



SENATO DELLA REPUBBLICA
VI COMMISSIONE FINANZE E TESORO

AUDIZIONE DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

sulle tematiche relative a

Schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, in attuazione dell'articolo 12 della legge n. 23 del 2014 (A.G. 161)

Schema di decreto legislativo recante misure in materia di trasmissione telematica delle operazioni Iva e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici, in attuazione dell'articolo 9, comma 1, lettere d) e g), della legge n. 23 del 2014 (A.G. 162)

Schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge n. 23 del 2014 (A.G. 163)

Roma, 19 maggio 2015 (ore 14,30-15,30)

Sommario

| | |
|--|----|
| Premessa | 3 |
| 1. Schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (Atto Governo 161)..... | 4 |
| 1.1 Introduzione | 4 |
| 1.2 Rafforzamento della cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente..... | 7 |
| 1.3 Incentivo agli investimenti in Italia da parte di imprese estere | 9 |
| 1.4 Semplificazione degli investimenti all'estero da parte di imprese residenti in Italia..... | 13 |
| 1.5 Razionalizzazione delle discipline rivolte alle imprese che operano sui mercati internazionali..... | 17 |
| Conclusioni | 22 |
| 2. Schema di decreto legislativo in materia di trasmissione telematica delle operazioni Iva e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici (Atto Governo 162) | 23 |
| 2.1 Introduzione | 23 |
| 2.2 Le principali misure del decreto | 23 |
| Conclusioni | 27 |
| 3. Schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (Atto Governo 163)..... | 28 |
| 3.1 Introduzione | 28 |
| 3.2 Abuso del diritto o elusione fiscale | 29 |
| 3.3 Disposizioni in materia di raddoppio dei termini per l'accertamento | 36 |
| 3.4 Regime dell'adempimento collaborativo | 38 |
| Conclusioni | 46 |

Premessa

Signori Senatori,

Vi ringrazio per l'opportunità che mi viene offerta di intervenire in questa fase di approfondimento dei contenuti dei decreti legislativi approvati in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 21 aprile u.s., nell'ambito dell'indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco.

I tre decreti attuano le parti della legge delega di riforma del sistema fiscale (legge n. 23 del 2014) volte a favorire l'internalizzazione delle imprese, a incentivare la fatturazione elettronica e, più in generale, a conferire maggiore certezza giuridica nei rapporti tra fisco e contribuente.

I mutamenti frequenti e incisivi nella normativa fiscale degli ultimi anni hanno non solo generato costi aggiuntivi di adempimento, connessi con l'apprendimento delle nuove norme, l'instaurazione delle nuove procedure, i dubbi interpretativi e il conseguente insorgere di contenziosi, ma soprattutto incertezze, con relativi effetti negativi sulla credibilità e stabilità di medio e lungo periodo della politica tributaria e conseguenze negative per le decisioni di investimento.

Tale situazione ha spinto il Legislatore delegante a formulare una solida cornice funzionale all'introduzione di regole che possano contribuire a garantire stabilità e certezza all'ordinamento tributario: questi elementi costituiscono un presupposto indispensabile per le decisioni di investimento e per la crescita del Paese e rappresentano fattori importanti nella competizione fiscale tra Stati, almeno quanto il livello effettivo di tassazione.

Nei tre decreti delegati viene recepito lo spirito della legge delega: adottare misure che abbiano valenza sistematica e strutturale, finalizzate a perseguire gli obiettivi di certezza del sistema tributario, anche mediante la correzione di alcuni aspetti critici del sistema stesso e a fornire ai contribuenti strumenti più semplici e regole più chiare per adempiere correttamente agli obblighi tributari, con l'obiettivo di stimolare la *tax compliance*, agevolare le decisioni di investimento e, quindi, la crescita economica.

Alle misure introdotte dai decreti, sulle quali mi soffermerò in quanto più significative per i forti riflessi sulle modalità di espletamento dei compiti attribuiti

all’Agenzia delle Entrate, non potrà che corrispondere un approccio dell’Amministrazione finanziaria con il contribuente più moderno e collaborativo, fortemente orientato verso nuove e più trasparenti modalità di interlocuzione.

1. Schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e l’internazionalizzazione delle imprese (Atto Governo 161)

1.1 Introduzione

Gli interventi normativi degli ultimi anni dimostrano come l’ordinamento tributario italiano sia sempre più orientato verso l’internazionalizzazione.

La crescente partecipazione dell’Amministrazione finanziaria ai tavoli internazionali ha consentito un’accelerazione del processo di modernizzazione della legislazione fiscale domestica, sempre più tesa a massimizzare le talvolta divergenti esigenze di rafforzare il rapporto fiduciario con il contribuente e di contrastare fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva.

In questo senso, l’Italia è impegnata nei lavori BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) condotti in sede Ocse. L’ambizioso progetto è rivolto a un miglioramento dell’efficienza delle legislazioni fiscali domestiche e internazionali, nel presupposto che un’armonizzazione delle discipline dei diversi Paesi sia essenziale per creare quel livello di parità (*level playing field*) tra contribuenti, fondamentale per garantire una reale crescita economica.

Oltre al progetto BEPS, l’Italia è fortemente coinvolta nei lavori comunitari. Sono noti i successi riscontrati in campo fiscale durante il recente semestre europeo condotto sotto la Presidenza italiana, culminati nell’approvazione di ben due direttive in materia di scambio di informazioni (la cosiddetta DAC 2, direttiva 107/2014/UE) e di dividendi tra società correlate (la direttiva 121/2015/UE, c.d. “madre-figlia”).

La spinta verso l’internazionalizzazione è ulteriormente dimostrata dalla conclusione di numerosi accordi in materia di scambio di informazioni, alcuni dei quali, fino a tempi recenti, sembravano irraggiungibili. Si pensi a quei Paesi tradizionalmente trincerati dietro il mantenimento del segreto bancario, come il Lussemburgo, la Svizzera o il Principato di

Monaco, che recentemente hanno deciso di concludere un accordo con l'Italia pienamente in linea con lo standard Ocse di trasparenza.

Sul punto ha giocato un ruolo fondamentale la procedura di *voluntary disclosure*, prevedendo un trattamento premiale per i residenti in Italia che si determinino a svelare attività detenute in Paesi collaborativi, o resisi tali entro 60 giorni dall'entrata in vigore del programma. Proprio la *voluntary disclosure* rappresenta una perfetta sintesi tra quelle apparentemente contrapposte esigenze, di cui si faceva cenno, di intensificare la collaborazione e la *compliance* spontanea del contribuente e, al contempo, di rafforzare il contrasto a fenomeni evasivi.

D'altra parte, che gli ordinamenti internazionali stiano virando verso la trasparenza è, ormai, di tutta evidenza. Lo si riscontra nelle più recenti iniziative in ambito internazionale, come l'accordo tra Italia e Stati Uniti per implementare la normativa americana FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), antesignano del più ampio accordo multilaterale per lo scambio di informazioni sui conti finanziari (noto come Common Reporting Standard) firmato da circa 70 giurisdizioni.

A partire dal 2017, lo scambio automatico rappresenterà lo standard globale e il numero dei Paesi non collaborativi, destinati a rimanere isolati dalla comunità internazionale, sarà sempre inferiore.

In questo contesto, il Consiglio dei Ministri del 21 aprile 2015 ha approvato, in via preliminare, in attuazione della legge delega per la riforma del sistema fiscale, lo schema di decreto legislativo per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese.

Tale decreto introduce innovative semplificazioni, alleggerendo gli oneri procedurali a carico del contribuente (ad es. facoltatività dell'interpello Cfc), rafforza la certezza interpretativa di talune disposizioni, talvolta tacciate di scarsa chiarezza (ad es. determinazione degli utili della stabile organizzazione in Italia) e prevede nuovi istituti improntati alla collaborazione (ad es. l'interpello sui nuovi investimenti).

Il decreto risente fortemente delle recenti evoluzioni registrate nel contesto internazionale, sia ispirandosi ad esperienze già testate da ordinamenti esteri (adattandole alla realtà italiana al fine di renderla più competitiva, come nel caso della *branch exemption*), sia mirando ad allineare velocemente il nostro ordinamento ai principi e al

rispetto delle libertà fondamentali sanciti dall'Unione europea, adeguandolo ai pronunciamenti espressi dalla Corte di Giustizia Ue e prevenendo eventuali censure comunitarie (ad es. estensione del regime del consolidato, sospensione della riscossione in caso di trasferimento all'estero).

In questo contesto la recente scelta di campo operata dalla comunità internazionale verso la trasparenza fiscale ha inciso sul mutamento che il provvedimento introduce nell'approccio in materia di *black list*.

Una prima novità comune alla gran parte delle modifiche normative attiene all'abbandono del criterio adottato dalla legge finanziaria per il 2008, che aveva riformulato le norme antielusive italiane prevedendo l'adozione, in sostituzione delle vigenti "*black list*", delle "*white list*" di cui all'articolo 168-bis del Tuir.

L'evidente difficoltà di individuare queste "liste bianche" ha reso, di fatto, inattuabile la suddetta previsione normativa che **l'articolo 10** dello schema di decreto per l'internazionalizzazione intende definitivamente abrogare. In sostituzione dell'articolo 168-bis del Tuir sono introdotte due previsioni generali secondo le quali:

- ogni rinvio alla lista di cui al comma 1 dell'art. 168-bis (che includeva gli Stati con i quali era in vigore lo scambio di informazioni) deve intendersi riferito all'art. 11, Dlgs n. 239/1996, che conferisce al Ministro dell'Economia e delle finanze il potere di emanare uno o più decreti con i quali siano individuati i Paesi con cui è in vigore un "adeguato scambio di informazioni";
- ogni rinvio alla lista di cui al comma 2 dell'art. 168-bis (che includeva gli Stati con i quali era in vigore lo scambio di informazioni e nei quali il livello di tassazione non era sensibilmente inferiore a quello italiano) deve intendersi riferito al comma 4 dell'art. 167 del Tuir che (dopo le modifiche della legge di Stabilità 2015) individua, come sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, un livello di tassazione inferiore del 50% rispetto a quello italiano, anche se in forza di regimi speciali di tassazione individuati da apposito Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Anche il Dm 23 gennaio 2002, in materia di costi *black list* è stato rivisitato dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190, la quale ha stabilito che, ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 110, comma 10, del Tuir, l'individuazione dei regimi

fiscali privilegiati è effettuata con esclusivo riferimento alla mancanza di un adeguato scambio di informazioni.

Pertanto, le disposizioni del decreto per l'internazionalizzazione che riguardano Stati o territori a fiscalità privilegiata sono riferite alle liste riformulate in base ai nuovi criteri.

