

XVII legislatura

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

Giugno 2015
n. 89



servizio del bilancio
del Senato



Servizio del Bilancio

SBilancioCU@senato.it

 [@SR_Bilancio](https://twitter.com/SR_Bilancio)

Direttore dott. Renato Loiero

Segreteria

tel. 5790

Uffici

**Documentazione degli effetti
finanziari dei testi legislativi**

dott. Fortunato Lambiase

tel. 3786

**Verifica della quantificazione degli oneri connessi
a testi legislativi in materia di entrata**

avv. Giuseppe Delreno

tel. 2626

**Verifica della quantificazione degli oneri connessi
a testi legislativi in materia di spesa**

dott. Daniele Bassetti

tel. 3787

Segretari parlamentari

dott.ssa Anna Elisabetta Costa

dott.ssa Alessandra Di Giovambattista

sig. Cristiano Lenzini

dott. Vincenzo Bocchetti

dott. Maurizio Sole

Il presente dossier è destinato alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari.

Si declina ogni responsabilità per l'eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge.

I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

Servizio del bilancio, (2015). Nota di lettura, "Schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (Atto del Governo n. 163)". NL89, giugno 2015, Senato della Repubblica, XVII legislatura

INDICE

<i>Articolo 1 (Modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente)</i>	1
<i>Articolo 2 (Modifiche alla disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento)</i>	7
<i>Articolo 3 (Finalità ed oggetto)</i>	7
<i>Articolo 4 (Requisiti)</i>	8
<i>Articolo 5 (Doveri)</i>	9
<i>Articolo 6 (Effetti)</i>	10
<i>Articolo 7 (Competenze e procedure)</i>	11
<i>Articolo 8 (Clausola di invarianza oneri)</i>	12

Articolo 1 **(Modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente)**

Lo schema prefigura l'introduzione nel c.d. Statuto dei diritti del contribuente della nuova disciplina dell'abuso del diritto/elusione fiscale (art. 10-*bis* della legge n. 212/2000). In attuazione della delega (art. 5 della legge n. 23/2014¹), l'articolo 1, comma 1, dello schema disciplina l'abuso del diritto e l'elusione fiscale che sono unificati in un'unica fattispecie di portata generale riferibile a tutti i tributi, le imposte sui redditi e le imposte indirette.

È quindi offerta una definizione dell'abuso del diritto che si configura in presenza di una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. L'abuso rende le operazioni poste in essere non opponibili all'Amministrazione finanziaria che, disconoscendone i vantaggi, definisce il tributo dovuto dal contribuente sulla base delle norme e dei principi elusi. Permane in ogni caso la libertà del contribuente di scegliere tra regimi previsti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

Si specifica cosa debba intendersi per "*operazioni prive di sostanza economica*" e per "*vantaggi fiscali indebiti*". Concretano le predette operazioni, i fatti, gli atti ed i contratti, anche tra loro collegati, idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali². Costituiscono invece vantaggi indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme tributarie o con i principi dell'ordinamento fiscale.

Sono quindi delineati i confini esterni dell'istituto, precisando che l'abuso non ricorre quando le operazioni possono dirsi sorrette da non marginali e valide ragioni extrafiscali che mirano ad un miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente.

Si prevede poi che il contribuente possa proporre interpello preventivo per conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto.

¹ La norma delega il Governo alla revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto. Fissa quindi i seguenti principi e criteri direttivi, da coordinare con quelli contenuti nella [raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012](#). Nell'attuazione della delega l'Esecutivo dovrà:

- a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione;
- b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine:
 - 1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva;
 - 2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente;
- c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta;
- d) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti;
- e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;
- f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

² Sono altresì specificati gli elementi sintomatici (indici) della mancanza di sostanza economica. Si tratta della non coerenza della qualificazione delle operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.

Dopo aver disciplinato la procedura che l'Amministrazione finanziaria dovrà porre in essere per contestare al contribuente l'elusione fiscale (le cui fasi principali, in estrema sintesi, si sostanziano: – nella notifica al contribuente, a pena di nullità, di una richiesta motivata di chiarimenti, – nella possibilità di contraddittorio con l'Amministrazione; – nella notificazione dell'atto impositivo³), lo schema interviene in materia di riparto dell'onere della prova precisando che all'Amministrazione finanziaria farà carico dimostrare la sussistenza della condotta abusiva mentre il contribuente dovrà provare l'esistenza delle ragioni extrafiscali. L'abuso del diritto potrà configurarsi solo come fattispecie residuale e quindi non sarà contestabile qualora il vantaggio fiscale possa essere disconosciuto imputando al contribuente la violazione di specifiche disposizioni tributarie. È altresì prevista la non rilevanza d'ufficio dell'illecito.

I tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente agli interessi, sono iscritti a ruolo per la riscossione ai sensi dell'articolo 68 del DLGS 546/1992 e dell'articolo 19, comma 1 del D LGS 472/1997.

Si precisa quindi che l'abuso del diritto non dà luogo all'applicazione di sanzioni penali, fermo restando l'irrogazione di sanzioni amministrative tributarie.

