che li accompagni nel loro percorso, anche quotidiano se del caso;
- che l'interlocutore unico conosca bene la loro attività e cerchi di comprenderne i vari aspetti (*business awareness*, come insegna l'OCSE);
- che le interlocuzioni sui rischi fiscali si chiudano in tempi brevi e comunque compatibili con la velocità del business, il che può avvenire soltanto se l'interlocutore di riferimento conosce bene l'attività dell'impresa;
- che non si dia luogo a *notitia criminis*, salvo il caso di frode;
- che l'adempimento collaborativo faccia sì che non siano necessari accertamenti successivi e che tutte le questioni (anche interpretative) siano risolte preventivamente;
- che ciascuna impresa possa disegnare il sistema di controllo del rischio fiscale tenendo in conto la propria specifica attività e la propria organizzazione, nel rispetto delle scelte aziendali, se esse sono idonee a garantire la trasparenza verso l'Amministrazione fiscale, perché non vadano sprecate le risorse dedicate dalle aziende a questo fine.