Ciò premesso, l'importanza del decreto internazionalizzazione, che segna un passo in avanti decisivo per la modernizzazione del nostro ordinamento, può essere meglio apprezzata procedendo all'esame delle disposizioni ivi contemplate che possono essere ricondotte nell'ambito di quattro macro categorie, distinte in ragione delle finalità perseguite:

1. rafforzamento della cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente [artt. 1 (Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale) e 2 (Interpello sui nuovi investimenti)];
2. incentivo agli investimenti in Italia da parte di imprese estere [artt. 6 (Consolidato nazionale), 7 (Stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti) e 12 (Trasferimento della residenza nel territorio dello Stato)];
3. semplificazione degli investimenti all'estero da parte di imprese residenti in Italia [artt. 3 (Dividendi provenienti da soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato), 5 (Disposizioni in materia di costi *black list* e di valore normale), 8 (Disciplina delle controllate e delle collegate estere), 11 (Sospensione della riscossione della tassazione in caso di trasferimento all'estero) e 14 (Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti)];
4. razionalizzazione delle discipline rivolte alle imprese che operano sui mercati internazionali [artt. 4 (Interessi passivi), 9 (Spese di rappresentanza), 13 (Perdite su crediti) e 15 (Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero)].

1.2 Rafforzamento della cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente

Il primo gruppo di norme mira a definire, in anticipo rispetto all'eventuale attività accertativa, il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

La modifica si ispira a un sistema più evoluto che rafforzi l'affidamento degli investitori esteri in Italia e di quelli italiani all'estero, attraverso una preventiva condivisione dell'obbligazione tributaria.

L'articolo 1 dello schema di decreto ristruttura e sistematizza l'istituto del *ruling* di standard internazionale, originariamente previsto dall'articolo 8 del decreto legge n. 269 del 2003, inserendolo nell'articolo 31-ter del DPR n. 600/1973, ossia tra le altre disposizioni dedicate all'attività di accertamento.

Il decreto ne amplia l'ambito di applicazione e stabilisce nuove regole sulla vigenza degli accordi tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente. In questo modo, si vuole conferire maggiore organicità alla materia e potenziare le misure già esistenti con ulteriori interventi attrattivi per nuovi investitori esteri.

Lo scopo è quello di creare un contesto di maggiore certezza per gli operatori del settore internazionale. La scelta è in linea con la volontà del Legislatore di intendere il controllo di tipo tradizionale come un momento eventuale del rapporto con il contribuente, favorendo invece forme di interlocuzione avanzata tra contribuente e Fisco.

La nuova disciplina stabilisce quattro ambiti operativi degli accordi preventivi in materia di fiscalità internazionale:

- la definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo dei prezzi di trasferimento infragruppo e la definizione dei valori fiscali di ingresso e di uscita in caso di trasferimento della residenza;
- l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente;
- la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato;
- l'interpretazione di norme, anche relative a convenzioni internazionali, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi o canoni.

Gli accordi sono vincolanti sia per il contribuente che per l'Amministrazione finanziaria e una volta conclusi hanno validità sin dal periodo di imposta nel corso del quale sono stipulati e fino al quarto periodo di imposta successivo. E' prevista, inoltre, la possibilità,

ove ne ricorrano i requisiti, di applicare il contenuto degli accordi a periodi precedenti, anche attraverso il pagamento di imposte tramite l'istituto del ravvedimento operoso o la presentazione di una dichiarazione integrativa. In entrambi i casi, non vengono applicate le sanzioni.

L'Amministrazione finanziaria procede alla verifica del rispetto dei termini dell'accordo e, naturalmente, continua a esercitare i propri poteri di accertamento in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo medesimo.

All'istituto degli Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, di cui all'articolo 1 dello schema di decreto legislativo, si affianca l'introduzione, nel nostro ordinamento, di un nuovo interpello, previsto dall'**articolo 2** del decreto, dedicato alle imprese, italiane o estere, che intendono effettuare rilevanti investimenti in Italia.

L'investitore presenta all'Agenzia delle Entrate un piano nel quale debbono necessariamente essere descritti l'ammontare dell'investimento, i tempi e le modalità di realizzazione dello stesso, l'incremento occupazionale e i riflessi, anche in termini quantitativi, che l'investimento ha sul sistema fiscale italiano.

L'interpello riguarda i profili fiscali del piano di investimenti e delle operazioni societarie pianificate per metterlo in atto. Possono formare oggetto dell'istanza anche la valutazione preventiva circa l'eventuale assenza di abuso del diritto fiscale o di elusione, la sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive e l'accesso a eventuali regimi agevolativi o a regimi speciali previsti dall'ordinamento tributario.

L'interpello è ammesso in relazione a una soglia minima d'investimento, che deve essere documentata dal contribuente, e può consistere anche nella ristrutturazione di imprese in crisi, qualora ci siano comunque effetti positivi sull'occupazione.

1.3 Incentivo agli investimenti in Italia da parte di imprese estere

Al fine di incentivare gli investimenti in Italia da parte di imprese estere, sono state introdotte diverse misure di semplificazione.

L'articolo 6 dello schema di decreto, ad esempio, interviene a modificare la disciplina del consolidato fiscale nazionale, di cui agli articoli 117 e seguenti del Tuir,

offrendo la possibilità di consolidare le basi imponibili di società “sorelle” residenti in Italia e delle stabili organizzazioni italiane di società “sorelle” non residenti, controllate dalla medesima società non residente.

Questa norma si pone in linea con le conclusioni contenute nella sentenza della Corte di Giustizia (12 giugno 2014 n.C-39/13, C-40/13 e C-41/13), secondo cui le normative nazionali che non ammettono la partecipazione al regime del consolidato per le società sorelle residenti la cui controllante non ha sede nel territorio nazionale e non disponga nel medesimo territorio di una stabile organizzazione, sono in contrasto con la libertà di stabilimento.

Si ricorda come, in base alla normativa vigente contenuta nell’articolo 117 del Tuir, i soggetti non residenti possano aderire al consolidato nazionale al ricorrere di tre condizioni:

- i) solo in qualità di controllanti-consolidanti,
- ii) se residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e
- iii) se esercitano in Italia una attività d’impresa, mediante una stabile organizzazione nel cui patrimonio devono essere comprese le partecipazioni in ciascuna delle società controllate.

Con le modifiche proposte all’articolo 117 del Tuir, volte a eliminare tali vincoli, le possibilità di aderire al perimetro del consolidamento sono state ampliate significativamente.

La norma proposta consente alle “sorelle” - sia società residenti in Italia, sia stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di società residenti in Stati appartenenti all’Unione europea ovvero in Stati aderenti all’Accordo sullo Spazio economico europeo con il quale l’Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni - di consolidare le proprie basi imponibili, previa indicazione da parte del soggetto non residente di quale tra le società controllate (o le stabili organizzazioni) residenti assuma la veste di consolidante.

La controllante non residente deve assumere, in via sussidiaria rispetto alla controllata designata, le responsabilità di cui all’articolo 127 del Tuir.

In ipotesi di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio o di mancato rinnovo dell’opzione, le eventuali perdite residue risultanti dal

consolidato verranno attribuite esclusivamente alla società residente (o alla stabile organizzazione) che le ha prodotte.

Qualora venga meno il requisito del controllo nei confronti della controllata designata, il consolidato potrà proseguire senza alcuna interruzione, previa indicazione da parte della controllante estera di un'altra "sorella".

Nel perimetro di consolidamento possono rientrare anche le stabili organizzazioni di società non residenti controllate dal medesimo soggetto, purché queste società abbiano una forma giuridica analoga a quella delle società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata e siano residenti in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni.

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, saranno fornite indicazioni in merito alle modalità di designazione della controllata, da parte del soggetto non residente, e saranno stabilite le modalità di applicazione delle nuove disposizioni ai consolidati già in corso alla data di entrata in vigore delle stesse, attenendosi al criterio di consentire (sussistendone i presupposti di legge) l'eventuale inclusione nel regime di tassazione di gruppo delle stabili organizzazioni o delle controllate di soggetti esteri senza interruzione dei consolidati esistenti.

Con **l'articolo 7**, si è perseguito l'obiettivo di fornire regole chiare in ordine alla determinazione del reddito imponibile in Italia dei soggetti non residenti, attualmente contenuta negli articoli da 151 a 154 del Tuir.

Le modifiche sono finalizzate a razionalizzare la normativa nazionale, rendendola coerente con gli orientamenti espressi dall'Ocse e semplificando gli adempimenti a carico delle società e degli enti non residenti.

In particolare, vengono eliminate le disposizioni che configurano il tradizionale principio della "forza di attrazione della stabile organizzazione". Tale principio, infatti, è contrario agli orientamenti dell'Ocse ed è vietato dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia. Di conseguenza, per effetto delle modifiche, la stabile organizzazione di un soggetto non residente sarà assoggettata a imposizione nel nostro

Paese esclusivamente per i redditi alla stessa riconducibili e non anche per quegli elementi di reddito prodotti in Italia, ma che non sono conseguiti per il tramite della stabile organizzazione.

Inoltre, sono stati riformulati i criteri e le regole di determinazione del reddito della stabile organizzazione di un soggetto non residente al fine di renderli conformi al principio Ocse in base al quale la stabile organizzazione è una “*functionally separate entity*”, vale a dire un’entità autonoma e indipendente rispetto alla casa madre, operante sul libero mercato in condizioni identiche o simili. Il reddito attribuibile alla stabile organizzazione, così come anche l’entità del fondo di dotazione, sono, quindi, determinati sulla base di un’analisi funzionale e fattuale volta a individuare le funzioni svolte, i rischi assunti e i beni impiegati dalla medesima.

Al fine di una più compiuta rilevazione dei fatti di gestione attribuibili alla stabile organizzazione, si introduce l’obbligo per i soggetti non residenti di redigere un apposito rendiconto economico e patrimoniale secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche.

Un’altra importante novità riguarda il fondo di dotazione, in quanto si prevede che i metodi di calcolo del medesimo saranno individuati con uno o più provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate. In attesa della definizione di tali metodi, gli eventuali accertamenti non daranno luogo all’applicazione di sanzioni.

Coerentemente con la considerazione autonoma della stabile organizzazione, si prevede che i componenti di reddito derivanti da operazioni intercorse tra la stessa e la casa madre debbano essere determinati ai sensi delle regole dettate in materia di prezzi di trasferimento (art. 110, comma 7, Tuir).

Infine, il principio dell’autonomia viene esteso anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap.

Un’altra disposizione dello schema di decreto, finalizzata a incentivare gli investimenti esteri in Italia, è contenuta nell’**articolo 12**, disciplinante l’ipotesi di trasferimento della residenza in Italia da parte di imprese commerciali estere. L’innovazione più rilevante riguarda i valori di ingresso, sino ad oggi riconosciuti solo se dallo Stato di provenienza è stata applicata l’*exit tax*. La nuova norma, invece, prevede come criterio

generale il riconoscimento al valore normale, alla data di ingresso in Italia, delle attività e passività trasferite, anche in assenza dell'applicazione di una tassazione in uscita nello Stato estero, a condizione che il trasferimento avvenga da Stati o territori che consentono un adeguato scambio d'informazioni.

Diversamente, se il trasferimento avviene da Paesi non “collaborativi”, il criterio resta quello del valore normale soltanto se fissato preventivamente mediante un accordo di *ruling* ex articolo 31-ter DPR n. 600/73. In assenza di tale accordo, il valore fiscale sarà pari, per le attività, al minore tra il costo di acquisto, valore di bilancio e valore normale, e al maggiore tra questi per le passività. In sostanza, la ratio di tale previsione è quella di tassare in Italia solo i plusvalori ivi maturati e non anche quelli maturati all'estero e poi importati nel nostro Paese.