In favore dei soggetti che non sono responsabili dell'abuso ma che hanno sostenuto oneri tributari è riconosciuto il diritto al rimborso delle imposte pagate con apposita istanza, da formalizzare entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è definito, all'Agenzia delle entrate che provvede al ristoro nei limiti dell'imposta e degli interessi riscossi a seguito della contestazione dell'elusione fiscale.

Il comma 2 dell'articolo in commento provvede ad abrogare l'articolo 37-*bis* del DPR 600/1973 che, si ricorda, costituisce la norma antielusiva vigente, prevista nell'ambito della disciplina dell'accertamento delle imposte sui redditi, applicabile con riferimento ad un numero chiuso di operazioni⁴.

Il comma 3 dell'articolo 1 permette di poter di disapplicare norme antielusive (che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse) qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine è contemplata la possibilità, per il contribuente, di presentare istanza di interpello⁵

Con il comma 4 si prevede l'inapplicabilità dei commi da 5 a 11 del nuovo articolo 10-*bis* (le norme procedurali per la contestazione dell'abuso) per accertamenti e controlli aventi ad oggetto i diritti doganali (articolo 34 del D.P.R. n. 43 del 1973), i quali restano disciplinati dalla normativa di riferimento (articoli 8 e 11 del D.Lgs. n. 374 del 1990 e normativa doganale dell'Unione europea).

Il comma 5 dell'articolo 1, infine, dispone in ordine all'efficacia del nuovo articolo 10-*bis* prevedendo che la nuova disciplina dell'abuso del diritto abbia efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del decreto in esame e si applica anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo.

³ Atto che, a pena di nullità, deve essere specificamente motivato in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nei termini previsti.

⁴ Si tratta principalmente di operazioni straordinarie delle società (trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie, distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili, conferimenti in società, negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende, cessioni di crediti, cessioni di eccedenze d'imposta, operazioni di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544), cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo (di cui all'articolo 117 del TUIR); pagamenti di interessi e canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione europea, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea; pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate (ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile), una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli che consentono un adeguato scambio di informazioni a fini fiscali (cd. paesi *white list*, articolo 168-*bis* del TUIR), aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

⁵ Ai sensi del D.M. n. 259 del 19 giugno 1998.

La RT, relativamente alla materia dell'abuso del diritto, rappresenta che l'incertezza nella normativa fiscale e nella sua interpretazione è deleteria per le decisioni di investimento e per la crescita economica, con effetti negativi sulla credibilità e sulla stabilità di medio e lungo periodo della politica tributaria. Indica quindi gli obiettivi della riforma che si sostanziano:- nel dare maggiore certezza al quadro normativo in tema di elusione/abuso del diritto; – nell'evitare che gli uffici esercitino i loro poteri di accertamento senza precise linee guida limitandosi ad invocare il principio generale antiabuso; – nell'obiettivo di sganciare la dimostrazione della sussistenza della sostanza economica dalla sfera dei motivi della condotta, oggettivandola nel senso dell'efficacia. La RT opera quindi una valutazione riferita al complesso delle misure recate nello schema in commento, affermando che le stesse, agendo simultaneamente dal lato della certezza del diritto, del raddoppio dei termini per l'accertamento⁶ e del miglioramento del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, non potranno che comportare effetti benefici sull'intero sistema tributario, con ricadute positive anche in termini finanziari.

Si segnala quindi, per la valutazione dei riflessi finanziari, quanto si legge nell'analisi di impatto della regolamentazione (AIR) prodotta a corredo dello schema. In particolare il documento individua gli obiettivi perseguiti con l'intervento normativo che, con specifico riguardo alla materia considerata, mira ad assicurare una maggiore certezza dei rapporti giuridici tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, allineando l'ordinamento nazionale a quello di altri Paesi europei e non solo, contribuendo all'incremento del livello di adempimento spontaneo degli obblighi tributari nonché alla riduzione del contenzioso.

Al fine di verificare il grado di raggiungimento degli obiettivi e per il monitoraggio delle misure, fissa indicatori correlati agli esiti del contenzioso. Riferisce di circa 1.200 ricorsi attualmente pendenti che attengono ad accertamenti motivati sulla base del principio del divieto dell'abuso del diritto, precisando che il numero dei ricorsi attivati negli ultimi cinque anni è, in media, pari a circa 120 l'anno. In relazione a tal quadro di riferimento individua quale indicatore efficiente utilizzabile per il monitoraggio la riduzione del numero delle controversie attivate ogni anno, nella misura pari al 50% nell'arco di tre anni.

Circa i destinatari principali dell'intervento operato sull'istituto dell'abuso del diritto, l'AIR individua principalmente le medie e grandi imprese. Quantifica conseguentemente per l'anno di imposta 2013, circa 60.000 imprese di cui 3.200 grandi contribuenti. Per l'Amministrazione pubblica i destinatari della misura sono l'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza.

