



CAMERA DEGLI AVVOCATI TRIBUTARISTI DELLA PROVINCIA DI LECCE



L'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO: STRUMENTI, VANTAGGI E LIMITI PER L'IMPRESA

a cura dell'Avv. Bruno Marzo – Associato CAT Lecce

SOMMARIO: 1) Il regime di adempimento collaborativo: premessa; 2) Gli strumenti operativi dell'adempimento collaborativo; 3) I vantaggi per l'impresa scaturenti dall'adesione al regime di adempimento collaborativo; 4) I limiti dell'attuale regime di adempimento collaborativo per le imprese; 5) Conclusioni: un primo possibile bilancio.

1) Il regime di adempimento collaborativo: premessa.

Il regime di adempimento collaborativo è stato introdotto in Italia dal D. Lgs. 5 agosto 2015 n. 128, al fine di dare attuazione alle direttive OCSE, organismo che, sin dall'anno 2018, aveva incoraggiato forme di relazione rafforzata tra fisco e contribuenti.

La codificazione legislativa dell'istituto è stata preceduta dal lancio di un Progetto pilota da parte dell'Agenzia delle Entrate al quale hanno partecipato 84 società qualificate come “grandi contribuenti”.

Tale regime è finalizzato ad instaurare un rapporto di fiducia tra Amministrazione finanziaria e contribuente che miri ad aumentare il livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti, mediante il significativo passaggio da un controllo *ex post* (principio del c.d. “*command and control*”) ad un controllo *ex ante* (principio della c.d. “*cooperative compliance*”).

Il regime, attraverso la predisposizione da parte dell'impresa di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale – definito dall'art. 3 del D. Lgs. n. 128/2015 quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario – offre l'opportunità di gestire le situazioni di incertezza fiscale attraverso un confronto preventivo tra le parti finalizzato a risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali, con benefici sia per il contribuente che per l'Amministrazione finanziaria.

Il sistema di adempimento collaborativo può essere, quindi, plasticamente definito come un baratto: “trasparenza in cambio di certezza”. Da un lato, infatti, le imprese che partecipano al regime offrono all'Amministrazione finanziaria una piena *disclosure* dei propri accadimenti aziendali e, dall'altro, l'Agenzia delle Entrate è tenuta a fornire all'impresa risposte veloci ed adeguate, in spirito di collaborazione, trasparenza ed imparzialità.

Il regime dell'adempimento collaborativo, introdotto, come detto, dal D. Lgs. n. 128/2015, è stato potenziato dal D. Lgs. n. 30 dicembre 2023, n. 221, recante “*Disposizioni in materia di adempimento collaborativo*” con cui sono state apportate diverse significative modifiche. In particolare, a seguito delle successive modifiche:

- è stata ridotta la soglia di accesso al regime (attualmente fissata in un volume di affari IVA o ricavi di esercizio non inferiori a 500 milioni di Euro) fino a ricomprendere società con un volume di affari IVA o ricavi di esercizio non inferiori a 100 milioni di Euro a decorrere dall'anno 2028;
- è stata prevista l'apertura al regime a società, di per sé prive dei requisiti di ammissibilità, che appartengono ad un gruppo di imprese in cui almeno un soggetto possiede i requisiti di ammissibilità e che abbia adottato un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società;
- è stata prevista la certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale da parte di professionisti dotati di requisiti di indipendenza, professionalità ed onorabilità, iscritti all'albo degli avvocati e dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;
- sono stati potenziati gli effetti premiali conseguenti all'adesione al regime di adempimento collaborativo, prevedendo, ricorrendone gli specifici presupposti: a) l'esclusione o dimezzamento delle sanzioni amministrative tributarie in relazione ai rischi preventivamente ed integralmente comunicati all'Agenzia delle Entrate; b) l'esclusione della punibilità del delitto di dichiarazione infedele, salvo il caso di condotta fraudolenta o simulatoria, sui rischi comunicati; c) la riduzione di due anni (tre in caso di certificazione di c.d. “visto pesante” ex art. 36 D. Lgs. n. 241/1997) dei termini di decadenza per l'attività di accertamento con riferimento ai soggetti aderenti al regime; d) possibilità di estendere gli effetti premiali dell'istituto anche a fattispecie relative a periodi d'imposta antecedenti all'ingresso nel regime, purché siano oggetto di specifica e spontanea comunicazione; e) estensione dell'esonero dalla prestazione di garanzie, precedentemente previsto solo per i rimborsi delle imposte dirette ed indirette richiesti dai soggetti aderenti al regime, anche alle richieste di rimborso dei crediti del gruppo IVA, presentate dal legale rappresentante dello stesso, in tutti i casi in cui almeno uno dei partecipanti al gruppo abbia aderito al regime di adempimento collaborativo;
- sono state puntualmente disciplinate le forme di interlocuzione tra Amministrazione finanziaria ed imprese ammesse e codificate le relative regole attraverso: a) la previsione di un codice di condotta per i contribuenti aderenti al regime; b) l'introduzione di nuove forme di contraddittorio preventivo con l'Agenzia delle entrate; c) l'adozione di specifiche procedure per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione ad indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi; d) la previsione, nelle ipotesi in cui ricorra una causa di esclusione dal regime, di un periodo transitorio di osservazione.

