

A12

L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale

a cura di

**Fabrizio Amatucci
Roberto Cordeiro Guerra**

Contributi di

Fabrizio Amatucci, Roberto Cordeiro Guerra, Stefano Fiorentino, Anna Rita Ciarcia, Chiara Fontana, Giovanna Petrillo, Marina Bisogno, M. Rossi, Maria Pia Nastri, Oriana Lombardi, R. Alfano, Pasquale Pistone, Federica Pitrone, Cristián Billardi, Daniele Canè, M. Tenore, Paolo Arginelli, Paolo Piantavigna, A. Turina, Menita Giusy De Flora, G. Bizioli, M. Grandinetti, Stefano Dorigo, Pietro Mastellone, Marco Greggi, Francesca Amaddeo, L. Strianese



Indice

9 Introduzione

Fabrizio Amatucci, Roberto Cordeiro Guerra

Parte I **Razionalizzazione** **e coordinamento** **tra elusione, abuso ed evasione** **in ambito nazionale** **Semplificazione normativa**

31 L'art. 10-bis e il coordinamento delle norme antielusive nazionali

Stefano Fiorentino

53 L'evoluzione normativa dell'elusione fiscale

Anna Rita Ciarcia

107 L'abuso del diritto nella costruzione giurisprudenziale europea e nell'applicazione nazionale

Chiara Fontana

151 L'esigenza di individuare una netta linea di demarcazione fra abuso ed evasione nell'art. 10-bis l. n. 212/2000

Giovanna Petrillo

- 167 Certezza del diritto e clausola generale antiabuso
 Marina Bisogno
- 183 La norma antiabuso di cui all'art. 172, co. 7 del TUIR
 M. Rossi
- 199 Vincoli all'interpretazione degli atti nell'imposta di registro
 Maria Pia Nastri
- 219 Abuso ed evasione fiscale tra rimedi interpretativi ed ipotesi
 simulatorie
 Oriana Lombardi
- 249 Il ruolo dell'interpello
 R. Alfano

Parte II

Diversità dei sistemi antielusivi degli Stati UE; adeguamento agli orientamenti UE e OCSE e efficacia delle forme di contrasto (BEPS– FACTA)

- 273 La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali
 del diritto tributario globale
 Pasquale Pistone
- 327 Forma e sostanza della sovranità tributaria
 Federica Pitrone

- 339 Il multilateralismo nel BEPS e la sua interazione con le convenzioni per evitare la doppia imposizione
Cristián Billardi
- 357 Certezza del diritto e norme generali antielusive
Daniele Canè
- 423 Il contrasto all'elusione fiscale internazionale
M. Tenore
- 449 Concorrenza fiscale dannosa e regime italiano di IP box
Paolo Arginelli
- 485 Fenomeni abusivi connessi alla nozione di Stabile Organizzazione
Paolo Piantavigna
- 513 L'evoluzione del coordinamento fiscale internazionale
A. Turina
- 539 La risoluzione delle controversie internazionali ed il ruolo del contribuente
Menita Giusy De Flora

Parte III

Contrasto ai paradisi fiscali e alla criminalità economica

- 561 I modelli legislativi in materia di *controlled foreign companies*
G. Bizioli, M. Grandinetti

- 573 I paradisi fiscali e la indeducibilità dei costi *black list*
 Anna Rita Ciarcia
- 597 Lotta alla criminalità economica: *Stefano Dorigo, Pietro Mastellone*

Parte IV
Scambio di informazioni

- 643 Lo scambio di informazioni in materia tributaria
 Marco Greggi, Francesca Amaddeo
- 713 Certezza del diritto e collaborazione volontaria nelle nuove
 relazioni tra Fisco e contribuenti
 L. Strianese

Certezza del diritto e collaborazione volontaria nelle nuove relazioni tra Fisco e contribuenti

Linee operative nella lotta domestica all'evasione fiscale

LOREDANA STRIANESE*

SOMMARIO: 1. La dimensione bilaterale e partecipativa dell'attività amministrativa tributaria, 715 – 2. Attività coordinata di controllo e conoscenza fiscale sul piano internazionale, 727 – 3. Il programma di collaborazione volontaria, 732.

1. La dimensione bilaterale e partecipativa dell'attività amministrativa tributaria

Nel percorso evolutivo della politica fiscale interna, il legislatore tributario, allo scopo di creare un sistema più equo e stabile, che garantisca anche il giusto equilibrio tra interesse fiscale¹ e diritti del cittadino, ha reinterpretato la relazione tra attività di *intelligence*, svolta dall'Amministrazione finanziaria, e posizione del contribuente, affiancando alla abituale funzione di deterrenza dei comportamenti evasivi, la ricerca

* Ricercatore confermato di Diritto tributario e professore aggregato di Diritto finanziario e di Diritto della finanza decentrata presso il Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Napoli "Federico II".

1. Sul tema, P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002 e ampi riferimenti bibliografici ivi contenuti; E. DE MITA, *Interesse e fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006; F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale. Analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale*, Torino, 2007; F. GALLO, *Le ragioni del fisco, etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007; G. MELIS, *Il principio di giusto bilanciamento tra interesse fiscale e diritti proprietari nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in tema di riscossione tributaria*, destinato al volume « Convenzione Europea dei Diritti dell'uomo e giusto processo tributario », collana di « Diritto tributario Italiano ed Europeo », Torino, 2013; M. GREGGI, *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in *Riv. dir. fin.*, 2001, 412.

del consenso e la fiducia del soggetto passivo del rapporto d'imposta mediante il suo adempimento spontaneo (*tax compliance*)².

L'adempimento degli obblighi tributari è pertanto fortemente inserito in una relazione di reciprocità tra Stato e cittadino-contribuente, che oggi si attesta prevalentemente su di una funzione di *moral suasion*.

Il sistema politico ed economico del nostro Paese è stato caratterizzato inizialmente da rigide regole formali, da forti squilibri istituzionali e da perdita di trasparenza dell'azione amministrativa, fattori che hanno determinato per lunghissimo tempo una scarsa propensione soggettiva ad adempiere agli obblighi tributari, inducendo successivamente la definizione di differenti e più semplici assetti tributari orientati all'affidamento da parte sia dei contribuenti sia dell'Amministrazione finanziaria, a controlli, inoltre, più efficienti e meno vessatori, in grado di generare conseguentemente relazioni di fiducia tra Fisco e contribuenti.

In passato, vigeva un sistema impositivo molto semplificato, in cui non esistevano gli obblighi di dichiarazione dei contribuenti e l'attività dell'Amministrazione finanziaria era incentrata, esclusivamente, sulla riscossione del tributo, procedendo alla determinazione della ricchezza mediante operazioni di stima. Nel corso del tempo il sistema si è evoluto verso determinazioni sempre più complesse, richiedendo inoltre forme di cooperazione dei contribuenti.

L'adozione, a partire dalla seconda metà del secolo scorso, di uno schema di autotassazione, fondato sulla responsabilizzazione e sulla collaborazione dei contribuenti alla determinazione delle imposte, delinea un modello di accertamento dei tributi di tipo partecipativo in cui l'attività dell'Amministrazione finanziaria non è più diretta esclusivamente al recupero del gettito ma comprende la verifica del corretto e fedele adempimento da parte dei contribuenti. A tale fine, nella ricerca degli elementi necessari al controllo degli obblighi tributari, gli Uffici vengono dotati di poteri autoritativi, benché strumentali alla funzione di accertamento, autonomi nella prevenzione degli illeciti fiscali. Matura in questo periodo l'idea che il confronto tra le parti e la rappresentazione di tutti gli elementi fiscalmente rilevanti garantisca-

2. La teoria economica sul tema della *tax compliance* si è sviluppata nel corso degli ultimi quarant'anni, citiamo *Income Tax Evasion: a Theoretical Analysis*, ALLINGHAM, SANDMO, 1972 e *Tax Compliance* di ANDREONI J., ERARD B., FEINSTEIN J., 1998.

no maggiore credibilità del sistema e favoriscano il realizzarsi di una più efficace azione impositiva.