⁶ A rigore, si precisa che il raddoppio dei termini è già previsto dalla disciplina vigente (artt. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 e art. 57, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972) e che lo schema in oggetto, all'articolo 2, circoscrive l'effetto del raddoppio ai casi in cui, in presenza di reato, l'amministrazione finanziaria abbia presentato o trasmesso la denuncia entro la scadenza ordinaria dei termini. Si fa rinvio al commento dell'art. 2.

Quanto poi alla parte riservata alla valutazione degli oneri amministrativi e dell'impatto sulle PMI, l'AIR riferisce che, per la collettività, l'intervento potrà "*comportare la riduzione del gettito afferente la componente dello stesso costituita dalla sanzioni che può ritenersi ampiamente bilanciata dagli effetti sul gettito derivanti dall'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti che aderiranno al regime*".

Precisa poi (Sezione 5, sub B dell'AIR) che l'intervento, per la parte relativa al divieto di abuso del diritto, si riferisce principalmente alle imprese di medie e grandi dimensioni e "pertanto non sono previste mitigazioni per le micro e piccole imprese."

Al riguardo, si osserva che – nell'ottica della valutazione dell'impatto dell'intervento sulla finanza pubblica – l'introduzione di una disciplina dell'abuso del diritto di portata generale appare suscettibile di assicurare un recupero di gettito. A tal fine è però necessario che le previsioni in commento possano effettivamente consentire l'esatta individuazione delle operazioni abusive, definire con chiarezza i confini con le operazioni lecite, salvaguardare l'autonomia negoziale e la libertà per il contribuente di optare tra regimi tributari diversi e tra operazioni con diverso rilievo fiscale. Anche il conseguimento degli obiettivi perseguiti (assicurare la certezza del diritto, ridurre significativamente il contenzioso in materia ed accrescere la *compliance*) presuppone necessariamente una definizione della fattispecie "abuso del diritto" che limiti il più possibile incertezze interpretative che altrimenti sarebbero destinate a riproporsi, non diversamente da quanto fino ad oggi si è registrato nell'esperienza applicativa dell'istituto e dell'articolo 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, della quale dà efficacemente conto la relazione illustrativa dello schema in esame.

Si tratta peraltro di un compito non agevole in ragione delle peculiarità dell'istituto la cui natura può portare a configurare come abusive operazioni non in contrasto con alcuna specifica disposizione di legge. Una difficoltà accresciuta anche dall'aver prescelto, sin nella delega, l'opzione di configurare l'abuso del diritto come istituto di portata generale (ossia valevole per tutti i tributi) e quindi non più circoscritto alle sole imposte dirette ed a tipiche operazioni a più elevato rischio elusivo (si tratta dell'approccio seguito dal legislatore dell'articolo 37-*bis*, anche se in parte disatteso dagli orientamenti giurisprudenziali)⁷; una impostazione peraltro non pienamente riconducibile all'ambito applicativo della citata⁸ Raccomandazione della Commissione UE – 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 che, si ricorda, al paragrafo 1 (Oggetto e ambito di applicazione) precisa che la stessa riguarda la pianificazione fiscale aggressiva nel settore dell'imposizione

⁷ Dei quali dà ampiamente conto la relazione illustrativa dello schema che ricostruisce l'interpretazione dell'articolo 37-*bis* e l'istituto dell'abuso del diritto quali risultano negli orientamenti giurisprudenziali.

⁸ La raccomandazione è richiamata nell'articolo 5 della legge delega – si veda sul punto la nota 1.

diretta⁹. Si registra inoltre che lo schema estende la configurabilità di una operazione come abusiva anche con riferimento all'attività professionale del contribuente (cfr. art. 1, capoverso 10-*bis*, comma 3 dello schema)¹⁰, pur nel silenzio della delega sul punto. L'articolato assume a riferimento e fa propri alcuni criteri definitivi espressi nella citata Raccomandazione¹¹. Tuttavia, anche in considerazione degli effetti giuridici della stessa, andrebbe valutata

⁹ Si rappresenta che la citata Raccomandazione nel delineare la norma generale antiabuso incoraggia gli Stati a inserire nella legislazione nazionale la seguente clausola: «Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro «sostanza economica». Precisa che per «costruzione» si deve intendere una transazione, un regime, un'azione, un'operazione, un accordo, una sovvenzione, un'intesa, una promessa, un impegno o un evento. Una costruzione può comprendere più di una misura o di una parte.

Una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale. Per determinare se la costruzione o la serie di costruzioni è artificiosa, le Autorità nazionali sono invitate a valutare se presenta una o più delle seguenti situazioni:

- a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme;
- b) la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale;
- c) la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente;
- d) le operazioni concluse sono di natura circolare;
- e) la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa;
- f) le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali.

La finalità di una costruzione o di una serie di costruzioni artificiose consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili.

Una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso.

Nel determinare se una costruzione o una serie di costruzioni artificiose ha comportato un vantaggio fiscale le Autorità nazionali sono invitate a confrontare l'importo dell'imposta dovuta dal contribuente, tenendo conto della o delle costruzioni, con l'importo che lo stesso contribuente dovrebbe versare nelle stesse circostanze in assenza della o delle costruzioni. In tale contesto è utile esaminare se si verifica una o più delle seguenti situazioni:

- a) un importo non è compreso nella base imponibile;
- b) il contribuente beneficia di una detrazione;
- c) vi è una perdita a fini fiscali;
- d) non è dovuta alcuna ritenuta alla fonte;
- e) l'imposta estera è compensata.