Attraverso tali nuove norme, il legislatore ha inteso determinare le condizioni di un cambiamento culturale finalizzato al perseguimento dell'obiettivo della realizzazione di un sistema fiscale più affidabile e moderno, nell'ambito del quale l'azione repressiva dell'Amministrazione finanziaria si trasforma in attività di controllo preventivo, basato su forme di cooperazione rafforzata per i contribuenti dotati di affidabili sistemi di gestione del rischio fiscale.

* * *

2) Gli strumenti operativi dell'adempimento collaborativo.

La disciplina dell'adempimento collaborativo, ai sensi dell'art. 6 del D. Lgs. n. 128/2015, trova il suo nucleo nella *“possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle entrate ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso **forme di interlocuzione costante e preventiva** su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo”*.

Tali interlocuzioni costanti e preventive costituiscono, dunque, gli strumenti operativi del regime di adempimento collaborativo a disposizione delle imprese.

Più nello specifico, le imprese aderenti al regime di adempimento collaborativo hanno quattro strumenti a loro disposizione per instaurare un fruttuoso contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria ovvero: l'interpello abbreviato, le comunicazioni di rischio (qualificate e non qualificate), gli accordi di adempimento collaborativo ed il ravvedimento guidato.

Il primo strumento di interlocuzione tra l'impresa in regime di adempimento collaborativo e l'Agenzia delle Entrate è rappresentato dall'interpello abbreviato. Si tratta di una specifica forma di interpello, in via preventiva, attraverso il quale l'impresa in regime può chiedere all'Agenzia delle entrate una risposta in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a fattispecie concrete in relazione alle quali ravvisi rischi fiscali (art. 6 D. Lgs. n. 128/2015).

L'istanza di interpello deve essere presentata dall'impresa, a pena di inammissibilità, prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari aventi ad oggetto o, comunque, connessi alla fattispecie a cui si riferisce l'istanza.

L'istanza di interpello abbreviato deve contenere:

- a) i dati identificativi del contribuente;
- b) la circostanziata e specifica descrizione del caso concreto in relazione al quale l'interpellante ravvisa rischi fiscali;
- c) le specifiche disposizioni tributarie di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;
- d) l'indicazione dei recapiti presso cui inoltrare le comunicazioni inerenti alla procedura;
- e) la sottoscrizione;
- f) l'indicazione che si tratta di un'istanza presentata ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D. Lgs. n. 128/2015;
- g) l'indicazione della tipologia di interpello in relazione a quelle previste dallo Statuto dei diritti del contribuente;
- h) l'esposizione, in modo chiaro ed univoco, della soluzione proposta dal contribuente e del comportamento che lo stesso intende adottare.

L'Agenzia delle Entrate, entro quindici giorni dal ricevimento dell'istanza, verifica e conferma l'idoneità della domanda presentata nonché la sufficienza e l'adeguatezza della documentazione prodotta con la domanda. Se l'istanza è carente, entro lo stesso termine viene notificato al contribuente un invito a regolarizzare l'istanza. La regolarizzazione deve avvenire, a pena di inammissibilità, entro 30 giorni dalla notifica dell'invito ed i termini per la risposta decorrono dalla data di regolarizzazione dell'istanza.

L'ufficio competente alla trattazione dell'interpello abbreviato è la Direzione specialistica Adempimento Collaborativo.