Il procedimento tributario si muove così verso l'ampliamento di forme partecipative dei privati e in direzione soprattutto della previsione di momenti dialettici tra le parti del rapporto impositivo, nell'ambito di nuovi modelli di accertamento sempre più finalizzati a raggiungere la stabilità del sistema tributario, non solo attraverso la repressione di fenomeni di evasione fiscale, ma per effetto della garanzia di adempimenti spontanei da parte dei contribuenti³.

Lo Statuto dei diritti del contribuente, allorché abbandona definitivamente la vecchia logica inquisitoria della realizzazione della pretesa impositiva⁴, introduce, ispirandosi ai criteri di buona fede e reciproca collaborazione, margini d'intervento e di partecipazione attiva del

3. La prima espressione di partecipazione del contribuente è stata prevista dalla legge n. 17 del 1985 la c.d. *Visentini ter*, che, all'art. 2, sanciva l'obbligo per l'Ufficio di inviare la « richiesta di chiarimenti » prima di effettuare un accertamento induttivo. In proposito, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990; Id. *La « nuova » partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente e oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, cit. p. 16 « era necessario che il sistema tributario, nel tentativo di giungere in maniera sempre più efficiente e rapida alla determinazione della materia imponibile e al recupero dell'evasione, si muovesse sulla strada dell'ampliamento e dello sviluppo dei momenti dialettici, che costituiscono garanzia di un'oggettiva determinazione, dando voci alle "parti" del rapporto ». Determinate forme di partecipazione al procedimento tributario sono state disciplinate a partire dagli anni novanta; si considerino, ad esempio, l'art. 62 *bis* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331 (convertito nella legge 29 ottobre 1993, n. 4279), il quale ha stabilito che l'elaborazione degli studi di settore deve avvenire « sentite le associazioni professionali e di categoria » e con la partecipazione delle stesse, e ancora, le disposizioni degli articoli 2 *bis* e 2 *ter* del d.l. 30 settembre 1994, n. 564 (convertito in legge 30 novembre 1994, n. 656) e in seguito sostituiti dagli articoli 1-13 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, che hanno introdotto l'*accertamento con adesione*, quale forma di definizione consensuale dell'accertamento tributario. L'art. 16 del d.l. 18 dicembre 1997, n. 472, recante norme generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, dispone, inoltre, che l'Ufficio, in caso di illecito tributario, notifichi al contribuente un apposito *atto di contestazione*, con possibilità per il contribuente di produrre successivamente delle deduzioni difensive di cui l'Ufficio deve tener conto ove decida di procedere all'irrogazione delle sanzioni.

4. Il percorso storico dell'Italia, passa da un iniziale sistema rigido e autoritario all'affermarsi di logiche democratiche e costituzionali, e dimostra una interrelazione tra regole strutturali e relazionali, a cui si affianca il frequente indebolimento delle istituzioni, tale da provocare, sistematicamente, la crisi relazionale e fiduciaria tra contribuenti e fisco e, di conseguenza, l'assenza di adempimenti spontanei. L'introduzione della Carta dei diritti del contribuente con la legge 27 luglio 2000, n. 212 ha rappresentato la fase decisiva di modernizzazione del sistema fiscale italiano e di rafforzamento del confronto tra ente impositore e cittadino-contribuente. Si consenta di rinviare a L. STRIANESE, *La Tax Compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Roma, 2014, p. 17 e ss.

contribuente al procedimento tributario, ricorrendo sovente a modelli procedurali propri del diritto amministrativo, per la ricostruzione dell'attività dell'Amministrazione finanziaria⁵. La legge n. 241 del 7 agosto 1990 recante « Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e diritto di accesso ai documenti amministrativi », che sanciva come principio fondamentale la partecipazione del privato, interessava solo in parte il procedimento tributario, laddove l'art. 13, escludendo l'applicabilità della suddetta disciplina in tale ambito, lasciava al legislatore tributario la determinazione dei casi specifici in cui prevedere l'istituto partecipativo.

Pur permanendo, nel tessuto normativo tributario, l'assenza di

5. Nonostante l'assenza di una diretta applicazione di tutti i principi propri del procedimento amministrativo, escludendo inoltre le disposizioni normative previste in forza del particolare interesse fiscale, si ammette l'estensione in ambito tributario della legge sul procedimento amministrativo. Dallo Statuto dei diritti del contribuente si evince tra l'altro la caratteristica amministrativistica della funzione impositiva. In tal senso, L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 6/2011, p. 1401, e dello stesso Autore, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 729; ID., *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010. Senza pretesa di completezza su questo argomento, si vedano, A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in Aa.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore di Gianni Marongiu, a cura di A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 479; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, p. 269; I. MANZONI, G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2007; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011; G. MARONGIU, A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2010; D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, I, p. 356; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2012. La giurisprudenza di legittimità si è espressa a favore dell'applicabilità della legge n. 241 del 1990 ai procedimenti s'imposizione, Cass. sez. trib., 23 gennaio 2006, n. 1232, ove si legge che « i principi generali della attività amministrativa stabiliti dalla l. 7 agosto 1990, n. 241, si applicano salva la specialità anche per il procedimento amministrativo tributario », commento critico di A. COMELLI, *Sulla non condivisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo*, cit., inoltre, Cass. trib., 3 novembre 2010, n. 22320; Cass. sez. trib., 13 ottobre 2011, n. 21103; Cass. sez. trib., 16 settembre 2011, n. 18906, in banca dati *Fisconline*. Altra dottrina, *contra*, L. PERRONE, *La disciplina del procedimento nello Statuto*, in Aa.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore di Gianni Marongiu, a cura di A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 219, l'Autore afferma la difficoltà a una diretta applicazione della l. n. 241/1990 ai procedimenti impositivi per motivi riconducibili principalmente alle caratteristiche strutturali dei procedimenti, quale l'estrema varietà di procedimenti tributari, l'assenza di una sequenza procedimentale ordinaria e la natura vincolata della funzione impositiva.

una previsione generale del contraddittorio endo-procedimentale, il diritto del soggetto passivo di contraddire l'Amministrazione finanziaria in una fase antecedente la realizzazione della pretesta tributaria, ormai riconosciuto, sulla scorta prevalente di significativi interventi giurisprudenziali delle Corti Europee⁶, sul piano prima internazionale e lentamente anche interno, diventa progressivamente momento centrale nel procedimento amministrativo tributario, in quanto, non solo, garanzia partecipativa e difensiva⁷ del contribuente, ma anche, strumento cognitivo dei fatti fiscalmente rilevanti. Il contradditto-

6. Corte di Giustizia causa C-349/07 *Sopropè* del 12 dicembre 2008, causa riguardante una controversia in tema di dazi doganali, nella quale la società portoghese Sopropè lamentava la concessione di un termine di audizione (prima della rettifica) eccessivamente breve da parte delle autorità. La Corte ha sottolineato che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qual volta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto lesivo del soggetto medesimo, e che «in forza di tale principio, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione». La linea interpretativa mantenuta della Suprema Corte Europea su questo tema è stata di recente confermata nella pronuncia della sez.V, del 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, ove i giudici di Lussemburgo, ribadiscono ancora una volta che, nell'affermazione equilibrata dei diritti fondamentali, essi assumono un ruolo assolutamente prioritario. La sentenza, avendo come oggetto la portata del diritto al contraddittorio previsto dal diritto «eurounitario» nell'ambito dei procedimenti amministrativi, precisa che il diritto del soggetto a essere sentito prima della adozione del provvedimento finale, come attuazione del diritto di difesa e obbligo di una adeguata istruttoria, è un principio fondamentale e generale del diritto europeo. Anche se non espressamente previsto, tale diritto deve essere riconosciuto in tutte le materie in cui si applichi il diritto dell'Unione. Invero, l'obbligo di rispettare tale diritto e attuare tale dovere incombe in prima battuta alle Pubbliche Amministrazioni (in Italia, alle Agenzie fiscali) e che, in caso di asserita violazione, il giudice nazionale ha il potere e il dovere di verificarne l'attuazione, eventualmente anche immediatamente disapplicando le norme interne in contrasto.