¹⁰ Si legge nella relazione illustrativa (p.10) che: "va osservato che la delega fa riferimento solo al miglioramento organizzativo e funzionale dell'azienda del contribuente: si pone perciò il dubbio che dette esigenze rilevino solo per le attività di tipo imprenditoriale. Per ragioni logiche e sistematiche si è ritenuto di chiarire il dubbio specificando che tale norma si applica anche quando l'attività economica del contribuente sia professionale e non imprenditoriale".

¹¹ Si segnala anche l'introduzione di una norma minima comune antiabuso operata dalla recente direttiva 2015/121/UE del Consiglio del 27 gennaio 2015 nell'ambito del regime fiscale comune applicabile alle società madre e figlia (di cui alla direttiva 2011/96/UE). Si è precisato che i benefici previsti dalla direttiva 2011/96/UE di cui al predetto regime non sono applicabili ad una costruzione (o ad 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 medesima, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non è stata posta in essere per valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica. La direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare l'evasione fiscale, la frode fiscale o l'abuso.

l'opportunità di chiarire meglio, in ottica deflattiva, la portata di talune espressioni, peraltro, riprese dall'Atto europeo. Potrebbe essere ad esempio il caso di specificare meglio cosa si debba intendere per "*non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme*", assunta a fattispecie sintomatica della mancanza di sostanza economica¹². Incertezze applicative potrebbero derivare anche dalla affermata necessità di individuare fattispecie che si pongono in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

In relazione poi a quanto riportato dall'Analisi di impatto della Regolamentazione, andrebbero forniti dati circa il numero di accertamenti per abuso del diritto che non hanno dato vita a contenzioso con l'Amministrazione finanziaria¹³, distinguendosi tra quelli definiti con il pagamento dell'accertato, quelli riconsiderati in tutto o in parte in autotutela e/o all'esito del contraddittorio con il contribuente, nonché informazioni circa la tipologia dei contribuenti ricorrenti (distinguendosi tra piccola, media e grande impresa, altri contribuenti). Si tratta di informazioni che possono permettere un riscontro circa l'idoneità dell'indicatore proposto che, si ricorda, è focalizzato esclusivamente sulla variazione del numero delle vertenze in materia.

Andrebbero poi fornite informazioni ulteriori a supporto dell'operatività dell'istituto per i professionisti (nel silenzio della delega) e le PMI (anche se rientranti nella nozione di impresa) in relazione a quanto si legge – a proposito dell'individuazione e la stima degli effetti dell'opzione prescelta sulle micro, piccole e medio imprese – in AIR (Sezione 5, sub B) per la quale l'intervento con specifico riguardo all'abuso del diritto, pur avendo come destinatari tutti i contribuenti, sulla base dell'esperienza del controllo si riferisce principalmente alle imprese di medie e grandi dimensioni e "*pertanto non sono previste mitigazioni per le micro e piccole imprese*".

In relazione agli obiettivi indicati in RT ed in AIR, si richiama l'attenzione sul fatto che le verifiche fiscali svolte dalla Guardia di finanza aventi ad oggetto fattispecie elusive/abusive hanno rappresentato nel 2014 lo 0,5 per cento del totale degli interventi, pari al 2,7 per cento delle violazioni scoperte in materia di imposte sui redditi¹⁴. Anche i dati sul contenzioso che sono stati rappresentati in AIR, riferiti al numero dei ricorsi attivati negli ultimi cinque anni (in media, pari a circa 120 l'anno) darebbero conto di un fenomeno di portata limitata. In proposito occorrerebbero dati in ordine al recupero di gettito (accertamenti e riscossioni) rivenienti da operazioni abusive, anche al fine di poter verificare in

¹² L'espressione si limita a riprodurre quanto si legge nella Raccomandazione a proposito della definizione di "costruzione artificiosa" (par. 4.4., punto a).

¹³ Si consideri che l'attivazione del contenzioso comporta costi per il contribuente che potrebbe non essere in grado o non aver interesse a sostenere; una considerazione, questa, che assume un diverso rilievo per i medi e grandi contribuenti.

¹⁴ I dati sono stati rappresentati nel corso dell'audizione della Guardia di Finanza del 19 maggio scorso nell'ambito dell'Indagine conoscitiva *sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco* della 6 Commissione del Senato, p. 10

che termini l'istituto, vieppiù nella nuova configurazione, possa essere in grado di determinare effetti finanziari positivi per la finanza pubblica, favorendo nel contempo il miglioramento della *compliance* ed un efficace impiego delle risorse amministrative dedicate all'azione di contrasto dei fenomeni in questione¹⁵.