Nel corso dell'istruttoria, l'Ufficio può sia invitare il contribuente a comparire per mezzo del legale rappresentante o di un suo procuratore che accedere nelle sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa, nei tempi con questa concordati.

Le interlocuzioni avviate nel corso dell'istruttoria al fine di acquisire ulteriori elementi informativi utili non sospendono né interrompono i termini di risposta.

È, poi, specificamente previsto che ai dati, alle notizie, agli atti, ai registri o documenti richiesti dall'Amministrazione finanziaria nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello non si applica la sanzione di successiva inutilizzabilità in sede amministrativa o contenziosa della documentazione non prodotta in fase istruttoria, di cui agli artt. 32, comma 4, D.P.R. n. 600/1973 e 52, comma 5, D.P.R. 633/1972.

Il termine per la risposta all'interpello è, in ogni caso, di 45 giorni, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero dalla ricezione della documentazione integrativa eventualmente richiesta dall'Ufficio. Il termine è soggetto a sospensione feriale tra l'1 ed il 31 agosto.

È previsto che l'Ufficio, prima di notificare una risposta sfavorevole ovvero parzialmente sfavorevole all'istanza di interpello, comunica al contribuente istante, con le stesse modalità previste per la notifica della risposta all'istanza di interpello, uno schema di risposta contenente la sintetica illustrazione della propria posizione, assegnando un termine non inferiore a 30 giorni per eventuali osservazioni. In tal caso, il termine per la risposta all'istanza di interpello è sospeso per un periodo di 60 giorni decorrenti dalla data di notifica dello schema di risposta.

La mancata risposta all'istanza di interpello entro i termini fa maturare il c.d. silenzio assenso.

La risposta all'interpello è scritta e motivata, non è impugnabile ed ha efficacia nei confronti dell'istante e limitatamente alla fattispecie rappresentata.

Per l'effetto, fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, non si applicano sanzioni amministrative al contribuente che aderisce al regime e che, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali, comunica all'Agenzia delle entrate in modo tempestivo ed esauriente, mediante l'interpello abbreviato, i rischi fiscali e sempre che il comportamento dallo stesso tenuto sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'istanza.

Allo stesso modo, fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti dall'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti, alle violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate, mediante l'interpello abbreviato, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 4 del D. Lgs. n. 74/2000 e le stesse non costituiscono notizia di reato, ai sensi dell'articolo 331 c.p.p., sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'istanza.

A seguito della risposta all'istanza di interpello, i contribuenti sono tenuti a comunicare all'Agenzia il comportamento effettivamente tenuto, se diverso da quello oggetto della risposta fornita nonché eventuali modifiche alle circostanze di fatto o di diritto sulla base delle quali è stata formulata la risposta.

All'impresa in adempimento collaborativo è riconosciuto, poi, il diritto di disattendere le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate in risposta all'interpello ma, in ossequio al Codice di condotta, l'impresa deve astenersi dal disattendere sistematicamente le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito degli istituti di interlocuzione costante e preventiva,

in considerazione del fatto che una sistematica differenza di vedute tra impresa in regime ed Amministrazione finanziaria denota il venir meno della reciproca collaborazione posta a fondamento dell'istituto.

Il secondo strumento di interlocuzione tra impresa in regime di adempimento collaborativo ed Agenzia delle entrate è rappresentato dalle comunicazioni di rischio, anche non qualificate.

La comunicazione di rischio, disciplinata in via generale dall'art. 5, comma 2, del D. Lgs. n. 128/2015, rappresenta una modalità di interazione più snella ed informale rispetto all'interpello abbreviato ed ha lo scopo di supportare il contribuente nella risoluzione delle problematiche tributarie di carattere più propriamente operativo, modulando le indicazioni in relazione alla complessità della situazione di fatto rappresentata ed agevolando, in tal modo, l'adempimento tempestivo e corretto degli obblighi tributari.

A differenza dell'interpello abbreviato, le comunicazioni di rischio possono non essere preventive e, pertanto, riguardare pareri *ex post*. Possono vertere su elementi puramente fattuali e possono riguardare fattispecie non connotate da "obiettive condizioni di incertezza".