7. In proposito, si vedano, Corte Europea dei Diritti dell'uomo, sez., III, 21 febbraio 2008, causa C-18497/03, *Ravon* e altri c. Francia, con nota di S. Muleo, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 7-8/2008, p.181; L. DEL FEDERICO, *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e art. 111 Cost.*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2005, p. 154 ss; S. MULEO, *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa*, in *Aa.Vv.*, (a cura di La Rosa S.), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007; E. LA SCALA, *Principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, (nota a Corte Europea Dir. Uomo, Grande Camera, 23 novembre 2006), in *Riv. Dir. Trib.*, 4/2007, p. 35 ss; A. MARCHESELLI, A. BODRITO, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1/2007, p. 726 ss.

rio del procedimento tributario, consentendo al soggetto passivo di presentare proprie osservazioni e di rilevare le eventuali violazioni e irregolarità prima della formazione del provvedimento definitivo, assicura tra l'altro, mediante un equo e paritetico confronto, l'imparzialità delle funzioni amministrative.

La partecipazione del contribuente alla funzione tributaria, se esaltata anche dal comportamento trasparente e imparziale dell'Amministrazione finanziaria, ai fini dell'affidamento del privato, favorisce una maggiore credibilità del sistema fiscale e, quindi, il fedele adempimento da parte dei contribuenti dei propri doveri tributari. Un adempimento effettivo e spontaneo necessita pertanto di maggiore certezza soprattutto in una fase preventiva e preliminare del procedimento.

Pur assistendo, da tempo, a un'intensa produzione normativa che, diretta a frenare nel nostro Paese il dilagare di fenomeni di evasione e di elusione fiscale, ha frequentemente rafforzato gli strumenti investigativi e i poteri autoritativi degli Uffici nell'esercizio dell'attività istruttoria, si considerano, in tale contesto, maggiormente pregnanti i recenti interventi legislativi che, incidendo sistematicamente sui rapporti tra Fisco e contribuenti, intendono stimolare, in termini di *compliance*, l'adempimento spontaneo.

La revisione dei rapporti tra Amministrazione fiscale e contribuenti, affermandosi sui valori della trasparenza, comunicazione, prevenzione e inoltre di lotta all'evasione fiscale, è oggetto di dibattito in ambito internazionale, le cui riflessioni sono state espresse inizialmente in un documento elaborato dall'Ocse del 2008⁸, all'interno del quale

8. « *Study into the role of tax intermediaries* » emanato dall'OCSE nel 2008 (negli anni anteriori erano stati rilasciati dalla stessa OCSE dei « *working papers* », che possono essere considerati dei documenti intermedi e di avvicinamento alla versione definitiva del concetto di ER così come rappresentato nel « *Study into the role of tax intermediaries* »). Secondo quanto stabilito dall'IFA nel documento denominato « *Initiative on the Enhanced Relationship* », Version 3.3 del 31 maggio 2012 il termine ER è « una relazione istituzionale specificamente definita basata su intenzioni mutualmente espresse e non su regole dettagliate, a cui i contribuenti e le autorità fiscali accedono volontariamente andando oltre le loro obbligazioni legali di base, la suddetta relazione si basa su una conoscenza reciproca, rispetto e cooperazione fattiva, e ha quale scopo la gestione delle norme fiscali applicabili all'attività aziendale dei contribuenti nella maniera più efficiente e tempestiva possibile, assumendo una comunicazione riguardante le informazioni fiscalmente rilevanti (incluse le posizioni prese) che sia completa, tempestiva e reciproca e che porti a una valutazione del corretto ammontare di imposte tenendo in considerazione la *ratio* e lo scopo della normativa fiscale (invece di tenere in considerazione solo l'interpretazione letterale della norma)

si invitano gli Stati a superare la logica conflittuale (« *basic relationship* ») in favore della collaborazione e reciproca fiducia (« *enhanced relationship* »), aggiornato, successivamente, mediante raccomandazioni di predisposizione di un sostanziale modello di adempimento collaborativo (« *co-operative compliance* »)⁹. L'Ocse ha ritenuto che i contribuenti, al fine di ottenere il necessario livello di comunicazione e trasparenza con le Autorità fiscali, debbano essere dotati di un sistema di controlli interni che assicuri la presentazione di dichiarazioni fiscali accurate e, soprattutto, consenta di portare prontamente a conoscenza delle stesse autorità eventuali transazioni o posizioni prese che possano generare incertezze relativamente al loro trattamento fiscale.

Questo sistema di controlli interno viene definito *Tax Control Framework*. Una strategia di *risk management* che, includendo anche l'ambito fiscale, consentirà alle imprese di operare quali buoni contribuenti, nonché identificare e gestire in maniera effettiva i loro rischi fiscali. Contribuenti e Amministrazione finanziaria devono essere consapevoli che avere il controllo del rischio fiscale significa controllare le conseguenze di tutti i processi e le transazioni poste in essere dai contribuenti.

Il rapporto di fiducia che si instaura tra le Autorità fiscali e i grandi contribuenti nella *Co-operative compliance*, dovrebbe favorire la collaborazione in fase preliminare e preventiva e ridurre inoltre il rischio di doppie imposizioni, mediante un dialogo aperto e costruttivo in ordine a complesse questioni fiscali e ai modelli economici finanziari ai quali le imprese si adeguano. Ispirandosi alla collaborazione preventiva e al monitoraggio fiscale, numerosi Paesi hanno così realizzato programmi di *Co-operative compliance*, secondo un approccio condivi-

rispettando gli obblighi e i diritti di entrambe le parti da un punto di vista procedurale nel caso di disaccordo sul corretto ammontare di imposte dovute ».

9. « *Co-operative Compliance: A Framework* » in cui sono rappresentate le evoluzioni del concetto di ER. Un primo e fondamentale punto riguarda la denominazione di tale regime: non si parla più, infatti, di ER ma di *Cooperative Compliance* (anche "CC"). Questo concetto differisce rispetto a quello di ER solo per questioni meramente stilistiche. Viene, infatti, confermata la validità e attualità dei *five key pillars* e dell'impianto concettuale complessivo. Tuttavia, il nome ER (che potrebbe essere tradotto in italiano con "relazione rafforzata") ha generato preoccupazioni tra alcuni operatori internazionali per quanto riguarda l'uguaglianza di tutti i contribuenti di fronte alla legge. Difatti, se chi aderisce a un programma di ER entra in una relazione rafforzata (ma che potrebbe essere anche letta come privilegiata) con le Autorità Fiscali, allora tutti gli altri che non vi aderiscono avrebbero una relazione che potrebbe essere definita ordinaria.

so e di fiducia tra Fisco e contribuenti, di trasparenza e soprattutto di effettiva gestione del rischio fiscale (*risk management*).

Gli sviluppi in campo internazionale in termini di cooperazione e lotta all'evasione fiscale hanno generato conseguenze significative anche all'interno sistema tributario, dal punto di vista legislativo e amministrativo.

Nel luglio 2013, in Italia¹⁰, è stato avviato un progetto pilota, destinato ai grandi contribuenti, volto a promuovere forme di interlocuzione avanzata secondo regole di cooperazione, trasparenza e vicendevole fiducia.