Articolo 2

(Modifiche alla disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento)

L'articolo in esame, novellando l'articolo 43, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973 e l'articolo 57, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972, esclude il raddoppio dei termini per l'accertamento in caso di reato tributario qualora la denuncia da parte dell'amministrazione finanziaria sia stata presentata o trasmessa all'autorità giudiziaria oltre la scadenza ordinaria dei termini¹⁶.

La norma esplicita che vengono fatti salvi gli effetti degli atti impositivi notificati alla data di entrata in vigore del decreto legislativo in esame.

La RT si limita a far cenno del contenuto dell'articolo, senza pronunciarsi sui suoi eventuali effetti in termini finanziari.

Al riguardo, si rileva che all'introduzione delle disposizioni che avevano previsto il raddoppio di termini in oggetto¹⁷ non erano stati a suo tempo associati specifici effetti di gettito; la *ratio* era comunque quella di garantire un periodo di tempo più ampio di quello ordinario ai fini dell'utilizzazione degli elementi emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria¹⁸, con finalità di recupero di gettito. La modifica in esame, come si legge nella relazione introduttiva, persegue l'obiettivo di assicurare maggiore certezza giuridica, prevedendo il raddoppio dei termini per l'accertamento, in caso di reato tributario, solo qualora l'Amministrazione finanziaria abbia provveduto a presentare o trasmettere la denuncia entro la scadenza ordinaria dei termini.

Articolo 3

(Finalità ed oggetto)

La previsione in commento istituisce il regime di adempimento collaborativo tra l'Agenzia delle entrate ed i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Fissa quindi gli obiettivi perseguiti nella promozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate tra Amministrazione finanziaria e contribuenti e nella deflazione del contenzioso in materia fiscale. Definisce quindi il rischio

¹⁵ Si pensi anche all'impatto dell'istituto dell'interpello preventivo che, se da un lato agevola il contribuente nell'individuazione delle operazioni lecite, potrebbe determinare un impiego non trascurabile di risorse amministrative dedicate qualora la nuova configurazione dell'istituto non sia in grado di determinare il superamento delle incertezze che oggi si registrano nel qualificare le operazioni come elusive.

¹⁶ Cioè dopo il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o, in caso di presentazione omessa o nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo.

¹⁷ Introdotta dall'articolo 37, commi da 24 a 26, del DL n. 223/2006, "Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale".

¹⁸ Cfr. XV legislatura, A.S. 741, pag. 41.

fiscale come il rischio di operare in violazione di norme tributarie o in contrasto con i principi e con le finalità dell'ordinamento tributario.

Con il comma 2, si precisa che i successivi articoli 4, 5 e 6 provvederanno a disciplinare rispettivamente i requisiti per l'accesso al regime di adempimento collaborativo, i doveri per l'Amministrazione finanziaria e per il contribuente che derivano dall'adesione al regime, gli effetti della stessa.

La RT, con riguardo al titolo III dello schema (area dell'adempimento collaborativo) rappresenta che lo schema reca una serie di disposizioni tese a migliorare i rapporti con i contribuenti, seguendo le linee della *cooperative compliance* proposta dall'OCSE e prevedendo sistemi di gestione e controllo interno dei rischi fiscali da parte dei grandi contribuenti. La RT associa al regime un positivo impatto sul livello di *compliance* del contribuente, allo stato, prudenzialmente non quantificabili. L'intervento prevede il ricorso alle strutture ed alle professionalità già esistenti; non comporta quindi nuovi o maggiori oneri per il bilancio dello Stato.

Al riguardo la RT non reca informazioni che possano supportare la verifica di adeguatezza delle dotazioni strumentali ed organiche esistenti a far fronte con efficacia alle nuove attività associate all'implementazione dell'istituto dell'adempimento collaborativo né fornisce elementi o considerazioni volte ad escludere che l'invarianza delle risorse possa penalizzare nel contempo lo svolgimento delle altre attività dell'Amministrazione finanziaria.

Articolo 4 (Requisiti)

Il comma 1 definisce le caratteristiche essenziali del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, che costituisce il requisito necessario perché il contribuente possa accedere al regime dell'adempimento collaborativo. Detto sistema deve assicurare una chiara attribuzione dei ruoli e delle responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dell'impresa in relazione ai rischi fiscali; deve inoltre prevedere procedure efficaci sia sotto il profilo della rilevazione, della misurazione, della gestione e del controllo dei rischi fiscali, sia per porre rimedio ad eventuali carenze riscontrate nel funzionamento del sistema di controllo interno del rischio fiscale.

Il comma 2 impone l'invio di una relazione agli organi di gestione con cadenza almeno annuale. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche, i risultati, le misure e le attività pianificate.

La RT sottolinea che il regime di adempimento collaborativo costituisce un nuovo schema di interazione fra l'amministrazione ed il contribuente, finalizzato ad innalzare il livello generale di *compliance*.

Al riguardo, si sottolinea che l'attivazione del sistema previsto dall'articolo in esame appare suscettibile di determinare per l'impresa costi che potrebbero risultare non trascurabili, anche in relazione alla complessità dei compiti da svolgere ed alla probabile necessità di coinvolgere figure

professionali specializzate; in tal caso avrebbe luogo una corrispondente riduzione della base imponibile, con ricadute finanziarie per l'erario in termini di minor gettito.