Dal punto di vista procedimentale, la comunicazione di rischio viene trasmessa dall'impresa in adempimento collaborativo all'Agenzia a mezzo posta elettronica certificata e deve contenere tutti gli elementi informativi idonei a consentire all'Ufficio una esauriente disamina della fattispecie. In particolare, la comunicazione deve contenere una descrizione chiara ed esaustiva della questione prospettata e delle motivazioni per cui si ravvisa l'esistenza di un rischio fiscale in capo all'istante, nonché ogni altra indicazione utile ai fini dell'inquadramento della fattispecie, ivi inclusa, in linea di principio, la soluzione interpretativa ritenuta corretta.

È specifico onere del contribuente documentare ed argomentare la legittimazione attiva a porre lo specifico quesito.

Ricevuta la comunicazione di rischio, l'Ufficio può chiedere all'impresa l'integrazione dei dati contenuti nelle comunicazioni ed ogni altra notizia od informazione ritenuta utile.

Le comunicazioni di rischio, a differenza dell'interpello abbreviato, non sono soggette a termini perentori di risposta e, con riguardo ad esse, non matura il c.d. silenzio-assenso.

In ogni caso, le risposte rese dall'Ufficio a fronte delle comunicazioni di rischio vincolano l'Amministrazione finanziaria e restano valide finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese e generano affidamento per il contribuente.

Per l'effetto, anche in questo caso come per l'interpello abbreviato, fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, non si applicano sanzioni amministrative al contribuente che aderisce al regime e che, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali, comunica all'Agenzia delle entrate in modo tempestivo ed esauriente, ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b) del D. Lgs. n. 128/2015 e con indicazione degli elementi richiesti per l'interpello abbreviato, i rischi fiscali e sempre che il comportamento dallo stesso tenuto sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'istanza.

Allo stesso modo, fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti dall'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti, alle violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b) del D. Lgs. n. 128/2015 e con indicazione degli elementi richiesti per l'interpello abbreviato, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali, non

si applicano le disposizioni di cui all'articolo 4 D. lgs. n. 74/2000 e le stesse non costituiscono notizia di reato, ai sensi dell'articolo 331 c.p.p., sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'istanza.

Dalle comunicazioni di rischio fin qui analizzate vanno tenute distinte le comunicazioni di rischio c.d. non qualificate (o mere comunicazioni).

Queste ultime sono delle comunicazioni di fatti, atti o eventi aziendali che il contribuente ritiene, dal proprio punto di vista, non suscettibili di generare uno specifico rischio fiscale.

La comunicazione "non qualificata" non costituisce fonte d'innescio di una "interlocuzione preventiva", ma può costituire il presupposto per l'avvio di eventuali, successivi, approfondimenti istruttori.

Tale comunicazione non dà, in ogni caso, diritto alla riduzione delle sanzioni.

Il terzo strumento di interlocuzione tra impresa in regime di adempimento collaborativo ed Agenzia delle entrate è rappresentato dagli accordi di adempimento collaborativo.

Tale strumento si rende necessario laddove la questione o il complesso di questioni sottoposte all'attenzione dell'Ufficio attengono al trattamento fiscale di operazioni o complesso di operazioni, anche di natura straordinaria, ritenute strategiche dall'impresa.

In questo caso, l'Ufficio, effettuati i necessari approfondimenti, invita il contribuente al contraddittorio al fine di pervenire ad una comune valutazione della fattispecie da formalizzare in un documento, sottoscritto dall'Ufficio stesso e dal contribuente, denominato "accordo di adempimento collaborativo".

Il contenuto dell'accordo vincola le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale è stata definita la soluzione condivisa e per i periodi d'imposta successivi, salvo mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini della comune valutazione.

Nel caso in cui l'esecuzione degli approfondimenti preliminari alla sottoscrizione dell'accordo richieda accertamenti tecnici di particolare complessità, la trattazione degli stessi e la sottoscrizione dell'eventuale relativo accordo può essere rinviata, d'intesa tra le parti, al periodo d'imposta successivo e di tale circostanza viene dato atto nella "nota di chiusura della procedura".

Il quarto ed ultimo strumento di interlocuzione tra impresa in regime di adempimento collaborativo ed Agenzia delle entrate è rappresentato dal c.d. ravvedimento guidato.

Si tratta, in particolare, di una forma di ravvedimento operoso prevista esclusivamente per i contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo.