Vengono, inoltre, demandate a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate le modalità di segnalazione dei valori delle attività e delle passività oggetto di trasferimento.

1.4 Semplificazione degli investimenti all'estero da parte di imprese residenti in Italia

Questo raggruppamento di norme contiene le innovazioni più corpose, prevedendo disposizioni di maggior favore per i residenti in Italia che detengono partecipazioni in soggetti localizzati all'estero.

La novità principale riguarda la disciplina Cfc, fortemente incisa dall'**articolo 8** dello schema di decreto delegato.

In linea con gli orientamenti comunitari è stato abrogato l'articolo 168 del Tuir, concernente l'estensione della Cfc *rule* anche in ipotesi di società *black list* meramente collegate.

Riguardo alle modifiche apportate all'articolo 167, in materia di controllate *black* e *white list*, l'articolo 8 ha introdotto quattro modifiche di rilievo:

1) si chiarisce che l'interpello disapplicativo non ha più carattere obbligatorio, ma la ricorrenza delle esimenti può essere fatta valere anche in sede di accertamento;

- 2) ai fini della tassazione per trasparenza del reddito delle Cfc, si applicano tutte le regole (tranne l'articolo 86, comma 4, del Tuir sulla rateizzazione delle plusvalenze) previste dall'ordinamento per i soggetti residenti titolari di reddito d'impresa, incluse quelle extra-Tuir;
- 3) essendo venuta meno l'obbligatorietà dell'interpello, la partecipazione nelle controllate *black* e *white list* deve essere segnalata in dichiarazione;
- 4) un provvedimento del Direttore dell'Agenzia individuerà criteri per determinare con modalità semplificate l'effettivo livello di tassazione sopportato dalle controllate estere localizzate in Paesi *white list*. Si rammenta che il livello di tassazione effettivo scontato all'estero dalla partecipata, più basso del 50% di quello che la stessa società avrebbe scontato in Italia, costituisce uno dei due presupposti che il contribuente deve verificare per stabilire l'assoggettamento o meno del reddito prodotto dalla sua controllata estera alla disciplina antielusiva.

Riguardo agli aspetti procedurali, inoltre, per assicurare il contraddittorio, a garanzia del contribuente, è previsto un confronto in fase di accertamento. Prima di procedere all'emissione dell'avviso, infatti, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria sono tenuti a notificare all'interessato una comunicazione con cui gli vengono concessi 90 giorni per rendere la dimostrazione delle circostanze esimenti.

In linea con le novità in materia di Cfc, l'**articolo 3** ha introdotto rilevanti modifiche con riferimento ai dividendi provenienti da società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata e alle plusvalenze derivanti dalla cessione delle relative partecipazioni.

Le modifiche riguardano la percezione da parte di soci residenti in Italia, siano essi soggetti Irpef o Ires.

Per ragioni di certezza, viene chiarita la nozione di "utili provenienti" da Paesi *black list*, definendo la portata applicativa della norma. La tassazione integrale in capo al socio italiano è limitata ai casi di partecipazione diretta in una società localizzata in un Paese a fiscalità privilegiata, ovvero ai casi di partecipazione indiretta per il tramite di una società localizzata in un Paese *white list* controllata, anche di fatto, dal socio residente in Italia.

Inoltre, è stata inserita una previsione volta a risolvere la disparità di trattamento innescata dal sistema attuale, tra chi, in assenza di circostanze esimenti, ha tassato per

trasparenza il reddito della Cfc fruendo del credito per le imposte estere da questa versate, e chi, avendo ottenuto la disapplicazione della Cfc *rule* dimostrando lo svolgimento - da parte della controllata estera - di un'attività economica effettiva radicata nel mercato di insediamento (c.d. prima esimente), è tenuto all'integrale tassazione al momento della distribuzione degli utili, senza meccanismi di ristoro. La detassazione dei dividendi, infatti, è subordinata alla dimostrazione della ricorrenza, sin dall'inizio del periodo di possesso della partecipazione, della sola seconda esimente (i.e. congruità dell'imposizione estera rispetto a quella italiana). A fine di ovviare a questa evidente lacuna di cui "soffre" l'attuale sistema, il decreto inserisce uno speciale credito per le imposte pagate all'estero nel caso in cui la partecipata rientri nel perimetro applicativo della disciplina Cfc e il socio abbia dimostrato la prima circostanza esimente, in sostanza che si tratti di un genuino investimento estero.

Il credito di imposta, peraltro, è riconosciuto anche con riferimento alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in soggetti *black list*, per le quali non sussistono i presupposti di applicazione della *participation exemption*. Come per le Cfc, sono, tuttavia, previsti alcuni obblighi di segnalazione come conseguenza del venir meno dell'obbligatorietà dell'interpello disapplicativo.

In merito al regime di deducibilità dei costi derivanti da operazioni poste in essere con imprese e professionisti localizzati in Paesi *black list*, occorre, invece, menzionare le modifiche recate nell'**articolo 5** dello schema di decreto.

Per comprendere la portata innovativa della citata disposizione, si ricorda come, nel sistema attualmente vigente, la deduzione è subordinata alla dimostrazione di una delle due esimenti, pena il disconoscimento dell'intero costo. Per evitare conseguenze eccessivamente penalizzanti per il contribuente, si prevede, invece, una soluzione più equa, volta a riconoscere comunque la deducibilità dei costi sostenuti nei confronti di operatori localizzati in paradisi fiscali almeno sino al loro valore normale (sempreché l'operazione sia stata effettivamente posta in essere). Se, invece, il contribuente riesce a dimostrare di aver pagato di più per una transazione estera comunque profittevole, il costo viene riconosciuto per intero. È, inoltre, prevista l'eliminazione della c.d. prima esimente, che consiste nella dimostrazione dello svolgimento di un'effettiva attività commerciale dell'impresa *black list*.

L'**articolo 11** incide sul regime di *exit tax*. In caso di trasferimento della residenza in un Paese dell'Unione Europea, è prevista, nel nostro ordinamento, la sospensione della riscossione della tassazione in uscita fino al momento dell'effettivo realizzo (cfr. art. 166, comma 2-quater del Tuir).

Tuttavia, questo regime di sospensione, attualmente, non si applica alle ipotesi di fuoriuscita dal territorio dello Stato per effetto di altre operazioni straordinarie, quali, ad esempio, fusioni, scissioni e conferimenti.

La modifica apportata all'articolo 179 del Tuir è finalizzata a introdurre anche per tali trasferimenti un regime analogo di sospensione della tassazione. È, infatti, opportuno superare le distorsioni che derivano dall'applicazione di un regime di tassazione differente in base al tipo di operazione che determina lo spostamento della residenza.

Inoltre, con la modifica dell'articolo 166 del Tuir, viene estesa la sospensione della tassazione in uscita, in conformità agli orientamenti della Corte di Giustizia (sentenza 6 settembre 2012, C-38/10), alle ipotesi di trasferimento, da un'impresa non residente nel territorio dello Stato, di una parte o della totalità degli attivi collegati a una sua stabile organizzazione, aventi ad oggetto un'azienda o un ramo d'azienda, verso un altro Stato appartenente all'Ue o aderente allo See.

L'**articolo 14** dello schema di decreto introduce una delle novità di maggiore impatto per il nostro sistema fiscale, attribuendogli una forte spinta competitiva. In deroga al principio di tassazione su base mondiale, è prevista la possibilità per le imprese residenti in Italia di esercitare l'opzione per la "*branch exemption*", per effetto della quale non assumono rilevanza fiscale gli utili e le perdite attribuibili alle stabili organizzazioni situate all'estero.

Si tratta di un'opzione irrevocabile e, per evitare arbitraggi, deve essere esercitata per tutte le stabili organizzazioni estere dell'impresa residente, al momento della costituzione delle medesime. È, inoltre, necessario che tali stabili organizzazioni non siano localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata, individuati nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4, del Tuir, e che non ricorrano congiuntamente le condizioni previste dal comma 8-bis del medesimo articolo 167, che rendono applicabile la disciplina Cfc ai soggetti localizzati in Paesi *white list*. Ad ogni modo, il contribuente può,

comunque, esercitare l'opzione per la branch exemption, qualora dimostri le esimenti previste, in generale, per la disapplicazione della disciplina Cfc.

La norma contempla alcune disposizioni di carattere transitorio per consentire l'esercizio dell'opzione in relazione a stabili organizzazioni già esistenti.

In particolare, le imprese potranno esercitare l'opzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo, con effetto dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione, in modo da avere il tempo di adeguare i propri sistemi contabili al nuovo regime. Inoltre, nella dichiarazione dei redditi relativa periodo d'imposta nel quale eserciteranno l'opzione, le imprese dovranno indicare separatamente gli utili e le perdite attribuibili a ciascuna stabile organizzazione nei cinque periodi d'imposta precedenti; se dalla somma algebrica deriva una perdita fiscale netta, gli utili successivamente realizzati dalla stabile organizzazione saranno imponibili fino a concorrenza della medesima. È prevista una disposizione antielusiva volta ad evitare l'eventuale indebito utilizzo delle predette perdite.

A regime, il reddito della stabile organizzazione deve essere determinato secondo le regole e i criteri dettati dall'art. 152 Tuir, ispirati al principio Ocse che considera la stabile organizzazione come un'entità "*functionally separate*", e deve essere indicato separatamente nella dichiarazione dei redditi dell'impresa.

Si introduce la facoltà per il contribuente di presentare un'istanza di interpello preventiva all'Agenzia delle Entrate in merito all'esistenza di una sua stabile organizzazione estera.

1.5 Razionalizzazione delle discipline rivolte alle imprese che operano sui mercati internazionali

L'**articolo 4** ha operato un intervento di sistematizzazione della disciplina della deducibilità degli interessi passivi nell'ambito del reddito d'impresa di cui all'art. 96 del Tuir, tenendo in giusta considerazione le imprese che effettuano investimenti all'estero.

Più precisamente, lo schema di decreto delegato introduce nuove regole di calcolo del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (cosiddetto Rol) e modifica sia la deducibilità degli interessi su titoli obbligazionari sia l'ambito di applicazione della norma

agevolativa degli interessi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.

Come noto, ai sensi dell'articolo 96 del Tuir, gli interessi passivi ed oneri assimilati (oggettivamente deducibili) possono essere dedotti ai fini Ires fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eventuale eccedenza di interessi passivi può essere dedotta *“nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (R.O.L.).”*

Tale principio, introdotto dal Legislatore della finanziaria del 2008, impone alle imprese di verificare annualmente la congruità del costo dell'indebitamento rispetto al risultato operativo lordo della gestione caratteristica. In altre parole, la deduzione dal reddito d'impresa degli interessi passivi eccedenti gli interessi attivi è consentita, in ciascun periodo d'imposta, nei limiti del 30 % del Rol.