Sarebbe opportuno che la RT presentasse una quantificazione in merito a tale profilo, sia con riferimento alla numerosità attuale dei soggetti interessati, sia rispetto al loro possibile incremento. A tale proposito, si evidenzia quanto riportato nell'A.I.R.: i destinatari del nuovo regime collaborativo, in sede di prima applicazione, sarebbero 45: si tratta delle imprese con volume d'affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro – la cui frequenza è indicata in 23 unità, con riferimento alle dichiarazioni presentate per l'anno di imposta 2013 – e di quei contribuenti – con volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e dotati di un sistema di controllo interno per il rischio fiscale – che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto pilota sul regime di adempimento collaborativo di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013¹⁹. Si rappresenta che l'AIR nello stimare gli oneri per le imprese indica un costo medio annuo di 4.872 euro, per un totale di 219.240 euro riferito a 45 unità²⁰. L'insieme dei soggetti interessati potrebbe poi raggiungere 3.200 unità, comprendendo anche le imprese con volume d'affari o ricavi non inferiori a cento milioni di euro, nell'ipotesi in cui il previsto decreto del Ministero dell'economia e delle finanze ammetta ulteriori contribuenti al regime in oggetto²¹. Ne deriverebbe un onere complessivo per l'insieme delle imprese che, per l'ipotesi di massima adesione, sarebbe stimabile in euro 15.590.400 (3.200 x 4.872) assumendo a base del calcolo i parametri indicati in AIR.

Si rileva infine che la disposizione non specifica in modo preciso che cosa si intenda con l'espressione "efficaci procedure", utilizzata per definire le caratteristiche del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, sistema il cui possesso costituisce requisito per l'adesione al regime dell'adempimento collaborativo da parte del contribuente.

Articolo 5 (Doveri)

L'articolo delinea i doveri che discendono dall'adesione al regime di adempimento collaborativo per l'Amministrazione finanziaria e per i contribuenti.

Si precisa, a tal fine, che l'Agenzia delle entrate sarà chiamata a valutare il sistema di controllo interno dei rischi fiscali adottato dal contribuente, richiedendo gli adeguamenti necessari ai fini dell'ammissione o della permanenza nel regime. Sarà tenuta quindi a curare sul proprio sito istituzionale la pubblicazione periodica dell'elenco di operazioni, strutture e schemi di pianificazione fiscale aggressiva. Dovrà inoltre promuovere con i contribuenti relazioni improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza con l'obiettivo di favorire la

¹⁹ Pubblicato sul sito ufficiale dell'Agenzia delle entrate.

²⁰ L'A.I.R. ipotizza un certo contenimento dei costi grazie alla prevista possibilità di utilizzare procedure telematiche.

²¹ Andrebbe chiarito se tale dato riguardi anche i gruppi di imprese ai quali il DM può estendere l'applicazione del regime opzionale indipendentemente dal requisito del volume di affari o di ricavi non inferiore a quello di 100 MLN di euro.

certezza giuridica. Dall'adesione al regime discenderà inoltre l'impegno per l'Agenzia delle entrate ad attuare specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari in correlazione alle maggiori informazioni fornite dal contribuente. Altro ambito di attività riguarderà l'obbligo di esame preventivo di fattispecie suscettibili di dar luogo a rischi fiscali significativi, con l'impegno di rispondere sollecitamente alle richieste dei contribuenti. Particolare attenzione infine dovrà essere posta sugli esiti delle valutazioni degli organi di gestione e di controllo interno delle imprese.

Il contribuente dovrà invece istituire e mantenere il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale conformandosi alle richieste di adeguamento formulate dall'Amministrazione finanziaria. Sarà chiamato a collaborare, con trasparenza, comunicando i rischi di natura fiscale e le operazioni che potrebbero essere considerate una pianificazione fiscale aggressiva. Dovrà inoltre evadere tempestivamente le richieste dell'Amministrazione finanziaria, promuovendo nel contempo una cultura aziendale improntata a principi di onestà correttezza e rispetto della normativa tributaria.

La RT, sul punto, rappresenta che l'adesione al regime di adempimento collaborativo, su base volontaria, è condizionata dalla presenza di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale (cd. *Tax Control Framework*) che consenta una autovalutazione preventiva continua ed aggiornata dei rischi fiscali dell'impresa. Dall'adesione discenderanno impegni reciproci: il contribuente dovrà fornire volontariamente, o su richiesta, informazioni complete e tempestive sulle situazioni che potrebbero configurare dei rischi fiscali o suscitare divergenze interpretative; l'Amministrazione finanziaria sarà tenuta a far fronte all'esigenza del contribuente di ottenere in maniera tempestiva la risoluzione delle questioni fiscali più complesse. La RT evidenzia che l'intervento normativo prevede il ricorso alle strutture ed alle professionalità esistenti e con comporta, pertanto, nuovi o maggiori oneri per il bilancio dello Stato.

Al riguardo, si ripropongono le considerazioni già espresse a commento dell'articolo 3 alle quali si fa rinvio.