La legge delega in materia fiscale dell'11 marzo 2014, n. 23 («*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*») ha introdotto strumenti di comunicazione e un regime di cooperazione rafforzata riservato ai grandi contribuenti, in più, incentivi, sotto forma di minori adempimenti e di riduzioni

10. L'Agenzia delle Entrate con il comunicato del 25 giugno 2013 ha invitato i grandi contribuenti (imprese con volume d'affari o ricavi oltre i 100 milioni di fatturato) a inviare, entro il 31 luglio 2013, la propria richiesta di partecipazione, su base volontaria, al gruppo di imprese che verranno selezionate per far parte, insieme all'Amministrazione finanziaria, Settore Grandi Contribuenti della Direzione centrale Accertamento, del progetto pilota in tema di *cooperative compliance*. L'obiettivo di lavoro deve essere quello di pervenire alla definizione condivisa delle caratteristiche di sistemi interni o modelli organizzativi di gestione del rischio fiscale, degli adempimenti e incentivi che potranno essere posti a carico/beneficio del contribuente e delle relative obbligazioni che l'Agenzia delle Entrate assumerà nei confronti dei grandi contribuenti che aderiscono a tale regime di cooperazione su base volontaria. Questa iniziativa ha rappresentato una concreta evoluzione del sistema di tutoraggio e monitoraggio inaugurato nel 2008, con particolare riferimento al ruolo di consultazione preventiva e tempestiva dell'Amministrazione finanziaria per le imprese multinazionali su tutte quelle vicende societarie e di *business* i cui profili fiscali, per la loro complessità, non sono univoci e, come tali, suscettibili di diverse interpretazioni con conseguente aumento del rischio fiscale. In ragione delle sue finalità conoscitive, il Progetto Pilota non ha che potuto che prendere le mosse dalle imprese di grande dimensione, in quanto le stesse già dispongono di forme di gestione e di controllo interno del rischio fiscale. Peraltro, rispetto alle iniziali aspettative, il numero di candidature al progetto è risultato superiore, comportando la necessità di suddividere il progetto in tre diverse fasi: una prima a cui prenderebbe parte solamente un numero ristretto di imprese (14 in tutto), una seconda alla quale parteciperebbero tutte le 84 imprese e gruppi aderenti; infine, una terza, di pubblica consultazione. Anche da questo punto di vista il Progetto italiano risulta in linea con le esperienze estere, ove i contribuenti ammessi sono stati selezionati in virtù di criteri oggettivi quali la dimensione e la complessità. Le prime positive reazioni al lancio del Progetto hanno, altresì, fatto emergere un chiaro interesse alla possibilità di adesione ai progetti di adempimento collaborativo da parte, oltre che dei Grandi contribuenti, anche di quelli di dimensioni più ridotte.

delle eventuali sanzioni, in favore dei contribuenti che intendano partecipare a questo regime, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata, prevedendo un nuovo rapporto tra Fisco e contribuenti su basi di equità, certezza e trasparenza¹¹.

In tal senso anche l'Agenzia dell'Entrate, coinvolta in primissimo piano nell'attività di prevenzione e di contrasto all'evasione e all'evasione fiscale, ha contribuito al raggiungimento degli obiettivi di politica fiscale affidati al Governo, offrendo alcuni indirizzi operativi mediante il consolidamento generale delle tecniche di conoscenza fiscale e di accertamento tributario e insistendo, ancora una volta, sulla centralità del contraddittorio attraverso la partecipazione del cittadino sottoposto a controllo, sia in sede istruttoria sia nella fase di definizione della pretesa¹². La circolare n. 25/E del 2014, con riguardo ai grandi contribuenti e alla fiscalità internazionale, ha confermato come la prassi amministrativa debba uniformarsi a una regolamentazione normativa che si sostanzia in veri e propri *compliance programmes*, mediante tutoraggio, dialogo preventivo, con accesso semplificato agli interpellati, e controlli pianificati, su modello delle procedure di vigilanza del rischio fiscale delle banche approvato dalla Banca d'Italia nel settore creditizio¹³.

È evidente la volontà di costruire un sistema atto a condannare i comportamenti evasivi e ridurre la portata lesiva di tali condotte a

11. In questo senso, l'articolo 6, recita: «il Governo è delegato a introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l'Amministrazione finanziaria, nonché, per i soggetti 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, prevedendo a tali fini l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche».

12. Circolare dell'Agenzia dell'Entrate n. 25/E del 6 agosto 2014, in www.agenziaentrate.gov.it. Su questa circolare, v. M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione dei controlli: verso un accertamento "sostenibile"?*, in *Corr. trib.*, n.36/2014, p. 2761; A. TREVISANI, *Le linee guida dell'Agenzia per il contrasto all'evasione nelle imprese di minori dimensioni*, in *Corr. trib.*, n.39/2014, p. 3001; A. TOMASSINI, *Il faro del Fisco su "compliance" e fiscalità internazionale*, in *Corr. trib.*, 39/2014, p. 3008.

13. Cfr., Il 15° aggiornamento del 2 luglio 2013 alla Circolare della Banca d'Italia n. 263 27 dicembre 2006 introduce un sistema di controlli interni che comprendano anche il «presidio del rischio di non conformità alla normativa di natura fiscale».

danno dei contribuenti che adottano invece comportamenti leali con il Fisco, orientando l'adempimento volontario e spontaneo dei futuri obblighi fiscali, sulla base dell'antica considerazione che nel processo di educazione tributaria la *compliance* è fortemente condizionata dal sentimento della moralità fiscale e dalla fiducia dei cittadini verso le istituzioni.

Un adeguato confronto con il contribuente permette in modo imprescindibile agli Uffici di svolgere le proprie funzioni in un contesto di collaborazione e buona fede con particolare condivisione da parte dei contribuenti della strategia fiscale, generando negli stessi la percezione della correttezza e proporzionalità dell'azione amministrativa di controllo fiscale. Ebbene, l'attività dell'Amministrazione finanziaria va incardinata su interventi diretti a soggetti rilevanti e a comportamenti evasivi maggiormente pericolosi, che sono in grado di provocare perdita di gettito e gravi distorsioni alla libera concorrenza.

In base al decreto legislativo approvato, in via preliminare, il 21 aprile 2015 dal Consiglio dei Ministri, ora al vaglio delle Commissioni parlamentari incaricate, e contenente disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuenti, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, II comma, della legge 23 del 2014 viene istituito un « Regime di adempimento collaborativo », ovvero un nuovo schema di comunicazione rafforzata tra Amministrazione finanziaria e contribuente, per le imprese di maggiori dimensioni, in quanto soggetti che già dispongono di forme di gestione e di controllo interno.

S'instaura un sistema trasparente di scambio continuo di informazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria e dei super-contribuenti, in grado di controllare e prevenire anticipatamente potenziali controverse fiscali, con, in più, specifici benefici per i soggetti aderenti.

L'adesione a questo regime di cooperazione amministrativa richiede la costituzione di un modello organizzativo di gestione e di controllo del rischio fiscale, con evidente attribuzione di responsabilità. Pertanto, i contribuenti, dotati di un sistema di autovalutazione preventiva e di monitoraggio dei rischi fiscali, possono, su base volontaria, accedere al suddetto regime, mediante un modello organizzativo interno e godere di misure premiali che vanno dall'accesso a migliori forma di interpello preventivo, alla riduzione delle sanzioni amministrative e all'utilizzo di una « protezione penale », laddove per i soggetti che sono potenzialmente esposti a reati tributari l'Agenzia

dell'Entrate presenterà al pubblico ministero l'adesione al regime di collaborazione volontaria.

Tema non trascurabile in questo campo è il valido beneficio reputazionale che produce sul contribuente l'adesione a tale regime dato dalla possibilità di comparire in un pubblico elenco dell'Amministrazione finanziaria (sul sito dell'Agenzia dell'Entrate).

Nell'ambito del procedimento tributario, è opportuno immaginare per tutte le posizioni fiscali percorsi sempre più semplificati e caratterizzati da processi ben definiti, tesi a indicare l'evoluzione normativa d'interesse e i conseguenti obblighi di natura fiscale, modalità, queste, che incarnando pienamente lo spirito della moderna *tax compliance*, conducano il soggetto verso la piena conformità alle norme tributarie di cui è destinatario¹⁴.

In attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma due, della legge 11 marzo 2014, n. 23, il Governo italiano ha emanato il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 che introduce il regime di adempimento collaborativo tra Agenzia delle Entrate e i contribuenti subordinato al possesso di un efficace *sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norma tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario*.