L'intervento normativo in esame prevede l'inclusione nel calcolo del Rol anche dei dividendi provenienti dalle società controllate estere, in modo da riconoscere la deduzione degli interessi passivi in funzione dei flussi finanziari di ritorno effettivamente correlati all'investimento partecipativo estero. Per contro, viene eliminata la previsione che attualmente consente di calcolare il limite di deduzione degli interessi passivi includendo *“virtualmente”* nel consolidato nazionale anche le società controllate estere, in modo da considerare anche il Rol di tali società.

Inoltre, lo schema di decreto prevede che gli interessi passivi su titoli obbligazionari, finora penalizzati in quanto considerati oggettivamente indeducibili, divengono soggetti agli ordinari limiti di deducibilità previsti dall'art. 96 Tuir.

Infine, è stata colta l'occasione di chiarire anche l'ambito di applicazione della norma agevolativa contenuta nell'articolo 1, comma 36, della legge finanziaria per il 2008, avente ad oggetto la deducibilità integrale degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.

In particolare, la norma prevede che la deducibilità piena degli interessi in oggetto spetti alle società immobiliari il cui valore dell'attivo sia composto per almeno il 50% dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi siano rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione.

L'**articolo 13** dello schema di decreto in materia di internazionalizzazione si occupa della disciplina fiscale delle perdite su crediti, nonché delle rinunce ai crediti vantati dai soci verso le proprie partecipate.

Con riferimento alle perdite su crediti, nell'ambito delle procedure concorsuali e degli istituti connessi, l'intervento normativo estende la deducibilità "automatica" ai piani di risanamento, posto che gli accordi di ristrutturazione dei debiti omologati già rientravano tra gli istituti per i quali il Tuir stabilisce la deduzione fiscale "immediata" della perdita contabile.

Si stabilisce, altresì, che per i crediti esteri trova applicazione lo stesso meccanismo previsto per le procedure concorsuali "interne" qualora nello Stato estero di riferimento vi sia una procedura equivalente a quella interna e con il relativo Paese sussista un adeguato scambio di informazioni.

Il decreto si occupa anche del periodo di competenza rilevante ai fini della deducibilità della perdita. Viene stabilito che la deduzione della perdita è ammessa nel periodo di imputazione contabile in bilancio, anche quando l'imputazione venga effettuata in un periodo di imposta successivo rispetto a quello in cui sussistono gli "elementi certi e precisi" oppure rispetto a quando il debito rientra nella procedura concorsuale.

Le condizioni per la deducibilità della perdita, dunque, rappresentano soltanto un termine iniziale per rilevare la deduzione fiscale, senza che vi sia un obbligo di imputare la perdita all'esercizio in cui le condizioni stesse si manifestano.

In relazione ai crediti vantati dai soci verso le proprie partecipate, viene riformato il regime Ires delle "rinunce al credito" da parte dei soci, introducendo un trattamento unitario che prescinde dalle modalità formali dell'operazione e dai principi contabili adottati dai soggetti coinvolti.

In sostanza, viene previsto che la neutralità fiscale delle operazioni di "rinuncia al credito" opera soltanto nei limiti del costo fiscale del credito che dovrà essere certificato dal socio attraverso apposita dichiarazione sostitutiva. In assenza di tale dichiarazione, il valore fiscale è assunto pari a zero.

Tra le disposizioni aventi la finalità di colmare lacune e/o di razionalizzare discipline rivolte alle imprese che operano sui mercati internazionali, non si può non ricordare

l'articolo 15 del decreto attuativo, recante alcune importanti modifiche all'istituto del credito per le imposte pagate all'estero. Come noto, il *foreign tax credit* costituisce un rimedio contro la doppia imposizione giuridica che viene a crearsi in presenza di redditi transnazionali assoggettati a tassazione, in capo al medesimo soggetto, sia nel Paese in cui il reddito è prodotto, sia nel Paese di residenza. L'ordinamento italiano ha optato per il sistema del credito d'imposta, in coerenza con il principio generale di tassazione dei residenti per tutti i redditi posseduti, ovunque prodotti.

La disciplina del credito d'imposta estero, introdotta nel nostro ordinamento con la riforma del 1973 (in vigore dal 1 gennaio 1974), era già stata profondamente rivisitata dalla c.d. Legge Tremonti del 2003.

Tuttavia, l'intervento del decreto delegato non risulta oggi affatto superfluo o inopportuno, in quanto mira a perfezionare l'articolo 165 del Tuir, eliminando profili di incoerenza o di discriminazione persistenti nel vigente sistema. In particolare, le disposizioni contenute nei commi 5 e 6 del citato articolo 165 del Tuir finora rivolte ai soli soggetti titolari di reddito d'impresa vengono estese a tutti i contribuenti, a prescindere dalla tipologia di reddito/investimento effettuato all'estero. Si ricorda che nel comma 5 dell'articolo 165 del Tuir è prevista la facoltà di detrarre le imposte estere, per le quali non è ancora avvenuto il pagamento definitivo, nel periodo di "competenza", vale a dire il periodo in cui il reddito prodotto oltre confine concorre a formare il reddito complessivo del soggetto residente in Italia. Tale facoltà è subordinata alla condizione che le imposte estere siano pagate a titolo definitivo entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Il comma 6, invece, riguarda il meccanismo del riporto in avanti e indietro delle eccedenze di imposta sia italiana che estera (in un arco temporale complessivo di sedici esercizi) consentendo di ottimizzare l'istituto del *foreign tax credit* e di non lasciare inutilizzata l'eventuale detrazione non fruita in un determinato periodo d'imposta.

Infine, lo schema di decreto delegato chiarisce che il rimedio contro la doppia imposizione opera non solo in relazione alle imposte sul reddito coperte dalle Convenzioni internazionali stipulate dall'Italia ma anche in relazione ad ogni altra imposta o tributo estero applicato sul reddito. In caso di incertezza sulla natura del tributo, sia in presenza di

una Convenzione contro le doppie imposizioni sia in assenza di una Convenzione, il contribuente può presentare un'apposita istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 11 dello Statuto del Contribuente.

Infine, si ricorda che lo schema di decreto contiene ulteriori modifiche volte a razionalizzare il sistema impositivo vigente: si tratta delle disposizioni dell'articolo 9 e del comma 2 dell'articolo 5.

L'articolo 9 dello schema di decreto modifica l'articolo 108, comma 2 del Tuir, con riguardo alla modalità di deduzione delle spese di rappresentanza.

In particolare, nella vigente disciplina è previsto che *“le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa”*.

Tale norma va letta in coordinamento con il decreto del 19 novembre 2008, in cui la congruità degli importi deducibili delle spese di rappresentanza è fissata secondo le seguenti percentuali:

- all'1,3% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
- allo 0,5% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni;
- allo 0,1% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni euro.

Lo schema di decreto prevede che la definizione del requisito dell'inerenza di tali spese sia affidata ad un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, tenendo in considerazione la natura e la destinazione delle stesse.

Il requisito della «congruità» delle spese, calcolato come percentuale sull'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi, viene inserito direttamente nella norma di cui all'articolo 108 del Tuir, in misura pari a:

- all'1,5% (anziché all'1,3) dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
- allo 0,6% (anziché allo 0,5) dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni;

- allo 0,4% (anziché allo 0,1) dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.

Lo schema di decreto prevede, inoltre, la possibilità di incrementare la misura di deducibilità delle spese di rappresentanza stabilita dall'articolo 108, mediante decreto ministeriale.

In altre parole, la nuova norma ridefinisce, rialzandole, le percentuali di deducibilità delle spese di rappresentanza connesse agli scaglioni di ricavi e proventi della gestione caratteristica, ammettendo la possibilità di incrementare la misura della deducibilità delle menzionate spese, secondo ulteriori limiti indicati in un decreto del Mef che, come chiarito nella relazione illustrativa, potrà anche elevare il limite di valore dei beni distribuiti gratuitamente.

Con il **comma 2 dell'articolo 5** si stabilisce, infine, che per le cessioni di immobili e di aziende, nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore dichiarato o accertato ai fini dell'imposta di registro o delle imposte ipocatastali.

Si evidenzia come l'articolo 5 in esame, che ha l'effetto di impedire l'accertamento del maggior corrispettivo unicamente sulla base del maggior valore, sia una norma di interpretazione autentica e, come tale, applicabile anche per il passato e quindi per gli atti rogati anteriormente all'entrata in vigore del decreto legislativo in esame.

Conclusioni

In conclusione, non può che apprezzarsi l'evidente sforzo compiuto nel decreto legislativo volto a riequilibrare il delicato rapporto tra contribuente ed Erario e rendere più efficiente il sistema impositivo italiano, potenziando strumenti già esistenti o introducendo discipline più moderne e idonee a cogliere le sfide che pone la sempre più accentuata globalizzazione dei mercati. Tutto ciò contribuisce in maniera incisiva a rendere il nostro ordinamento più attraente e competitivo nello scenario internazionale e può, quindi, influenzare positivamente il rilancio dell'economia del nostro Paese.

2. Schema di decreto legislativo in materia di trasmissione telematica delle operazioni Iva e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici (Atto Governo 162)

2.1 Introduzione

Lo schema di decreto approvato, in via preliminare, il 21 aprile scorso dal Consiglio dei Ministri dà attuazione ad alcuni principi e criteri direttivi contenuti nell'articolo 9 della legge delega fiscale, rubricato “**Rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo**”.

Tale disposizione, alle lettere d) e g) del comma 1, individua la *fatturazione elettronica*, la *trasmissione dei corrispettivi* e la *tracciabilità dei pagamenti* quali “leve” determinanti per potenziare il sistema di acquisizione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, delle informazioni di rilevanza fiscale (“attività conoscitiva”) e, conseguentemente, efficientare i processi di analisi del rischio e “controllo”.

L'acquisizione tempestiva e in modo strutturato dei dati contenuti nei documenti certificativi dei corrispettivi (fatture, scontrini e ricevute), sfruttando le tecnologie informatiche già ampiamente diffuse, consente, peraltro, all'Agenzia delle Entrate di proseguire e completare il percorso già intrapreso con il processo di precompilazione del modello 730 e le attività connesse all'attuazione delle disposizioni dell'articolo 1, commi da 634 a 636, della Legge di Stabilità 2015 (Legge 23 dicembre 2014 n. 190), nell'ottica di supportare il più possibile i contribuenti, anche quelli che operano nell'esercizio di impresa, arte o professione, nella fase pre-dichiarativa, aumentando il livello di collaborazione con l'Amministrazione finanziaria e prevenendo fenomeni evasivi o fraudolenti.

2.2 Le principali misure del decreto

Entrando più nel merito tecnico dello schema di decreto oggetto di analisi da parte della Commissione, lo stesso è strutturato in 7 articoli.

Il primo e il secondo articolo introducono **nuove modalità** di trasmissione telematica, all’Agenzia delle Entrate, dei dati delle operazioni rilevanti ai fini Iva prevedendo un’**opzionalità** delle stesse rispetto agli adempimenti comunicativi in vigore, quali la comunicazione c.d. “spesometro”, “operazioni black list” e “modelli INTRA acquisti e prestazioni ricevute”: l’**articolo 1**, infatti, al comma 3 introduce la **facoltà di inviare telematicamente all’Agenzia delle Entrate tutte le fatture, emesse e ricevute**, demandando ad un apposito provvedimento del Direttore dell’Agenzia la definizione delle modalità tecniche, della tempistica e delle informazioni da trasmettere.