Articolo 6 **(Effetti)**

L'articolo in commento si sofferma sugli effetti derivanti dall'adesione al regime di adempimento collaborativo. Si tratta in primo luogo della possibilità per il contribuente di pervenire, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, ad una valutazione comune con l'Agenzia delle entrate in ordine alle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. A tal fine è consentita anche una anticipazione dei controlli e sono poste in essere forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto.

Il contribuente che aderisce al sistema inoltre può beneficiare dell'accesso ad una procedura abbreviata di interpello preventivo volto a chiarire l'applicazione di norme tributarie a talune fattispecie di possibile rischio fiscale. L'Amministrazione è chiamata a rispondere entro 45 giorni decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta.²² L'Amministrazione può effettuare accessi presso il contribuente per acquisire elementi informativi utili per le risposte. I contribuenti che intendono discostarsi dalle risultanze

²² L'Agenzia delle entrate entro quindici giorni dal ricevimento dell'interpello, verifica l'idoneità della domanda nonché l'adeguatezza della documentazione prodotta.

delle risposte all'interpello sono tenuti a comunicare all'Amministrazione finanziaria i comportamenti effettivamente tenuti. Si fa quindi rinvio ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per l'individuazione della relativa disciplina di attuazione.

Si prevede poi la riduzione della metà delle sanzioni amministrative applicabili nonché la fissazione del minimo edittale, quale misura massima irrogabile per i casi in cui l'Amministrazione finanziaria non condivida la posizione dell'impresa, a condizione che i rischi fiscali siano stati comunicati in modo tempestivo ed esauriente. L'adesione al regime di adempimento ha riflessi anche in ambito penale. L'agenzia delle entrate dovrà infatti comunicare alla Procura se il contribuente abbia aderito al regime fornendo, su richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale ed all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato.

Dei contribuenti aderenti al sistema è data informazione attraverso la pubblicazione in un apposito elenco sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate. Gli stessi inoltre non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette.

La RT, sul punto specifico, ripercorre in sintesi i vantaggi che deriverebbero dall'implementazione delle misure in esame. Essi si sostanziano in un sollecito e preventivo esame dei casi dubbi e nella correlata riduzione dei controlli successivi e dell'eventuale contenzioso. Si sottolinea quindi l'importanza per il contribuente di poter disporre di chiarimenti tempestivi sull'applicazione delle normative fiscali a specifiche operazioni.

Al riguardo, andrebbe valutata l'opportunità di chiarire meglio l'oggetto della "comune valutazione" delle situazioni suscettibili di generare fischi fiscali nonché gli effetti giuridici ad essa associati, nell'ottica condivisa di accrescere la certezza del diritto. Potrebbe a tal fine risultare utile introdurre una procedura *ad hoc* (quella prevista al comma 2 riguarda infatti l'interpello preventivo) che possa favorire la definizione di posizioni comuni tra Amministrazione finanziaria ed imprese. Il rinvio al decreto ministeriale attuativo parrebbe infatti circoscritto alla procedura abbreviata di interpello preventivo²³. Non sono inoltre disciplinati espressamente gli effetti che l'adesione al regime determina in ordine ai controlli successivi, con la conseguenza che, qualora dovessero permanere incertezze nei contribuenti circa i vantaggi ottenibili dal regime opzionale si produrrebbero effetti negativi sul numero di adesioni allo stesso. La riduzione di tali controlli ipotizzata nella relazione illustrativa come effetto delle misure in esame potrebbe restare in tali casi solo un auspicio.

Articolo 7 **(Competenze e procedure)**

Dopo aver affidato all'Agenzia delle entrate la competenza esclusiva per lo svolgimento dei controlli e le attività relativi al regime di adempimento collaborativo (comma 1), l'articolo in commento delinea la procedura e gli adempimenti da porre in essere per aderire al regime. La domanda – da redigersi utilizzando il modello informatico predisposto dall'Amministrazione finanziaria – è formalizzata e trasmessa in via telematica dal contribuente. L'agenzia delle

²³ La previsione, pur attribuendo al DM il compito di disciplinare i termini e le modalità applicative dell'articolo in commento, lo pone esclusivamente "in relazione alla procedura abbreviata di interpello".

entrate, verificata la sussistenza delle condizioni per l'ammissione, comunica ai richiedenti entro 120 giorni l'esito dell'istanza. L'opzione per l'adempimento collaborativo esplica i suoi effetti per il periodo di imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia. Il regime si rinnova tacitamente, salva la comunicazione della volontà di non permanervi (comma 2). La perdita dei requisiti indicati nell'articolo 4 ovvero l'inosservanza degli impegni che l'articolo 5, comma 2, riferisce al contribuente aderente, comporta l'esclusione dal regime che è disposto con atto motivato dall'Agenzia delle entrate (comma 3).

Si prevede quindi che in fase di prima applicazione il regime sia riservato ai contribuenti di maggiori dimensioni (con un volume di affari o ricavi non inferiore a 10 mld di euro) e, comunque ai contribuenti che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo²⁴.