Nello specifico, i contribuenti in regime che ravvisino omissioni o irregolarità commesse nell'applicazione delle disposizioni tributarie rilevanti sulla determinazione e sul pagamento dei tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate o che intendano regolarizzare la propria posizione aderendo alle indicazioni dell'Agenzia delle entrate, possono presentare, entro 9 mesi antecedenti la decadenza dei termini di accertamento, all'Ufficio una comunicazione qualificata che contenga tutti gli elementi informativi idonei a consentire all'Ufficio una esauriente disamina della fattispecie, nonché le imposte, le sanzioni e gli interessi correlati alla violazione rilevata.

L'Ufficio, entro 90 giorni dal ricevimento della comunicazione, notifica all'impresa uno schema di ricalcolo contenente l'ammontare delle maggiori imposte, sanzioni ed interessi dovuti in base alla comunicazione qualificata, assegnando un termine non inferiore a 60 giorni per consentire eventuali osservazioni.

Entro 60 giorni dalla scadenza del termine per le osservazioni, l'Ufficio, valutate le eventuali osservazioni del contribuente, notifica all'impresa l'atto di ricalcolo contenente l'indicazione

definitiva delle maggiori imposte, sanzioni ed interessi correlati alla violazione comunicata e la data, non inferiore a 15 giorni, entro cui effettuare il versamento.

La misura delle sanzioni contenuta nell'atto di ricalcolo è determinata sulla base delle riduzioni previste dall'articolo 13 del D. Lgs. n. 472/1997.

Con il pagamento delle somme oggetto dell'atto di ricalcolo da parte dell'impresa ammessa al regime, la procedura di ravvedimento c.d. guidato si conclude.

* * *

3) I vantaggi per l'impresa scaturenti dall'adesione al regime di adempimento collaborativo.

L'adesione al regime di adempimento collaborativo determina per l'impresa significativi benefici.

Il regime di adempimento collaborativo, infatti, assume una funzione che oltrepassa i benefici procedurali e sanzionatori, divenendo un modello avanzato di *governance* fiscale responsabile.

Il primo beneficio connesso all'adesione al regime di adempimento collaborativo è rappresentato dalla tendenziale certezza e stabilità del carico fiscale, garantita dal dialogo costante con l'Agenzia delle entrate e dalla correlata anticipazione del controllo.

Tale tendenziale stabilità del carico fiscale è assicurata anche attraverso l'individuazione di un interlocutore unico, rappresentato dalla Direzione Specialistica adempimento collaborativo dell'Agenzia delle Entrate.

La Direzione, istituita dal 1° aprile 2026 e con sede a Roma e a Milano, svolge, infatti, il ruolo di interfaccia unica e qualificata per il contribuente aderente al regime di adempimento collaborativo, assicurando coerenza operativa, rapidità decisionale ed uniformità di indirizzo.

La richiamata certezza e stabilità dell'effettivo carico fiscale costituisce, per l'impresa, un fattore differenziante di cui fornire informativa nel c.d. report di sostenibilità in materia di ESG. La sostenibilità fiscale, infatti, rappresenta un fattore rilevante ai fini del rating di sostenibilità (ESG rating), indicatore quest'ultimo tenuto in grande considerazione dagli intermediari finanziari ai fini dell'emissione di strumenti finanziari c.d. green e della concessione di linee di credito.

L'accesso al regime di adempimento collaborativo, riducendo le incertezze derivanti da accertamenti e contenziosi, determina, pertanto, un miglioramento del *rating* ESG e della valutazione di sostenibilità degli investimenti, favorendo l'accesso al mercato dei capitali e alle filiere del valore.

L'altro beneficio conseguente all'adesione al regime di adempimento collaborativo è rappresentato da quello, *lato sensu*, reputazionale.

Le società che entrano nel regime di *cooperative compliance*, infatti, sono pubblicate sul sito dell'Agenzia delle entrate, qualificandosi come soggetti virtuosi e con bassa propensione al rischio fiscale.

A ciò aggiungasi, nell'ambito dei gruppi di società, che l'implementazione del c.d. *Tax control framework* - requisito oggettivo richiesto ai fini dell'adesione al regime - permette di ottenere i requisiti di *best practice* fiscale internazionale, ovvero la gestione preventiva del rischio e l'approccio collaborativo con le Autorità fiscali dei Paesi in cui un gruppo opera, con conseguenti positivi effetti reputazionali.