I contribuenti che potranno avvantaggiarsi del nuovo regime collaborativo potranno godere di forme d'interpello "accelerato", della riduzione delle sanzioni amministrative in caso di operazioni non condivise dall'Agenzia dell'Entrate, ma comunicate in modo tempestivo ed esauriente, e dell'esenzione dalla prestazione della garanzia prevista per il pagamento dei rimborsi delle imposte, dirette e indirette.

Una valida gestione preventiva del rischio fiscale offre al contribuente una valutazione interna dei rischi aziendali, sia patrimoniali sia reputazionali, e consente all'Amministrazione finanziaria di avere conoscenza della posizione fiscale delle imprese nell'ambito di un avanzato livello di *compliance*.

Percorrono, da ultimo, il medesimo filone normativo, le disposizioni della legge di stabilità 2015 che, al fine di migliorare la cooperazione e aumentare l'adempimento spontaneo, intendono modificare le

14. Si consenta di rinviare a L. STRIANESE, *La Tax Compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, cit., p. 94.

modalità di gestione del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuenti e rendere quest'ultimo protagonista attivo della propria posizione fiscale, introducendo nuove e più avanzate forme di comunicazione tra le parti. L'innovazione passa attraverso la costruzione di un dialogo costante e la modifica degli istituti della dichiarazione e del ravvedimento operoso.

L'Amministrazione è chiamata a svolgere un'azione di guida preventiva e continua nei riguardi del contribuente in modo da agevolare l'adempimento degli obblighi dichiarativi, rendendo disponibili al contribuente (o al suo intermediario) gli elementi e le informazioni utili per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari, valore della produzione e inerenti alla stima dei predetti elementi, anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti. Si potrà usufruire senza limiti di tempo dell'istituto del ravvedimento operoso, con una riduzione automatica delle sanzioni che tanto sarà più vantaggiosa. Sono state infatti ampliate le modalità, i termini e le agevolazioni connesse all'istituto del ravvedimento operoso, potendosi accedere all'istituto anche oltre i termini previsti dalle norme vigenti, nonché — per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate — a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza, salvo la formale notifica di un atto di liquidazione o accertamento e il ricevimento delle comunicazioni di irregolarità in materia di imposte sui redditi e di IVA. Il contribuente che si avvale del ravvedimento vedrà ridotte le sanzioni a un quinto del minimo, ove la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avvenga dopo la constatazione della violazione¹⁵.

Le più moderne strategie fiscali di prevenzione e di contrasto alle evasioni, ponendo le premesse di una concreta e reciproca collaborazione tra Fisco e contribuenti, anche nell'ambito dell'azione di controllo fiscale, ricercano soluzioni condivise tra le parti del rapporto d'imposta, che siano in grado di soddisfare il preminente bisogno di legalità ed equità del sistema tributario.

15. Articolo I, commi da 634 a 641 della legge n. 190 del 2014.

2. Attività coordinata di controllo e conoscenza fiscale sul piano internazionale

L'inosservanza del principio di giustizia fiscale, mediante le frequenti pratiche di frode e di evasione in ambito internazionale, ha determinato la messa a punto di determinate forme di collaborazione amministrativa tra le Autorità fiscali di diversi Paesi che, non essendo in grado di estendere gli effetti delle misure nazionali al di là dei confini del proprio Stato, apparivano privi di strumenti sufficienti per ovviare alle conseguenze negative che tali comportamenti di distorsione producevano anche sul gettito dei tributi.

La portata transnazionale delle operazioni economiche non permette che i provvedimenti impositivi trovino la loro attuazione alla stregua dei procedimenti regolati e controllati da ogni singolo ordinamento in modo del tutto autonomo, per l'impossibilità della pretesa impositiva statale di oltrepassare il territorio interno¹⁶.

Il continuo evolversi dei mercati e la prevedibile trasformazione delle attività e degli interessi economici hanno consentito il superamento della tradizionale concezione del diritto tributario quale fenomeno circoscritto all'interno di ciascuno Stato, incidendo talvolta negativamente sulla stabilità dei Paesi. La crescente mobilità dei contribuenti, le frequenti operazioni transfrontaliere e l'internazionalizzazione degli strumenti finanziari, impedendo talora agli Stati di accertare correttamente le imposte dovute, incidono negativamente sul funzionamento dei sistemi fiscali.

L'opportunità di collocare i fattori produttivi in diversi Paesi, e le specificità dei diversi apparati fiscali offrono così la possibilità di sottrarsi all'imposizione, vanificando ogni forma di controllo fiscale, e alimentando di contro il fenomeno della "non compliance".

Tali manifestazioni hanno accresciuto inoltre il rischio, per le amministrazioni pubbliche, di vedere compromessa la corretta applicazione dei sistemi fiscali nazionali, manifestando conseguentemente il bisogno di conoscere i fatti, gli elementi e le notizie fiscalmente rilevanti che non si trovano all'interno dei propri Stati.

Nel contesto economico globale, caratterizzato da intensi scambi

16. In questi termini, G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, n.2/2010, p.433 ss.

economici internazionali, e dall'aumento dei fenomeni di delocalizzazione delle attività produttive, si avverte, da diverso tempo, ormai, la necessità di agevolare l'acquisizione da parte degli altri Stati di quelle informazioni utili ai fini della esatta applicazione delle regole fiscali, attraverso una maggiore cooperazione fiscale.

La narrata esigenza di equità e stabilità del sistema impositivo nazionale, che implica il ricorso a stringenti procedure investigative, comprende considerazioni di ordine internazionale in cui concorrono differenti modalità conoscitive e di controllo fiscale.

Nel tentativo di contrastare anche in ambito internazionale fenomeni di evasione e di elusione fiscale, e assicurare quindi l'equità e la stabilità dei sistemi nazionali, è stato necessario potenziare l'attività di contrasto degli organi ispettivi, introducendo, mediante interventi congiunti e collaborativi misure più intense di controllo di portata internazionale da parte delle Autorità fiscali.

La collaborazione internazionale in materia tributaria, non realizzandosi con l'emanazione di norme interne, ha previsto una regolamentazione comune mediante accordi internazionali, ed ha visto la sua piena attuazione nel Modello di Convenzione Ocse.

Tramite l'attivazione reciproca della procedura di cooperazione amministrativa le Autorità governative possono dunque venire a conoscenza di informazioni aventi rilievo fiscale, su cui fondare la propria attività accertativa.

Il sistema cooperativo più utilizzato è di sicuro lo scambio di informazioni, procedura di reciproca assistenza amministrativa-tributaria, attraverso il quale possono condividersi le informazioni in possesso di un altro Stato, che siano rilevanti per l'esercizio della propria potestà tributaria. Lo scambio di informazioni è stato inserito nella prima versione di Convenzione del Modello Ocse del 1963, nel corso del tempo ha però subito numerosi interventi che ne hanno esteso la sua portata applicativa.

La cooperazione fiscale non è espressamente disciplinata nel Trattato sul funzionamento dell'Unione europea¹⁷, anche se, in occasione

17. Per approfondimenti in merito all'assenza, nel Trattato istitutivo della Comunità europea, di una statuizione specifica in tema di assistenza tra gli Stati al fine di prevenire l'evasione fiscale, e sugli studi della Comunità che hanno avuto come esito l'approvazione della Direttiva 77/799/Cee, si veda C.SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA e imposte dirette: scambio di*

della creazione dell'Unione doganale, e la conseguente soppressione delle barriere fiscali costituite da dazi doganali e tasse di effetto equivalente, ha dato impulso a un processo di armonizzazione delle legislazioni fiscali, contemplando azioni finalizzate allo scambio di informazioni e una stretta e regolare cooperazione amministrativa tesa all'attuazione concreta del diritto dell'Unione e a favorire il contrasto alla frode e alle altre attività illegali¹⁸.

La reciproca assistenza amministrativa di accertamento degli obblighi fiscali tra gli Stati nasce dall'esigenza comunitaria di assicurare il principio generale di lotta alle frodi e alle attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, regolamentato dall'art. 325 TFUE.

Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie, ricondotta ad esigenze di miglioramento del mercato interno, entra dunque nell'ambito del processo di integrazione economico-giuridica tesa ad armonizzare e ravvicinare i regimi impositivi nazionali sul piano sostanziale e formale¹⁹.

Pur essendo consentita la massima estensione della procedura di scambio in materia fiscale, è disposta la regola fondamentale per cui le autorità competenti dovranno scambiarsi esclusivamente informazioni « prevedibilmente rilevanti » (*foreseeably relevant*) — differente dalla precedente regola che faceva invece riferimento ad « informazioni necessarie » — sotto il profilo fiscale del contribuente, ed escludere dati ed elementi privi di collegamento funzionale con un'indagine o un accertamento in corso (cd. “*fishing expedition*”).

Lo scambio di informazioni è disciplinato in ambito dall'art. 26 del Modello Ocse di Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni internazionale e dalla direttiva 2011/16/UE, per gli Stati membri

informazioni e verifiche “incrociate” internazionali, parte II, in *Boll. trib.*, 8, 1990, p.563 ss.

18. Cfr. G. MELIS, *Spunti sul “metodo di coordinamento fiscale aperto” quale possibile strumento per l'integrazione fiscale tra Stati dell'Unione europea e Stati terzi*, in *Dir. prat. trib. intenaz.*, 2008, p.207 ss., sulla armonizzazione fiscale e il coordinamento come strumenti per l'integrazione tra Stati membri dell'Unione europea e Stati terzi; Id., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. dir., Annali*, I, Milano, 2007, p.394 ss., ove lo « scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie costituisce un modello rappresentativo dello sviluppo dinamico del processo giuridico di armonizzazione o ravvicinamento fiscali »; raggugli anche in F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, n. 2/2005, p. 453.

19. Cfr., F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, cit.

dell'Unione europea, che ha sostituito la direttiva 77/779/CEE nel momento in cui è stato necessario adeguare la normativa comunitaria agli standard di trasparenza in materia di cooperazione internazionale che erano stati di recente promossi dall'Ocse. La procedura può realizzarsi secondo tre modalità: su richiesta, automatico e spontaneo.

L'Autorità fiscale può presentare istanza all'Amministrazione finanziaria di un altro Stato contraente, per l'acquisizione e la trasmissione di dati fiscali in suo possesso. Le informazioni circa una o più categorie di reddito, che hanno origine in uno degli Stati contraenti, possono essere inviate sistematicamente e percepite in un altro Stato, senza alcuna specifica richiesta dell'Autorità fiscale che desidera l'assistenza, ma secondo un modello automatico, presupponendo condivisione di banche dati, che siano regolarmente aggiornate. Questa tipologia di scambio automatico richiede la condivisione di procedure che assicurino la sistematica e periodica trasmissione di informazioni tra Stati aderenti. Oppure, può ricorrersi a una procedura spontanea di comunicazione e trasmissione di informazioni che si reputino di interesse per l'esercizio del potere impositivo di un altro Stato, anche senza alcuna richiesta specifica da parte di un'altra Autorità governativa, realizzando la trasmissione d'informazioni quando nel corso di un'istruttoria interna, si venga a conoscenza di dati riguardanti residenti di un altro Paese contraente, che siano utili alle Amministrazioni fiscali interne.

Da tempo lo scambio di informazioni è al centro dei dibattiti politici internazionali.

Abbiamo assistito infatti a una continua evoluzione della disciplina originaria dello scambio di informazioni, diretta a garantire una maggiore cooperazione tributaria internazionale e la effettiva realizzazione della pretesa tributaria, mediante *forum* politici e il costante coinvolgimento delle principali organizzazioni multilaterali, segnali considerevoli della rilevanza che oramai riveste il meccanismo della cooperazione tributaria ai fini di una efficace esecuzione dei controlli fiscali e di una fondamentale lotta alla evasione fiscale.

Dal 2009, il G20, con il *Global forum on transparency and Exchange of information for tax purposes*, oltre ad aver individuato nello scambio di informazioni fiscali lo strumento più efficace contro l'evasione fiscale, ha dato vita a un processo inarrestabile di adeguamento da parte degli Stati a di trasparenza e di rafforzamento dello scambio di informazio-

ni, attraverso la abolizione definitiva del segreto bancario, che precedentemente, legittimando il rifiuto di fornire informazioni relative a tale ambito, aveva fortemente ostacolato la concreta collaborazione amministrativa-tributaria.

La trasparenza e la collaborazione caratterizzanti le procedure internazionali di scambio di informazioni rappresentano utili guide per promuovere l'effettivo adempimento degli obblighi fiscali.

Vale, ancora, sottolineare che, al fine di garantire maggiore trasparenza a livello fiscale, nel luglio 2014, l'Ocse ha pubblicato un documento definitivo (« *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters* ») con il quale viene approvato lo *Standard for automatic exchange of financial account*, uno strumento multilaterale a cui più Paesi possono aderire, che consente alle Autorità competenti di ottenere dati e informazioni fiscalmente rilevanti in maniera dettagliate e automaticamente.

Il programma elaborato dall'Ocse e previsto per il 2017, ponendosi come standard generale, prevede un campo di azione più ampio di quello di matrice statunitense, a favorire uno scambio automatico e multilaterale di informazioni, in base al quale le autorità governative dei Paesi aderenti potranno ottenere informazioni dalle Amministrazioni finanziarie residenti, scambiandole automaticamente e con cadenza annuale.

Lo Standard è composto da:

- a) il *Common Reporting Standard* (CRS), che disciplina in dettaglio i dati oggetto di scambio, le modalità e la tempistica di svolgimento della procedura.
- b) Il *Model Competent Authority Agreement* (CAA), modello di accordo per lo scambio automatico di informazioni tra le Autorità competenti degli Stati contraenti.

Rappresenta un ambizioso sistema che individua nello scambio di informazioni automatico lo standard di riferimento nell'ambito della cooperazione amministrativa tra Stati per combattere le frodi e l'evasione fiscale. Questo modello riprende i contenuti della normativa statunitense FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), il quale, mediante accordi bilaterali, ha imposto alla banche estere e agli intermediari finanziari che operano con gli Stati Uniti non solo di

rendere disponibili a richiesta i dati dei propri clienti ma di comunicare all'*Internal Revenue Service* i nomi dei titolari di relazioni bancarie estere.

L'Italia con Legge 18 giugno 2015, n. 95 ha sottoscritto l'accordo intergovernativo con gli Stati Uniti d'America finalizzato a migliorare la *compliance* fiscale internazionale e applicare la normativa FATCA.

3. Il programma di collaborazione volontaria

Nel più ampio contesto internazionale di lotta all'evasione e agli illeciti fiscali, il governo italiano, in linea con gli indirizzi operativi dell'Ocse e sulla scorta delle esperienze di altri Paesi — Francia, Germania, Regno Unito e Stati Uniti — ha previsto un programma di rientro di capitali costituiti o detenuti illegalmente all'estero, al precipuo scopo di far affiorare il maggior numero di contribuenti da assoggettare a imposizione. Il decreto legge 28 gennaio 2014, n. 4 (convertito con modificazioni dalla l. 28 marzo 2014, n. 50), ha così introdotto la disciplina per l'emersione di capitali e delle attività non dichiarate e irregolarmente detenute all'estero, mediante l'attivazione di una procedura volontaria, definita *Voluntary disclosure*, con il preciso intento, non solo, di rafforzare il rapporto di fiducia tra Fisco e contribuenti, ma, di assicurare inoltre un'efficace sistema di *compliance* tributaria nell'adempimento dei futuri obblighi fiscali.

Attraverso la *Voluntary disclosure* s'intende regolarizzare le violazioni degli obblighi dichiarativi commesse da contribuenti, siano essi persone fisiche, giuridiche, o altri enti, residenti o non residenti, che non hanno avuto accertamenti avviati contro di loro per quanto riguardano le attività e patrimonio detenuti all'estero. Nella procedura sono contemplati specifici effetti premiali a favore dei contribuenti che intendono aderire al programma italiano di *disclosure*.