L’**articolo 2** introduce la **facoltà**, per i soggetti passivi Iva che operano con i consumatori finali e, in luogo delle fatture, certificano i corrispettivi con scontrini e ricevute, di **memorizzare e trasmettere telematicamente all’Agenzia delle Entrate i dati dei corrispettivi giornalieri**, demandando sempre ad un provvedimento del Direttore dell’Agenzia la definizione delle modalità tecniche, della tempistica e delle informazioni da trasmettere. La scelta di adottare quest’ultimo processo comunicativo consentirà di superare l’obbligo di registrazione giornaliera dei corrispettivi previsto dall’articolo 24, primo comma, del DPR n. 633 del 1972.

Entrambe le scelte hanno effetto per cinque anni, decorrenti dall’inizio dell’anno solare in cui sono esercitate, e, se non revocate, si rinnovano automaticamente di quinquennio in quinquennio.

Tra gli strumenti tecnici che possono agevolare e, quindi, spingere il contribuente a scegliere la trasmissione telematica delle fatture, l’articolo 1 individua la **fattura elettronica**.

In merito agli strumenti tecnici mediante i quali effettuare la memorizzazione e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri, il comma 3 dell’articolo 2 stabilisce che tali strumenti dovranno garantire inalterabilità e sicurezza dei dati, richiamando implicitamente i **misuratori fiscali** di ultima generazione ed esplicitamente i **POS** per i quali, probabilmente, occorrerà prevedere una implementazione tecnica per ottemperare ai requisiti previsti dal decreto.

Al fine di agevolare i contribuenti, soprattutto quelli meno strutturati (pensiamo alle micro e piccole imprese), ad adottare processi di fatturazione elettronica – come detto

prodromici alla semplificazione dell'adempimento di trasmissione telematica delle fatture all'Agenzia delle Entrate – i primi due commi dell'articolo 1 introducono importanti misure di supporto fornite dallo Stato.

Il comma 1 prevede la messa a disposizione, a partire dal 1° luglio 2016, di soluzioni tecniche (software) gratuite per consentire di generare e trasmettere una fattura elettronica anche tra privati e, in taluni casi, per conservare elettronicamente le stesse. Per quest'ultimo processo, in particolare, lo schema di decreto prevede che vengano estese le funzionalità del servizio gratuito di generazione, trasmissione e conservazione attualmente distribuito da Unioncamere in collaborazione con AgID.

Il comma 2 prevede che il Ministero dell'Economia e delle Finanze, attraverso l'Agenzia delle Entrate, metta a disposizione di tutti i soggetti passivi Iva, gratuitamente e a partire dal 1° gennaio 2017, il Sistema di Interscambio per consentire la trasmissione e la ricezione delle fatture elettroniche tra privati residenti nel territorio dello Stato. Condizione tecnica necessaria per utilizzare il Sistema di Interscambio è che il contribuente utilizzi il formato della “fattura PA”.

Infatti, il Sistema di Interscambio, opportunamente potenziato, può svolgere compiti analoghi a quelli per i quali è stato realizzato (veicolazione da “molti” - fornitori PPAA - a “molti” - PPAA - delle fatture elettroniche).

Peraltro, i contribuenti che oggi emettono fattura elettronica nei confronti di una Pubblica Amministrazione, avranno già in casa gli strumenti hardware e software necessari per produrre fatture elettroniche anche con i propri clienti privati e avranno già maturato l'esperienza dell'uso del Sistema di Interscambio per veicolare le loro fatture.

Un aspetto che, per quanto detto all'inizio del mio intervento, ritengo molto importante è la messa a disposizione gratuita, da parte dell'Agenzia delle Entrate del servizio aggiuntivo ai contribuenti, sempre telematicamente, delle informazioni acquisite: in pratica, viene ribadita la strategia, che ho richiamato in premessa, di confronto aperto tra Agenzia e contribuenti (in questo caso i soggetti passivi Iva) i quali saranno messi in condizione di verificare *online* e con tempestività i dati delle operazioni rilevanti ai fini Iva da loro eseguite o ricevute.

Altro aspetto che ritengo importante sottolineare è che le scelte tecnico-operative che disciplineranno i processi sin qui delineati, e che verranno ufficializzati con provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, saranno approfondite e discusse con tutti gli *stakeholders*, pubblici e privati, che oggi siedono al Forum italiano sulla fatturazione elettronica.

Come detto, l’acquisizione puntuale e strutturata delle informazioni riguardanti le operazioni rilevanti ai fini Iva sono il presupposto indispensabile per mutare la strategia d’azione dell’Amministrazione finanziaria: il comma 5 dell’articolo 1 ha inteso prevedere innovative e semplificate modalità di controllo a distanza degli elementi acquisiti, da individuare con apposito decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, finalizzate a non ostacolare il normale svolgimento dell’attività economica e ad escludere la duplicazione dell’attività istruttoria.

Altro vantaggio, in termini di premialità, che otterranno i contribuenti che decideranno di optare per la trasmissione telematica delle fatture e dei dati dei corrispettivi giornalieri, sarà l’esecuzione dei rimborsi Iva in via prioritaria, entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale, anche in assenza dei requisiti normativamente previsti.

Lo schema di decreto, inoltre, introduce – in linea con la nuova strategia di maggiore assistenza nei confronti dei soggetti meno strutturati – un processo di riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili ed un contestuale ampio tutoraggio da parte dell’Agenzia.

L’**articolo 4**, infatti, prevede, sempre dal 1° gennaio 2017, e per specifiche categorie di soggetti passivi Iva di minori dimensioni, la messa a disposizione, in via telematica, degli elementi informativi necessari per le liquidazioni periodiche e per la dichiarazione annuale dell’IVA, il superamento degli obblighi di registrazione di cui agli articoli 23 e 25 del DPR n. 633/1972 e l’ottenimento di rimborsi Iva di cui all’articolo 38-bis del DPR n. 633/1972, senza necessità di garanzie o visto di conformità (o sottoscrizione alternativa).

Condizione necessaria per usufruire di questo insieme di agevolazioni è che i contribuenti effettuino la trasmissione telematica all’Agenzia delle Entrate di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni, e, qualora effettuino operazioni di cui

all'articolo 22, del DPR n. 633, del 1972, optino, altresì, per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi così come disciplinata dall'articolo 2 dello schema di decreto.

Mediante apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze saranno individuate le categorie di soggetti che possono accedere al predetto regime di tutoraggio, tra i quali potranno rientrare anche soggetti non di minori dimensioni per il periodo in cui l'attività è iniziata e per i due successivi.

Infine, il decreto contiene le necessarie disposizioni sanzionatorie in caso di omissione della trasmissione dei dati delle fatture o dei corrispettivi, ovvero di trasmissione dei dati in modo incompleto o non veritiero.

Un elemento di peculiarità dello schema di decreto che è opportuno ricordare, inoltre, è l'introduzione – sempre a partire dal 1° gennaio 2017 – dell'obbligatorietà della memorizzazione elettronica e della trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi per i contribuenti che effettuano cessione di beni mediante distributori automatici.

Conclusioni

L'impatto delle disposizioni dello schema di decreto sulle attività dell'Agenzia delle Entrate è indubbiamente rilevante, tanto in termini di rimodulazione dei processi di lavoro (assistenza e controllo) che in termini di reingegnerizzazione delle banche dati e degli strumenti di dialogo con i contribuenti.

La tecnologia oggi esistente consente di supportare ed efficientare in modo determinante tali processi di cambiamento, come peraltro studiato e ufficializzato da autorevoli organismi internazionali come l'Ocse.

Lo schema di decreto lascia al singolo contribuente la scelta se sfruttare o meno queste tecnologie e tali scelte influenzeranno necessariamente i tempi del rinnovamento che il Legislatore delegante ha dettato: la sfida per l'Amministrazione finanziaria e, in particolare, per l'Agenzia delle Entrate conseguente all'approvazione del decreto, sarà quella di definire e predisporre – entro le scadenze ivi definite– le infrastrutture tecnico-operative necessarie per far funzionare i nuovi processi comunicativi e governare

tempestivamente e con qualità le informazioni che verranno acquisite nelle diverse modalità descritte dallo schema di decreto.

Al riguardo, le nostre strutture, insieme al partner tecnologico Sogei, hanno avviato primi incontri operativi e si stanno pianificando anche i momenti di confronto con le associazioni di categoria per essere pronti ad affrontare le numerose ed impegnative sfide che l'approvazione del decreto porta con sé.

3. Schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (Atto Governo 163)

3.1 Introduzione

Il decreto introduce la disciplina dell'abuso del diritto, unificata a quella dell'elusione fiscale, estesa a tutti i tributi, non limitata a fattispecie particolari e corredata dalla previsione di adeguate garanzie procedurali (Titolo I), modifica la disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento (Titolo II) e istituisce il regime di adempimento collaborativo, con l'obiettivo di migliorare i rapporti con i contribuenti secondo le linee della *cooperative compliance* incoraggiata dall'Ocse (Titolo III).

In attuazione dei principi e criteri della delega, il decreto è finalizzato a migliorare la relazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti, ispirandola a principi di certezza, trasparenza e fiducia reciproca.

Tali aspetti diventano particolarmente rilevanti nell'attuale contesto economico nazionale in quanto, oltre ad interessare le imprese residenti, possono costituire una importante leva di attrazione per chi intende investire nel nostro Paese che è, in tal modo, posto nelle condizioni di ridurre l'incertezza connessa alla variabile fiscale: i mutamenti frequenti della normativa tributaria e della sua interpretazione, hanno infatti effetti negativi sulla crescita economica e sono un ostacolo alle decisioni di investimento.

3.2 Abuso del diritto o elusione fiscale

La legge delega stabilisce principi e criteri direttivi finalizzati a conferire maggiore certezza in un contesto in cui la genesi di carattere giurisprudenziale del principio generale dell'abuso del diritto ha reso necessaria una codificazione che, colmando le lacune legislative, evitasse il più possibile elementi di incertezza - creatisi, talvolta, proprio in relazione alle diverse fasi dell'evoluzione legislativa e a nuove prospettive ermeneutiche comunitarie e nazionali - e che garantisse un'applicazione uniforme delle regole procedurali.

In ciascuna di dette fasi sono state date risposte diverse, non sempre soddisfacenti, a seconda della normativa vigente all'epoca e dei vuoti legislativi esistenti, nonché del susseguirsi degli orientamenti giurisprudenziali.

Il riconoscimento di un principio generale del divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario è stato, infatti, affermato dalla giurisprudenza di legittimità che, cambiando orientamento rispetto a precedenti pronunce, ha, in un primo momento, ritenuto che il principio comunitario antiabuso elaborato dalla Corte di Giustizia si applicasse anche alle operazioni assoggettabili alle imposte non armonizzate e alle operazioni non rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 37-bis del DPR n. 600 del 1973 e, in un secondo momento, ne ha ricondotto il fondamento giuridico agli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano, di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione (art. 53, primo e secondo comma della Costituzione).