* * *

4) I limiti dell'attuale regime di adempimento collaborativo per le imprese.

L'attuale regime di adempimento collaborativo, pur nella pregevolezza e meritevolezza del suo impianto generale, presenta taluni limiti, sia di natura organizzativa che di natura applicativa.

Dal punto di vista organizzativo, il principale limite alla piena operatività del regime di adempimento collaborativo è attualmente rappresentato dall'elevata soglia d'ingresso prevista. L'attuale misura del requisito soggettivo (società con volumi di affari IVA o ricavi di esercizio non inferiori ad Euro 500 milioni), ma anche quella futura (società con volumi di affari IVA o ricavi di esercizio non inferiori ad Euro 100 milioni a partire all'anno 2028), si confà ad una ristretta minoranza di c.d. grandi contribuenti, escludendo le piccole e medie imprese che costituiscono la quasi totalità del tessuto imprenditoriale italiano.

A ciò aggiungasi che l'alternativo regime del c.d. *Tax control framework* opzionale, disciplinato dall'art. 7-bis del D. Lgs. n. 128/2015 ed al quale possono aderire tutte le imprese indipendentemente dal requisito soggettivo rappresentato dal valore del volume di affari IVA o di ricavi di esercizio, non fornisce le medesime garanzie ed i medesimi effetti premiali connessi all'adesione all'ordinario regime di adempimento collaborativo.

Sempre dal punto di vista organizzativo, il limite più concreto è rappresentato dall'onerosità del sistema. La complessità dell'assetto disciplinare, inserito in un quadro di significativa rigidità quale è quello che emerge dalle Linee Guida dell'Agenzia delle Entrate, rende sia l'accesso al regime sia la gestione ordinaria del *Tax control framework* più complessi e dispendiosi in termini finanziari e organizzativi.

Per le imprese di dimensioni medie, infatti, la costituzione, l'implementazione, la certificazione e la successiva gestione e "manutenzione" di un T.C.F., comporta oneri iniziali i cui benefici si manifestano solo nel medio-lungo periodo, imponendo, nell'immediato, riassetti organizzativi interni – a partire dall'introduzione della figura del c.d. *Tax Risk Officer* – e costi significativi di tempo, risorse umane e consulenza specialistica.

Questo squilibrio tra costi immediati e benefici differiti è aggravato, per le PMI, dal rischio di un approccio non proporzionato: in assenza di un modello calibrato sulla complessità e sulla struttura dell'impresa – quello attuale risulta, infatti, del tutto standardizzato – l'istituto rischia di essere percepito come eccessivamente oneroso, vanificando l'obiettivo di allargare la platea dei contribuenti perseguito con l'abbassamento delle soglie.

Vero è che la riforma, prevedendo l'obbligo di "integrazione" del c.d. *Tax control framework* con gli altri sistemi di risk management eventualmente presenti all'interno dell'impresa – "assetti adeguati" di cui all'art. 2086, comma 2, c.c., ("modello di organizzazione, gestione e controllo delle situazioni di rischio penale", c.d. MOG o "Modello 231", di cui all'art. 6, comma 1 ed all'art. 7, comma 2, d.lgs. n. 231/2001) – si muove nella direzione di un "efficientamento" organizzativo e, dunque, di un contenimento dei costi che potrebbe agevolare la diffusione del sistema.

Altri limiti del regime di adempimento collaborativo si ravvisano dal punto di vista operativo.

In primo luogo, infatti, l'adesione al regime non determina una assenza di possibili successive differenze di vedute tra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

Ed infatti, l'adesione al regime non esclude l'ordinario esercizio dei poteri di controllo ed accertamento da parte dell'Ufficio laddove, per vari motivi, non si dovesse verificare una convergenza di posizioni.

In secondo luogo, si evidenzia che l'operatività dell'esimente sanzionatoria, ed in particolare di quella penale, dovrà essere posta al vaglio, da un lato, della complessiva valutazione *ex post* sulla

piena trasparenza da parte della società, e dall'altro, della concreta interpretazione che di essa fornirà la magistratura penale.