Inoltre, sempre in prima applicazione, si specifica che la competenza delle attività sopra delineate al comma 1 siano svolte dalla Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle entrate.

Si fa quindi rinvio ad un Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per la fissazione di criteri in base ai quali possono essere progressivamente individuati ulteriori contribuenti ammissibili al regime tra quelli che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a 100 mln di euro o appartenenti a gruppi di imprese (comma 4).

Demanda da ultimo la disciplina delle modalità di applicazione del regime di adempimento collaborativo ad uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

La RT non considera espressamente l'articolo in commento. Ad esso possono essere riferite le considerazioni generali che si leggono in RT per le quali l'intervento normativo, contemplando il ricorso alle strutture ed alle professionalità già esistenti, non comporta conseguentemente nuovi o maggiori oneri per il bilancio dello Stato.

Al riguardo, nulla da osservare per quanto di competenza.

Articolo 8 (Clausola di invarianza oneri)

L'articolo in commento dispone che le Amministrazioni interessate provvedano all'attuazione delle disposizioni di cui allo schema avvalendosi delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente e comunque, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

La RT, con specifico riferimento all'articolo in esame, non aggiunge ulteriori elementi informativi. Nella valutazione complessiva degli effetti delle misure di cui allo schema, rappresenta che le stesse, agendo simultaneamente dal lato della certezza del diritto, del raddoppio dei termini per l'accertamento²⁵ e del miglioramento del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, non potranno che comportare effetti benefici sull'intero sistema tributario, con ricadute positive anche in termini finanziari.

²⁴ Di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013, pubblicato sul sito ufficiale dell'Agenzia delle entrate, riservato alle imprese dotate di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale e che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore ad un miliardo di euro;

²⁵ Sul punto vedi nota 1.

Al riguardo, si ripropongono le considerazioni già espresse in precedenza. La RT non reca infatti informazioni che possano supportare la verifica di adeguatezza delle dotazioni strumentali, organiche e finanziarie esistenti e la loro idoneità a far fronte con efficacia alle nuove attività associate all'implementazione dell'istituto dell'adempimento collaborativo né fornisce elementi o considerazioni volte ad escludere che l'invarianza delle risorse possa penalizzare nel contempo lo svolgimento delle altre attività dell'Amministrazione finanziaria. In termini generali le ipotizzate ricadute positive in termini finanziari dipenderanno significativamente dal livello di adesione al regime opzionale di adempimento collaborativo e dall'implementazione del sistema quale risulterà dai richiamati provvedimenti attuativi nonché dal grado di raggiungimento degli obiettivi (accrescere la certezza del diritto, deflazionare il contenzioso, migliorare la *compliance*) perseguiti con la riforma dell'istituto dell'abuso del diritto.

Ultimi dossier del Servizio del Bilancio

- Mag 2015 [Nota di lettura n. 84](#)
Schema di decreto legislativo recante testo organico delle tipologie contrattuali e revisione della disciplina delle mansioni (**Atto del Governo n. 158**)
- " [Nota breve n. 11](#)
Le previsioni economiche di primavera della Commissione Europea
- " [Elementi di documentazione n. 21](#)
Schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e la internazionalizzazione delle imprese (**Atto del Governo n. 161**)
- " [Elementi di documentazione n. 22](#)
Schema di decreto legislativo in materia di trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici (**Atto del Governo n. 162**)
- " [Elementi di documentazione n. 23](#)
Schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (**Atto del Governo n. 163**)
- " [Nota di lettura n. 85](#)
A.S. 1880: "Riforma della RAI e del servizio pubblico radiotelevisivo"
- " [Nota breve n. 12](#)
Le raccomandazioni europee sul Programma nazionale di riforma e sul Programma di stabilità 2015 dell'Italia
- " [Elementi di documentazione n. 24](#)
Schema di decreto legislativo recante attuazione dell'articolo 11 del regolamento (UE) n. 260/2012 che stabilisce i requisiti tecnici e commerciali per i bonifici e gli addebiti diretti in euro e disposizioni sanzionatorie per le violazioni del regolamento (CE) n. 924/2009 relativo ai pagamenti transfrontalieri nella Comunità (**Atto del Governo n. 164**)
- Giu 2015 [Nota di lettura n. 86](#)
A.S. 1934: "Riforma del sistema nazionale di istruzione e formazione e delega per il riordino delle disposizioni legislative vigenti" (Approvato dalla Camera dei deputati)
- " [Elementi di documentazione n. 25](#)
Conti annuali, conti consolidati e documenti contabili di enti creditizi (**Schema di D.Lgs. n. 172**)
- " [Elementi di documentazione n. 26](#)
Disciplina del bilancio di esercizio e consolidato per società di capitali (**Schema di D.Lgs. n. 171**)
- " [Nota di lettura n. 87](#)
Schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva 2012/34/UE che istituisce uno spazio ferroviario europeo unico (rifusione) (**Atto del Governo n. 159**)
- " Nota di lettura n. 88
Schema di decreto legislativo in materia di trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici (**Atto del Governo n. 162**)