La relazione illustrativa al decreto, soffermandosi sul passo della pronuncia del 2008 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione - che invoca il principio di capacità contributiva quale fonte del principio generale antiabuso, qualora si sia in presenza di *“indebiti vantaggi fiscali”* derivanti *“dall'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dall'aspettativa del vantaggio fiscale”* - ha affermato che detto principio di capacità contributiva, per costituire un limite costituzionale all'autonomia negoziale, deve essere accompagnato dal principio della buona fede e dell'affidamento, oltre che a quello della prevalenza della sostanza sulla forma. In tal senso, viene affermato nella

relazione, la libertà di svolgimento dell'autonomia privata e la libertà delle forme giuridiche possono trovare un limite nel principio di capacità contributiva solo se la violazione dell'articolo 53 della Costituzione è conseguenza di un comportamento negoziale "consentito" in astratto dalla legge, ma non improntato alla regola della lealtà reciproca tra contribuente e fisco, comportamento anomalo e "distorto" agli effetti fiscali, privo di sostanza economica e in contrasto con i principi dell'ordinamento tributario.

Le incertezze derivanti soprattutto dalla non chiara ed univoca individuazione dei presupposti costitutivi dell'abuso del diritto e l'esigenza di una maggiore certezza dei rapporti giuridici, di un fondamento più stabile delle contestazioni dell'Amministrazione finanziaria, nonché di specifiche regole procedimentali che assicurino un efficace confronto tra contribuente e fisco, hanno provocato iniziative, prima a livello internazionale e, poi, sul piano interno, finalizzate a contrastare comportamenti tipicamente frutto di accurate pianificazioni volte a sviare la funzione delle norme.

Chiarezza in questo contesto significa tutela delle imprese sane e della loro potenzialità competitiva, favorire l'investimento interno e dall'estero e promuovere iniziative positive per la crescita economica del Paese.

Le iniziative a livello internazionale finalizzate al recepimento delle istanze di certezza provenienti dal mondo produttivo e dalle Amministrazioni fiscali, hanno spinto il Legislatore italiano a delineare l'impianto generale della disciplina positiva dell'abuso del diritto che, per espressa previsione della stessa legge delega, tiene conto dei principi contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, con cui gli Stati membri sono stati incoraggiati a inserire nella legislazione interna una clausola volta a ignorare una "*..costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale*".

Sempre a livello europeo, più recentemente, con l'approvazione della Direttiva (UE) 2015/121 del Consiglio del 27 gennaio 2015, che ha modificato la direttiva 2011/96/UE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, è stata introdotta una clausola antiabuso che dovrà essere recepita nell'ordinamento

interno entro il 31 dicembre 2015, che prevede: “*gli Stati membri non applicano i benefici della presente direttiva a una costruzione o a una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l’oggetto o la finalità della direttiva, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e circostanze pertinenti*”, coerentemente con la clausola antiabuso contenuta nella direttiva “fusioni”.

L’articolo 5 della legge n. 23 del 2014, al fine di contemperare l’aspettativa delle imprese di operare in un quadro più stabile e certo con l’altrettanto sentita necessità per il fisco di uno strumento efficace per la lotta a fenomeni elusivi particolarmente insidiosi per gli interessi erariali, ha delegato il Governo ad attuare la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell’abuso del diritto ed ha fissato precisi principi e criteri direttivi finalizzati a colmare una rilevante lacuna dell’ordinamento tributario e a garantire anche l’introduzione di specifiche regole procedurali destinate ad assicurare il confronto con l’Amministrazione finanziaria e a salvaguardare il diritto di difesa del contribuente.

Il Governo, con il decreto delegato, ha attuato la revisione delle vigenti disposizioni antielusive e le ha unificate al principio generale del divieto dell’abuso del diritto, coordinando i principi e criteri direttivi fissati dall’articolo 5 della legge delega con quelli contenuti nella citata raccomandazione della Commissione europea del 6 dicembre 2012.

La collocazione della disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale all’interno dello statuto dei diritti del contribuente dimostra che la codifica dell’istituto ha valenza preordinata e generale e che riguarda tutti i tributi.

Il provvedimento persegue lo scopo di fissare in modo chiaro la definizione generale di abuso del diritto/elusione fiscale, indicando, al **comma 1 dell’articolo 10-bis**, che per abuso del diritto deve intendersi “*una o più operazioni **prive di sostanza economica** che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano **essenzialmente vantaggi fiscali indebiti**”.*

L’esigenza di garantire un adeguato adattamento della norma antiabuso alle diverse forme di pianificazione fiscale illegittima, sempre in evoluzione, comporta che qualora sia

accertata la condotta abusiva, le operazioni effettuate dal contribuente diventino inefficaci ai fini tributari e, quindi, non siano ottenibili i relativi vantaggi fiscali.

Il comma 2 dell'art. 10-bis, chiarisce cosa debba intendersi per **“operazioni prive di sostanza economica”** e per **“vantaggi fiscali indebiti”**.

Per **“operazioni prive di sostanza economica”**, devono intendersi *“i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”*. La lettera a) del comma 2 individua, in via esemplificativa, alcuni indici di mancanza di sostanza economica coerenti con alcuni degli indici di assenza di sostanza commerciale presenti nella Raccomandazione del 6 dicembre 2012.

La lettera b) del comma 2 fornisce una definizione di **“vantaggi fiscali indebiti”** intendendo per tali i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario, riferendosi alla violazione della *ratio* delle norme o dei principi generali dell'ordinamento e, soprattutto, di quelli della disciplina tributaria in cui sono collocati gli obblighi e divieti elusi.

Ritornando alla definizione contenuta nel comma 1, laddove è previsto che *“Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”*, la disposizione, in sostanza, prevede che il perseguimento del vantaggio fiscale indebito deve essere stato lo *“scopo essenziale”* della condotta stessa, concetto tale da poter essere inteso nel senso di requisito fondamentale (il vantaggio fiscale indebito) rispetto agli altri fini perseguiti dal contribuente.

Il comma 3 dell'art. 10-bis prevede che non possono essere considerate, in ogni caso, abusive le operazioni giustificate da **“valide ragioni extrafiscali non marginali”** anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente; quindi le ragioni extrafiscali devono essere *“valide”* in termini concreti e idonee a giustificare l'operazione e non meramente teoriche.

Le valide ragioni economiche extrafiscali non marginali sussistono - secondo quanto precisato dalla relazione illustrativa - solo qualora l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza.

Il comma 4 dell'art. 10-bis ribadisce il principio secondo il quale il contribuente è libero di scegliere tra i diversi regimi opzionali offerti dalla legge e tra le operazioni comportanti un diverso carico fiscale, fermi restando, come indicato dalla relazione governativa, i limiti dettati dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito, contrario alla *ratio legis* o ai principi dell'ordinamento tributario.

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

I commi da 6 a 9 dell'art. 10-bis dettano speciali regole procedurali destinate a garantire un efficace confronto con l'Amministrazione finanziaria e a salvaguardare il diritto di difesa del contribuente.

In particolare, sono stabiliti gli obblighi e i comportamenti che devono essere tenuti dalle parti interessate.

In primo luogo, a garanzia del diritto di difesa del contribuente, l'atto di accertamento deve essere preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti nella quale siano indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile una fattispecie di abuso del diritto.

Il contribuente deve fornire i chiarimenti richiesti entro il termine di sessanta giorni.

In relazione alla fase del contraddittorio preventivo obbligatorio, il comma 7 dispone espressamente che tra la data di ricevimento dei chiarimenti (ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta) e quella di decadenza del potere di accertamento devono intercorrere non meno di sessanta giorni e che nelle ipotesi in cui tale periodo di tempo sia inferiore, il termine per la notifica dell'atto impositivo è automaticamente prorogato dei giorni necessari al raggiungimento del sessantesimo giorno (dalla data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta).

L'atto impositivo (comma 8) deve essere motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, deve indicare le norme ed i principi elusi, gli indebiti vantaggi fiscali realizzati e deve essere motivato in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente.

La relazione illustrativa, al riguardo, integra prevedendo che l'atto di accertamento dell'abuso non può contenere altri eventuali addebiti, i quali, pertanto, dovranno essere separatamente contestati.

Il comma 9 detta disposizioni relative al regime della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria che ha l'onere di dimostrare la condotta abusiva in relazione ai presupposti che la caratterizzano, ai sensi dei commi 1 e 2, e al regime della prova a carico del contribuente che ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle valide ragioni extrafiscali non marginali.

La stessa disposizione prevede la non rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto da parte del giudice tributario.

Il comma 10 dell'art. 10-bis prevede che in caso di ricorso, i tributi, gli interessi e le sanzioni sono posti in riscossione sulla base delle norme vigenti in materia di pagamento in pendenza del processo tributario.

Il comma 11 dell'art. 10-bis prevede il diritto al rimborso dei contribuenti che non hanno partecipato all'operazione abusiva, ma hanno sostenuto oneri tributari relativamente a tale operazione, riproducendo una disposizione già presente nell'art. 37-bis del DPR n. 600 del 1973.

Il comma 12 dell'art. 10-bis, al fine di chiarire che la disciplina dell'abuso del diritto ha, nelle intenzioni del Legislatore, un'applicazione solo residuale rispetto a ben distinte condotte riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità e della fraudolenza, le quali devono essere perseguite con gli strumenti che l'ordinamento già offre, dispone che in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.

Il comma 13 dell'art. 10-bis, esclude la punibilità dell'abuso del diritto con sanzioni penali. Come espressamente indicato nella relazione illustrativa, il Legislatore, nell'attuazione del criterio direttivo fissato dall'art. 8, comma 1, della legge delega, secondo cui il Governo deve procedere *«alla individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione*

e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie», ha effettuato una scelta su un tema ampiamente dibattuto e fortemente controverso, specie negli ultimi anni.

A fronte della giurisprudenza di legittimità che, anche in tempi recenti, ha affermato la rilevanza penale delle operazioni elusive proprio in quanto contrastanti con specifiche disposizioni di legge, dubbi sono sorti in relazione alla sanzionabilità dell’“elusione non codificata” relativamente, quindi, all’assenza di un preciso fondamento normativo.

L’introduzione di una disciplina positiva in materia di abuso del diritto o elusione fiscale, modificando tale prospettiva, costituisce la necessaria e puntuale presa di posizione da parte del Legislatore delegato tenuto conto che il Legislatore delegante, come emerge anche dai lavori parlamentari (nel corso dei quali sono stati respinti emendamenti intesi a stabilire in termini espressi l’irrelevanza penale della condotta abusiva), non ha assunto una posizione radicale in relazione a condotte, comunque, particolarmente insidiose e offensive della pretesa erariale.

La scelta del Legislatore delegato ha valorizzato l’esigenza di una generalizzata gradazione di gravità tra le diverse condotte (quelle che integrano una violazione diretta di disposizioni normative e quelle che ne “aggirano” la *ratio*), escludendo la rilevanza penale delle operazioni costituenti abuso del diritto come codificate dalla norma generale, ferma restando l’applicabilità ad esse delle sanzioni amministrative, ove ne ricorrano i presupposti.