Detta procedura viene applicata ai capitali detenuti all'estero in riferimento a tutti i periodi di imposta per i quali non siano scaduti i termini per l'accertamento o la contestazione della violazione degli obblighi di dichiarazione previsti dalla legge, e si attiva mediante il versamento delle imposte non pagate (e gli interessi) in maniera integrale, con l'effetto di ridurre le sanzioni e di migliorare la propria posizione anche sul piano penale.

Elemento di assoluta novità è la previsione di una procedura di *Voluntary disclosure*, anche domestica, che consente ai contribuenti, incluse le società, di regolarizzare le violazioni degli obblighi di dichiarazione pagando tutte le imposte non versate.

Il percorso che si sta tracciando, anche dall'interno, mostra, dunque, la massima determinazione e incisività delle attività conoscitive e di controllo fiscale dirette all'individuazione di ricchezza illecitamente detenuta oltre i confini nazionali.

Il nostro Paese, coinvolto fin dai primi tentativi internazionali di adozione di standard globale di trasparenza, si è impegnato sul piano del miglioramento della cooperazione fiscale attraverso il potenziamento e la massima razionalizzazione delle informazioni fiscali.

In coesione con i programmi internazionali di cooperazione amministrativa trasparente per combattere la fuga delle imposte nazionali è stata introdotta con legge 15 dicembre 2014, n. 186 recante « *Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale* » una procedura straordinaria di collaborazione volontaria del contribuente che, in seguito alla violazione degli obblighi di dichiarazione, intende regolarizzare la propria pregressa posizione fiscale.

Il legislatore rivede il sistema di controllo del monitoraggio fiscale, introdotto negli anni novanta, sancendo l'obbligo per i soggetti fiscalmente residenti nel Paese di dichiarare gli investimenti detenuti all'estero o le attività di natura finanziaria, favorendo così la tracciabilità delle attività svolte all'estero e il controllo di tutte le operazioni finanziarie oltre i confini nazionali. Il monitoraggio fiscale, non solo consente di evitare che redditi di fonte estera sfuggano a tassazione, ma ha soprattutto una finalità conoscitiva in via preventiva degli investimenti esteri, funzionale all'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria²⁰.

L'articolo 1, primo comma, della legge 186/2014 ha introdotto nel decreto legge 28 giugno 1990, n. 167 (convertito, con modificazioni,

20. L'Agenzia dell'Entrate, nella circolare 13 settembre 2010, n. 45/E precisa che: *gli obblighi di monitoraggio fiscale derivano dalla necessità dell'Amministrazione finanziaria di poter disporre di tutti gli elementi utili a svolgere le attività di accertamento e di verifica del corretto adempimento da parte del contribuente degli obblighi tributari in relazione alla produzione di redditi derivanti dal possesso di attività e investimenti detenuti all'estero.*

dalla legge 4 agosto 1990, n. 227)²¹ sul *monitoraggio fiscale*, gli articoli dal 5-*quater* al 5-*septies*²² che disciplinano l'emersione spontanea dei capitali detenuti illecitamente all'estero, mediante collaborazione volontaria internazionale. Il comma due ha, in più, previsto un programma di collaborazione volontaria nazionale che permette a tutti i contribuenti, anche se non in presenza di illeciti fiscali internazionali, il ripristino della legalità fiscale.

Il programma italiano consente all'autore della violazione degli obblighi fiscali di regolarizzare la propria posizione con il Fisco, e, in modo particolare, rappresenta per il soggetto passivo una concreta possibilità di rientrare nella legalità e una buona occasione per far emergere attività finanziarie e patrimoniali detenute o costituite all'estero, non dichiarate al Fisco.

Con l'attivazione della procedura di adesione volontaria i titolari di nuovi conti detenuti all'estero, non ancora oggetto d'indagine da parte del Fisco, possono definire con gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria una vera e propria *compliance* della loro posizione pagando l'intero importo delle somme dovute e ottenere la riduzione delle sanzioni e il contenimento delle conseguenze penali, in luogo di precedenti intervenienti che al fine di recuperare il gettito, stabilivano invece consistenti riduzioni di imposte.

La normativa appare profondamente diversa rispetto ai precedenti provvedimenti di rientro dei capitali dall'estero, la disposizione in esame introduce una regolarizzazione totale, non più parziale. Il legislatore italiano di fronte all'esigenza di intercettare capitali illecitamente detenuti all'estero, abbandona i previgenti meccanismi di premialità nella determinazione dell'imponibile o dell'imposta e privilegia, mediante l'adozione della procedura di autodenuncia, un sistema che, invece, lascia inalterato il carico impositivo prevedendo

21. L'articolo 9 della legge europea n. 93 del 2013 ha apportato significative modifiche alle norme sul monitoraggio fiscale contenute nel decreto legge n. 167 del 1990, in grado di ridurre e semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti che detengono investimenti o attività estere di natura finanziaria, per i quali va compilato l'apposito quadro della dichiarazione annuale dei redditi, e di creare un modello unico di controllo fiscale e valutario degli investimenti detenuti all'estero, con evidente finalità antievasive.

22. Articoli 5-*quater* (Collaborazione volontaria); 5-*quinqies* (Effetti della procedura di collaborazione volontaria); 5-*sexies* (Ulteriori disposizioni in materia di collaborazione volontaria); 5-*septies* (Esibizione di atti falsi e comunicazioni di dati non rispondenti al vero).

inoltre la riduzione delle sanzioni amministrative e l'esclusione della punibilità per una serie di reati²³.

I nuovi indirizzi operativi lasciano pertanto intravedere un effettivo impegno verso la realizzazione di un ambizioso progetto di ripristino totale della legalità fiscale, spingendo i contribuenti a ottemperare agli obblighi fiscali, attraverso la massima collaborazione.

Le prime indicazioni al riguardo sono contenute nella circolare dell'Agenzia dell'Entrate 13 marzo 2015, n. 10/E, in cui sono illustrati i principi relativi alla procedura di collaborazione volontaria. Con i successivi interventi la stessa Agenzia dell'Entrate²⁴ ha risposto a numerosi quesiti, offrendo così chiarimenti in ordine ai profili applicativi della normativa e del provvedimento attuativo in tema di collaborazione volontaria tesa a garantire il ripristino della legalità fiscale.

Secondo la normativa, la procedura è attivata spontaneamente dal contribuente con la presentazione della domanda, direttamente o per interposta persona, non oltre il 30 dicembre 2015, documentando puntualmente tutti gli investimenti e le attività di natura finanziaria costituite o detenute all'estero, la volontaria rappresentazione di tutte le attività di natura finanziaria e di somme detenute all'estero è un elemento imprescindibile della procedura. Alla presentazione della documentazione seguirà poi l'atto dell'Amministrazione finanziaria.

Il contribuente collaborerà fornendo l'indicazione analitica delle attività di natura finanziaria e di tutta la documentazione reddituale dalla quale si evinca che tali attività furono costituite da redditi sottratti a tassazione, e non sarà più garantito l'anonimato come nel precedente scudo fiscale.

L'autodenuncia ha inizio con l'invio telematico dell'istanza di accesso, corredata da una relazione di accompagnamento dettagliata e dalla documentazione probatoria, gli accertamenti relativi alle annualità oggetto della regolamentazione possono definirsi mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio, ovvero mediante accertamento con adesione.

23. Cfr., R. CORDEIRO GUERRA, S. DORIGO, "Voluntary disclosure" e sanzioni amministrative, in *Corr. Trib.*, 26/2015, p. 2009.