La relazione illustrativa precisa che resta, di contro, impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali (sussistendo i presupposti) nelle “*operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguono finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione)*”.

Il comma 2 dell’articolo 1 del decreto abroga la vigente disposizione antielusiva di cui all’art. 37-bis del DPR n. 600/1973.

Per ragioni di coordinamento generale, si prevede, inoltre, che le disposizioni contenute nell’abrogata norma si intendono, ora, riferite al nuovo articolo 10-bis, in quanto con esso compatibili.

Il **comma 3 dell'art. 1**, replicando il contenuto dell'attuale art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973, reca una previsione concernente la disapplicazione, mediante interpello, di norme antielusive specifiche. Prevede la possibilità per i contribuenti di disapplicare le specifiche norme antielusive (che allo scopo di contrastare comportamenti elusivi limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse) qualora dimostrino che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non si verificano, presentando, a tal fine, apposita istanza di interpello.

Il **comma 4 dell'art. 1**, fa salva, espressamente, in relazione a tutte le disposizioni di natura procedurale dell'art. 10-bis, la disciplina vigente in materia di diritti doganali.

Il **comma 5 dell'art. 1**, regola l'efficacia delle disposizioni dell'art. 10-bis, recando una disciplina transitoria.

In particolare, prevede che le disposizioni in materia di abuso del diritto hanno efficacia dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del decreto e trovano applicazione anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia e per le quali a tale data non sia già stato notificato il relativo atto impositivo.

Resta salvo il principio del *favor rei* secondo il quale *“nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali”*.

3.3 Disposizioni in materia di raddoppio dei termini per l'accertamento

Nell'ottica di rafforzare l'esigenza di certezza delle situazioni giuridiche, il decreto legislativo attua l'articolo 8, comma 2, della legge delega recando novità rilevanti in tema di raddoppio dei termini per l'esercizio dell'attività di accertamento tributario.

Con tale istituto, introdotto nel 2006 con la modifica del terzo comma degli articoli 43 del DPR n. 600 del 1973 e 57 del DPR n. 633 del 1972, il Legislatore ha inteso perseguire la finalità di garantire all'Amministrazione finanziaria, a fronte di fattispecie che assumono rilevanza penale, l'utilizzabilità degli elementi istruttori eventualmente emersi nel corso delle indagini penali condotte dall'Autorità giudiziaria per un periodo di tempo più

ampio rispetto a quello ordinariamente previsto, a pena di decadenza, per l'accertamento tributario.

La legge n. 23 del 2014 ha delegato il Governo a *“definire...la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini”*, fornendo i criteri cui la revisione dell'istituto deve informarsi, prevedendo che il *“...raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza”*.

Il Legislatore fa espressamente salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi.

Il Legislatore ha, pertanto, rappresentato l'esigenza di chiarire espressamente i presupposti del raddoppio dei termini, ancorando l'operatività del raddoppio stesso all'effettivo invio della denuncia penale entro un termine correlato a quello ordinario di accertamento.

In tal senso, il decreto tiene conto dell'indirizzo di quella giurisprudenza di merito secondo la quale l'istituto del raddoppio dei termini opererebbe soltanto nel caso in cui la denuncia dell'Amministrazione finanziaria all'Autorità giudiziaria sia stata materialmente presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria dei termini di decadenza dell'accertamento, privilegiando, in tal modo le ragioni di certezza nei rapporti giuridici anche rispetto all'orientamento espresso dalla Corte Costituzionale con la sentenza del 25 luglio 2011, n. 247.

Le nuove disposizioni contenute all'articolo 2 dello schema di decreto, intervenendo sugli articoli 43 del DPR n. 600 del 1973 e 57 del DPR n. 633 del 1972, sono destinate ad avere un grande impatto sul piano operativo, atteso che il raddoppio dei termini di accertamento tributario in presenza di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia penale per uno dei reati tributari non opererà più *“qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini ...”* per l'accertamento.

In sostanza, il raddoppio non potrà operare nelle ipotesi in cui la denuncia sarà presentata o trasmessa dall'Amministrazione finanziaria all'Autorità giudiziaria oltre il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o, in caso

di omessa presentazione, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Il Legislatore delegante ha dettato in modo puntuale una disciplina transitoria facendo “*salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi*”.

Il Legislatore del decreto ha dettato tale disciplina facendo salvi gli effetti degli “*atti impositivi*” notificati alla data di entrata in vigore del decreto stesso.

L’approvazione della scelta normativa produrrà effetti anche sulla procedura di collaborazione volontaria in corso, di cui alla legge 15 dicembre 2014, n. 186, recante “*Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all’estero nonché del potenziamento della lotta all’evasione fiscale*”, laddove è ragionevole ipotizzare una più diffusa adesione alla procedura stessa entro la scadenza del 30 settembre 2015.

3.4 Regime dell’adempimento collaborativo

La legge delega, nel definire i principi e criteri in materia di gestione del rischio fiscale e *governance* aziendale prevede, all’articolo 6, l’introduzione di forme di comunicazione e cooperazione rafforzata tra i contribuenti e l’Amministrazione finanziaria, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali e, per i contribuenti di maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni. Lo stesso articolo prevede, inoltre, l’organizzazione di adeguate strutture dell’Amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione.

Questi principi e criteri di delega sono finalizzati a migliorare la relazione tra l’Amministrazione finanziaria e i contribuenti, ispirandola a principi di certezza, trasparenza e fiducia reciproca.

Lo schema di decreto legislativo introduce il regime di adempimento collaborativo per migliorare i rapporti con i grandi contribuenti, secondo le linee della *cooperative compliance* incoraggiata dall’Ocse.

Come dimostrano le esperienze maturate negli altri Paesi Ocse, un sistema di gestione e di controllo dei rischi fiscali interno all'impresa ed idoneo all'autovalutazione preventiva dei rischi fiscali e ad una visione continua ed aggiornata della propria posizione fiscale (c.d. *Tax Control Framework*), se supportato dalla trasparenza dei rapporti con l'Autorità fiscale, può contribuire ad eliminare, o quanto meno mitigare, le incertezze connesse alla gestione della variabile fiscale.

Ritengo, pertanto, che efficaci modalità di gestione aziendale del rischio fiscale possano costituire il presupposto per attivare forme più evolute di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, mirate a valutare la posizione fiscale del contribuente anche attraverso la verifica dell'affidabilità e della coerenza del sistema di gestione e di controllo dei rischi fiscali dell'impresa, con positivi impatti sul livello di *compliance* del contribuente e sulle esigenze di certezza e stabilità.

Secondo le raccomandazioni Ocse, gli obiettivi di un rapporto cooperativo devono prevedere un impegno del contribuente a fornire volontariamente, o a richiesta, informazioni complete e tempestive sulle transazioni che presentano maggiori rischi fiscali o che possano suscitare potenziali divergenze interpretative.

L'Amministrazione, di contro, deve rispondere alle esigenze del contribuente di poter ottenere la risoluzione delle questioni fiscali più complesse in maniera tempestiva, equilibrata e definitiva e, in ciò, il rapporto deve essere caratterizzato da consapevolezza commerciale, imparzialità, proporzionalità, trasparenza e reattività.

A questo riguardo, ritengo che il regime di adempimento collaborativo delineato dallo schema di decreto possa contribuire alla costruzione di un migliore rapporto tra fisco e grandi contribuenti basato sul dialogo, sulla fiducia reciproca e sulla certezza, piuttosto che sul confronto conflittuale, secondo principi ispirati alla collaborazione preventiva e al monitoraggio del rischio fiscale, già adottati con successo da Amministrazioni fiscali estere.

A differenza degli schemi di *cooperative compliance* in uso negli altri Paesi che prevedono l'adesione del contribuente a uno schema di accordo con le autorità fiscali (soprattutto nei paesi a *common law*), nel contesto italiano è la norma primaria che individua le caratteristiche essenziali del nuovo regime, gli impegni delle parti, gli effetti e gli aspetti generali della procedura.

L'Agenzia delle Entrate, già dal 2013, con invito pubblico del 25 giugno 2013, ha avviato un Progetto pilota sul "Regime di adempimento collaborativo" nell'ottica del miglioramento delle relazioni con i grandi contribuenti che hanno adottato modelli di gestione del rischio fiscale (c.d. *Tax Control Framework*).

Il Progetto pilota ha rappresentato, a sua volta, un'evoluzione dell'attività di tutoraggio, già attuata sui grandi contribuenti, in un contesto di relazioni con le imprese, più avanzato e coerente con le indicazioni fornite in sede Ocse.

Il regime di adempimento collaborativo previsto dal provvedimento, nella prima fase di applicazione, è riservato ai grandi contribuenti con volume d'affari o di ricavi non inferiore a 10 miliardi di euro e ai contribuenti che hanno presentato istanza di adesione al Progetto Pilota, dotati di un sistema di controllo interno del rischio fiscale e con volume d'affari o di ricavi non inferiore a 1 miliardo di euro.

La platea sarà successivamente estesa agli altri soggetti di grandi dimensioni con appositi decreti del Ministro dell'economia e delle finanze nei quali possono essere stabiliti i criteri in base ai quali potranno essere individuati ulteriori contribuenti ammissibili al regime, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a quello di cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese.

Il nuovo regime previsto dallo schema di decreto prevede un impegno effettivo dell'impresa dotata di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (integrato nel sistema di governo aziendale e controllo interno), ad assumere un comportamento collaborativo e trasparente che si sostanzia nel fornire volontariamente, o a richiesta, informazioni complete e tempestive sulle transazioni che presentano maggiori rischi fiscali o che possano suscitare potenziali divergenze interpretative.

In particolare, la grande impresa ha la possibilità di pervenire con l'Agenzia delle Entrate ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva, inclusa la possibilità di ricorrere ad una procedura abbreviata di interpello preventivo.

Inoltre, l'impresa si impegna a dare attuazione alle eventuali modifiche del proprio sistema di controllo del rischio fiscale, tali da consentire un maggiore presidio dello stesso.

A fronte di un incremento di trasparenza, l'Agenzia, di contro, è tenuta ad operare una valutazione del sistema di controllo del rischio fiscale ispirata a criteri di trasparenza, ragionevolezza e proporzionalità, e dovrà assumere un concreto impegno a rispondere alle esigenze del contribuente e a consentire la risoluzione delle questioni fiscali di più ampio rilievo in maniera tempestiva ed equilibrata.

L'Agenzia delle Entrate, inoltre, pubblicherà periodicamente, sul proprio sito istituzionale, l'elenco aggiornato delle operazioni e degli schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva. Ciò garantirà maggiore certezza anche nei confronti dei contribuenti che non partecipano al regime di adempimento collaborativo, distinguendo le operazioni lecite da quelle non lecite, a beneficio di tutti i contribuenti.

Entrando più nel dettaglio dei contenuti del decreto, **l'articolo 3** definisce l'oggetto e le finalità del regime di adempimento collaborativo.

E' previsto, infatti, che per l'accesso allo stesso le imprese siano dotate di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, dove quest'ultimo, deve essere inteso sia come il rischio connesso alla violazione di norme di natura tributaria sia quale rischio di operare in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario, ricomprendendo, pertanto, anche il rischio derivante dallo svolgimento di operazioni nelle quali potrebbe essere configurato l'abuso del diritto.

Quanto alle finalità, con il regime di adempimento collaborativo si vuole favorire l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale. Tali finalità sono, pertanto, volte a rafforzare il principio di certezza nel rapporto tributario con evidenti reciproci vantaggi.

L'articolo 4 definisce le caratteristiche del sistema di controllo interno del rischio fiscale. In particolare, è previsto che il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale deve essere inserito nel sistema di governo aziendale e di controllo interno, sebbene sia riconosciuta all'impresa autonomia nella scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento degli obiettivi.

E' necessario che il sistema, oltre a consentire il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, assicuri, in relazione ai rischi fiscali, una chiara attribuzione dei ruoli e delle responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dell'impresa.

Il sistema deve, inoltre, assicurare efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, volte anche a garantire il loro rispetto a tutti i livelli aziendali nonché efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel funzionamento del sistema di controllo interno del rischio fiscale.

Il decreto prevede, inoltre, che, almeno annualmente, l'impresa predisponga una relazione che deve essere sottoposta all'esame e alla valutazione degli organi di gestione, nella quale devono trovare evidenza, per gli adempimenti tributari, le risultanze dell'attività di controllo eseguita, le misure adottate per rimediare ad eventuali carenze rilevate nonché le attività pianificate. Tale relazione, costituisce, pertanto, il momento di sintesi finalizzato ad evidenziare la effettiva capacità del sistema di rilevare, misurare, gestire e controllare il rischio fiscale anche attraverso la rilevazione delle aree di criticità e delle relative azioni correttive.

L'**articolo 5** definisce i doveri a carico sia dell'Agenzia delle Entrate che dell'impresa che aderisce al regime dell'adempimento collaborativo.

In particolare l'Agenzia delle Entrate è tenuta, ad operare una valutazione del sistema di controllo del rischio fiscale ispirata a criteri di trasparenza e di oggettività nonché di ragionevolezza e proporzionalità sia in sede di ammissione al regime sia durante la permanenza nello stesso. Tale valutazione può comportare, nel rispetto di tali principi, anche la proposta di interventi sul sistema di controllo che siano ritenuti necessari ad assicurare il raggiungimento delle finalità del regime di adempimento collaborativo.

Al fine di contribuire ad assicurare una maggiore certezza l'Agenzia è tenuta:

- a pubblicare periodicamente, sul proprio sito istituzionale, l'elenco aggiornato delle operazioni, delle strutture e degli schemi, rilevati a seguito dell'interlocuzione con i contribuenti che aderiscono al regime e che sono ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva,

- a promuovere una relazione con i contribuenti improntata ai principi di trasparenza, collaborazione e correttezza con disponibilità ad esaminare preventivamente situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi,
- ad impegnarsi nel fornire risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile.

Tra gli impegni dell’Agenzia delle Entrate rientra, inoltre, quello di realizzare specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell’ambito del regime.

Infine, l’Agenzia è tenuta, nell’ambito della valutazione del sistema di controllo interno del rischio fiscale, a considerare gli esiti dell’esame e della valutazione degli organi di gestione sulla base della citata relazione nonché delle risultanze dell’attività dei soggetti incaricati, in ciascuna impresa, della revisione contabile, nonché di quella dei loro collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza.

Quanto agli impegni che debbono essere rispettati dal contribuente che aderisce al regime, è previsto che lo stesso debba istituire e mantenere il sistema di controllo e di attuare le eventuali modifiche dello stesso proposte dall’Agenzia delle Entrate.

Il contribuente è, inoltre, tenuto ad avere, nei confronti dell’Agenzia delle Entrate, un comportamento collaborativo e trasparente attraverso:

- la comunicazione tempestiva ed esauriente dei rischi di natura fiscale rilevati ed in particolare i rischi relativi ad operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva,
- tempestive risposte alle richieste dell’Agenzia delle Entrate.

Gli impegni dell’impresa devono essere supportati dalla promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l’affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.

L’**articolo 6** definisce gli effetti del regime di adempimento collaborativo che si sostanziano nella definizione di nuove modalità di interlocuzione costante e preventiva con l’Agenzia delle Entrate.

Tali modalità, che si propongono di prevenire e risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali, si sostanziano:

- nella possibilità di pervenire ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali;
- nell'interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, compresa la possibilità di anticipare il controllo;
- nella possibilità di accedere ad una procedura di interpello abbreviato.

In presenza di incertezza nell'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, è previsto che il contribuente può presentare una richiesta di interpello e che l'Agenzia delle Entrate valuti l'idoneità della domanda e la sufficienza della documentazione prodotta entro il termine di 15 giorni dal ricevimento della domanda. Entro 45 giorni decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa, ove richiesta con effetto interruttivo del suddetto termine, l'Agenzia delle Entrate deve rispondere all'interpello.

Tale interpello abbreviato, oltre a più ridotti termini rispetto a quello ordinario, prevede anche la possibilità per l'Agenzia di effettuare accessi presso le sedi dei contribuenti per acquisire gli elementi utili per la risposta, definendone con loro i tempi.

Qualora il comportamento effettivamente tenuto è difforme da quello previsto nella risposta all'interpello abbreviato, il contribuente deve comunicare tale evenienza all'Agenzia delle Entrate.

Quali ulteriori elementi di premialità per le imprese che aderiscono al regime di adempimento collaborativo è previsto che per i rischi fiscali comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, qualora l'Agenzia non condivida la posizione del contribuente, le sanzioni sono ridotte alla metà e che le stesse non possono essere applicate in misura superiore al loro minimo edittale e la loro riscossione è, in ogni caso, sospesa fino alla definitività dell'accertamento.

Inoltre, in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente ha aderito al regime di adempimento collaborativo e, se richieste, informazioni sul controllo del rischio fiscale e sull'attribuzione di ruoli e responsabilità previsto dal sistema di controllo interno del rischio fiscale.

E' previsto, inoltre, che l'elenco dei contribuenti che hanno aderito al regime è pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate.

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

L'**articolo 7** definisce le competenze e le procedure prevedendo che, nei confronti dei contribuenti ammessi al regime, l'Agenzia delle Entrate è competente, in via esclusiva, allo svolgimento dei controlli e delle attività relativi al regime di adempimento collaborativo.

Pertanto l'Agenzia è competente sia per i controlli che per la valutazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale dei contribuenti relativi al regime.

Tali competenze, in sede di prima applicazione sono attribuite alla Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate.

Ai fini procedurali è previsto che i contribuenti in possesso dei requisiti previsti dal decreto possano presentare domanda di ammissione al regime utilizzando il modello reso disponibile, a tal fine, sul sito istituzionale della Agenzia delle Entrate. L'Agenzia, verificata la presenza dei requisiti, comunica ai contribuenti l'ammissione al regime entro centoventi giorni dalla presentazione della domanda.

Il regime si applica al periodo di imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia e si intende tacitamente rinnovato, fatto salvo il caso in cui i contribuenti comunichino all'Agenzia la rinuncia al regime.

Qualora, invece, l'Agenzia delle Entrate rilevi la perdita dei requisiti ovvero l'inosservanza degli impegni che gravano sul contribuente, può dichiarare, con provvedimento motivato, l'esclusione del contribuente dal regime.

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

Conclusioni

Le nuove disposizioni in materia di abuso del diritto configurano una norma di chiusura del sistema con implicazioni significative tanto per gli operatori economici quanto per l'Amministrazione finanziaria che, nella prospettiva del cambiamento è chiamata ad assumere sempre più la veste di consulente dei contribuenti.

Credo che la codifica del divieto di abuso del diritto recata dal decreto fornisca un contributo idoneo a delineare in modo più certo la materia, superando le criticità degli ultimi anni, a garanzia di una più efficace tutela del contribuente chiamato a rapportarsi con il suo interlocutore istituzionale su basi di maggiore e reciproca chiarezza e trasparenza.

La disciplina antiabuso delineata dalla legge delega e dal decreto ha il pregio di assicurare un approccio alla materia più sistematico e garantista, anche in relazione agli aspetti procedurali; in tal senso ritengo debba considerarsi un passo concreto nell'ottica di ridurre la complessità del sistema, presupposto imprescindibile per il recupero della «fidelizzazione» del contribuente.

La definizione di importanti “punti fermi” su tale complessa materia non potrà che recare vantaggi anche alle modalità di svolgimento dei compiti dell'Amministrazione finanziaria che, senza abbandonare l'attività di contrasto ai fenomeni di abuso del diritto, sarà orientata ad un'applicazione coerente con la *ratio* della norma, riducendo così le possibilità di contenzioso.

Anche l'introduzione del regime di adempimento collaborativo consentirà all'Agenzia delle Entrate di attivare forme più evolute di operatività dirette alla valutazione della posizione fiscale della grande impresa che puntino sulla verifica dell'affidabilità e della coerenza del sistema di gestione e controllo dei rischi fiscali.

E' questo un nuovo *modus operandi*, già comune ad alcune Amministrazioni fiscali estere che hanno iniziato ad orientare la loro attività di verifica del sistema di controllo dei processi interni adottato dalle grandi imprese.

La strada è quella della condivisione delle fasi cruciali del processo di *compliance* fiscale.

Conoscere il livello di attenzione che i soggetti di grandi dimensioni hanno sui loro processi interni può, senza dubbio, avere ricadute sulla determinazione del livello di rischio e/o reputazione dei contribuenti e diventa, prima ancora che di supporto alla pianificazione delle attività di controllo, elemento fondamentale per stabilire *enhanced relationship* con il fisco, basate sul *mutual trust*, secondo le linee delineate dall'Ocse.

L'Agenzia delle Entrate è fortemente motivata rispetto alla strada che si sta percorrendo e altrettanto fortemente convinta della bontà di questo progetto innovativo.

Ma la nostra motivazione è supportata anche dai risultati che in altri contesti sono stati raggiunti e che permettono di pensare ad un potenziale regime di adempimento collaborativo come ad un sistema in cui ogni attore consegue dei benefici.

Infatti, l'implementazione del programma permetterà all'Agenzia delle Entrate di accrescere il livello di adempimento spontaneo e costituisce un'opportunità per allocare in misura più efficiente le risorse per effetto della disponibilità di informazioni qualificate e aggiornate e di una più efficiente e tempestiva individuazione dei rischi.

Dall'altro lato, i contribuenti hanno la possibilità di confrontarsi con l'Agenzia sulle questioni fiscali più rilevanti, tendendo a raggiungere una situazione di certezza sul corretto trattamento fiscale delle operazioni con conseguente riduzione del contenzioso. Non solo, l'adesione a regimi di collaborazione comporta per il contribuente una riduzione dei costi di conformità e viene considerata, anche dal mondo imprenditoriale, quale positivo fattore reputazionale in un contesto in cui è sempre più evidente che i profili di natura etica stanno assumendo un ruolo sempre più centrale nell'ambito della strategia aziendale.