24. Circolare 16 luglio 2015, n. 27/E; circolare 11 agosto 2015, n. 30/E; circolare 28 agosto 2015, n. 31/E.

La *voluntary disclosure* « domestica », o procedura di collaborazione volontaria nazionale, si applica ai contribuenti non assoggettati agli obblighi sul monitoraggio fiscale, che intendono definire la propria posizione con riguardo alle violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, commesse fino al 30 settembre 2014. La *ratio* ispiratrice dell'estensione interna della procedura di collaborazione volontaria è quella di evitare disparità di trattamento tra i contribuenti che trasferiscono gli imponibili all'estero e quelli che li lasciano in Italia.

La disciplina della collaborazione volontaria in esame s'inserisce a pieno titolo tra gli interventi di contrasto all'evasione fiscale, che hanno visto negli ultimi anni l'abbattimento definitivo del segreto bancario e l'intensificarsi del livello di cooperazione amministrativa tra i Paesi.

Nel moderno scenario, in cui la strategia di contrasto agli illeciti fiscali internazionali convoglia verso la completa adozione dello scambio delle informazioni automatico, assume particolare efficacia e utilità l'accesso volontario alle procedure interne che, contemplando la regolarizzazione della posizione dei cittadini italiani detentori illegalmente di investimenti e di attività finanziarie all'estero, consentono il ripristino della legalità e la stabilità dei sistemi impositivi.

Con la firma dell'Accordo sullo scambio d'informazioni, rilevanti ai fini fiscali, sottoscritto tra l'Italia e Svizzera, Liechtenstein e il Principato di Monaco, secondo lo standard Ocse, ponendo fine al segreto bancario, tali Paesi sono considerati « *non black list* », consentendo in tal modo ai cittadini italiani che ivi detengono illegalmente investimenti e attività finanziarie di accedere alla procedura di collaborazione volontaria alle condizioni più favorevoli previste dalla legge.

L'art. 5-*quinquies*, comma 7, del Decreto legge n. 167/1990, introdotto dall'art. 1 della legge 15 dicembre 2014, prevede infatti la riduzione delle sanzioni e del periodo di accertamento relativamente ad attività o investimenti in uno Stato a regime fiscale privilegiato che sottoscrive un accordo di scambio di informazioni con l'Italia conforme agli standard Ocse.

Il maggiore slancio all'attivazione della procedura di collabora-

zione volontaria viene proprio dai quei Paesi che di recente hanno rinunciato al segreto bancario e sottoscritto nuovi accordi sulla trasparenza fiscale, anche tramite lo scambio automatico delle informazioni, non garantendo più l'anonimato e esortando i detentori illeciti di capitali all'estero a percorrere la strada più favorevole dell'autodenuncia, regolarizzando *in extremis* la loro posizione con il fisco.

La procedura italiana di collaborazione volontaria, in conformità alle indicazioni dell'Ocse inserito nel quadro di una incisiva lotta all'evasione fiscale e ai modelli di cooperazione amministrativa tributaria, è affiancata da ulteriori interventi di carattere penale al fine di rendere maggiormente efficace l'adesione alla procedura collaborativa.

La legge 186/2014 ha introdotto nel nostro codice penale il reato di autoriciclaggio (art. 648-*ter* 1), con il quale, a partire dalla data di entrata in vigore, sarà punito severamente chi compie attività di manipolazione di capitali, anche frutto di reati fiscali, tese a reimpiegare e/o occultarne l'origine delittuosa. In caso di reati tributari, dai quali deriva un evidente vantaggio economico, è particolarmente elevata la possibilità che si realizzino fattispecie di autoriciclaggio, laddove i proventi vengono impiegati o trasferiti in attività economiche e finanziarie, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza.

I maggiori quesiti hanno riguardato inizialmente gli effetti penali della procedura introdotti per incentivare l'adesione spontanea dei contribuenti, prevedendo, con riferimento soltanto agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto di collaborazione volontaria, l'esclusione della punibilità dei delitti tributari di dichiarazione e di omesso versamento, e di riciclaggio e rimpiego, *ex* artt. 648-*bis* e 648-*ter* c.p., commessi in relazione a tali delitti, nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commetterli.

Permane ancora qualche incertezza circa gli obblighi e le responsabilità gravanti sui professionisti cui i contribuenti che intendono avvalersi della *Voluntary disclosure* si rivolgono per l'attività di consulenza.

L'istituto della *Voluntary disclosure*, pur annunciando un'ultima chiamata alla regolarizzazione e legalità per i detentori di attività non dichiarate all'estero, mostra numerose incertezze che si riflettono sulla scelta del contribuente di collaborare o esporsi al consistente pericolo di un accertamento da parte del fisco.

Il generale ottimismo verso la regolarizzazione e il rientro dei capitali dall'estero va infatti temperato con l'analisi di problematiche in parte connesse alla lunga attesa prima della partenza della procedura di *disclosure* che può aver indotto alcuni contribuenti a spostare i propri capitali verso altri presunti *tax heaven countries* o trasferirsi all'estero. C'è pertanto da chiedersi se i contribuenti più ostinati, che non intendono dichiarare i propri capitali depositati fuori dall'Italia, si trovino effettivamente in un'*impasse*.

Sono evidenti dubbi originati, più di ogni altra cosa, dall'incertezza normativa che impedisce di prevedere gli effettivi sviluppi e le conseguenze dell'adesione al programma, come una puntuale valutazione dei rischi derivati dalla perdita dell'anonimato e il timore di essere assoggettato a procedimenti penali diversi da quelli stabiliti dal programma italiano di adesione. I contribuenti dovrebbero essere maggiormente avvertiti delle conseguenze per la loro mancata adesione e/o per l'inammissibilità della procedura, e qualora si manifestasse quest'ultima ipotesi ci s'interroga sulla notifica del diniego di accesso e l'eventualità che lo stesso si esprima nel necessario avviso di accertamento e ancora sul tema dell'impugnabilità da parte del contribuente.

Manca l'opportunità di conoscere le modalità d'intervento e di valutazione dell'Amministrazione finanziaria nel momento di liquidare le somme da versare per il perfezionamento della procedura. Trattasi di una procedura complessa, che richiede una ricostruzione dettagliata e precisa della struttura societaria, e, soprattutto, onerosa al punto da riscontrare, probabilmente, scarsa adesione laddove i termini di accertamento delle imposte evase sui redditi che hanno originato consistenze estere non siano scaduti.

Il quadro normativo confuso provoca, inoltre, concrete difficoltà applicative che possono incidere sul *quantum* dovuto, nodi ancora da sciogliere in ordine all'applicazione del *foreign tax credit* per i redditi oggetto di adesione, esponendo così il contribuente a un doppia imposizione del reddito estero, salvo prevedere il recupero delle imposte versate all'estero.

Nonostante gli aspetti di particolare criticità sopra menzionati e caratterizzanti la procedura di regolarizzazione in discorso, mentre gli Uffici delle Entrate sono al lavoro per definire le istanze presentate dai contribuenti entro la fine del 2015, che hanno comunque fatto

emergere sessanta miliardi di *asset* oltreconfine con un maggior gettito di quattro miliardi, sembrano crescere i segnali di una sua possibile riapertura.

Ciò potrebbe comportare una riproposizione dell'anzidetto strumento riadattato a una seconda fase, se, verosimilmente il Ministero competente riterrà di fare una sorta di “tagliando” ai meccanismi della *voluntary disclosure* per capire quali risultati essa abbia prodotto e se esistano ancora margini di un ulteriore e nuovo utilizzo, non dimenticando, peraltro, che l'OCSE l'ha sempre suggerita quale misura a regime.

Di certo, alla luce di quanto accaduto con la pubblicazione dei *Panama papers* si impone una seria riflessione sulla tempistica con cui lavorare a tale eventuale prospettiva.

Difatti, quest'ultima potrebbe configurarsi come una scelta politicamente inopportuna nel senso che fornirebbe una copertura preventiva a eventuali illeciti fiscali così come al riciclaggio e al nuovo auto riciclaggio. Con ogni probabilità il discorso sul tema relativo alla seconda versione di *voluntary disclosure* si riaprirà più avanti nel tempo, soprattutto in considerazione delle nuove entrate che essa è in grado di garantire.