Infine, il sistema delle comunicazioni costanti e preventive, che costituisce il nucleo fondamentale dell'adempimento collaborativo, è idoneo a disinnescare, esclusivamente, il rischio di natura interpretativa ovvero il rischio che le questioni fiscali di natura valutativa siano suscettibili di una diversa lettura da parte dell'Amministrazione finanziaria rispetto all'interpretazione data dalla società ma non anche, evidentemente, il rischio adempimento – ovvero il rischio di errore nell'esecuzione dell'adempimento tributario e il rischio frode – ovvero il rischio di incorrere in violazioni derivanti da condotte fraudolente poste in essere da soggetti terzi legati all'impresa da rapporti di varia natura.

* * *

5) Conclusioni: un primo possibile bilancio.

Il pregio del regime dell'adempimento collaborativo è certamente quello di costituire un superamento del tradizionale rapporto di contrapposizione tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, segnando il passaggio da un sistema di attuazione del tributo fondato sul controllo successivo (c.d. *command and control*) ad un sistema di attuazione del tributo fondato sull'adempimento spontaneo (c.d. *cooperative compliance*).

Tuttavia, il sistema, come attualmente strutturato, da un lato, mantiene soglie d'ingresso inaccessibili alla quasi totalità del tessuto economico nazionale e, dall'altro, richiede sforzi finanziari ed organizzativi anch'essi particolarmente onerosi in rapporto alla natura delle imprese italiane.

A ciò aggiungasi che, nell'ambito di un regime di sostanziale alleanza cooperativa, rimane sempre sullo sfondo dei rapporti tra contribuente ed Agenzia delle Entrate una possibile contrapposizione, derivante dal fatto che l'adesione al regime non esclude l'ordinario esercizio dei poteri di controllo ed accertamento da parte dell'Ufficio laddove, per vari motivi, non si dovesse trovare un'intesa tra le parti.

Si evidenzia, infine, che il sistema consente la mitigazione del solo rischio interpretativo, non essendo in grado di presidiare, nella sua attuale formulazione, né il rischio adempimento né il rischio frode.

Le suddette criticità, purtuttavia, non sono tali da mettere in discussione la bontà del modello, ma segnalano che la sua effettiva diffusione passa attraverso figure capaci di tradurre il principio di proporzionalità in soluzioni operative. In questa prospettiva il ruolo dell'Avvocato tributarista si presenta, sotto più profili, decisivo.

Il primo riguarda la progettazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (Tax Control Framework). La riduzione progressiva delle soglie d'accesso e l'introduzione di un regime opzionale di adozione del TCF per i soggetti che non le raggiungono estendono potenzialmente il perimetro dei destinatari, ma non ne riducono gli oneri. Spetta al professionista costruire presidi commisurati alla dimensione, alla complessità organizzativa e al profilo di rischio della singola impresa, evitando la trasposizione meccanica di modelli pensati per i grandi contribuenti. Il criterio della proporzionalità, prima ancora che dal legislatore, può essere attuato nella fase di disegno del sistema, attraverso la selezione ragionata dei processi rilevanti e la calibrazione dei controlli in funzione del rischio effettivo.

Il secondo profilo attiene alla certificazione del TCF, che il legislatore ha affidato anche ad avvocati in possesso di specifici requisiti di competenza e indipendenza. Si tratta di una funzione di garanzia di particolare delicatezza, poiché la certificazione assume rilievo tanto nei rapporti con l'Agenzia delle entrate quanto sul piano delle responsabilità professionali. L'Avvocato tributarista vi apporta una competenza che non si esaurisce nella verifica di conformità procedurale, ma si estende alla valutazione della tenuta giuridica delle scelte interpretative sottese ai processi aziendali.

Il terzo profilo, forse il più qualificante, concerne proprio la gestione del rischio interpretativo, che costituisce il nucleo del regime. L'interlocuzione preventiva con l'Amministrazione, la comunicazione dei rischi fiscali significativi e la presentazione di interpelli abbreviati richiedono la capacità di individuare le posizioni incerte, di argomentarle in modo rigoroso e di valutare quando l'adesione all'orientamento dell'Ufficio sia preferibile rispetto al mantenimento di una diversa lettura. È in questa sede che la dialettica tra le parti si trasforma da contrapposizione in confronto tecnico, e la qualità dell'argomentazione giuridica diviene lo strumento principale per giungere all'intesa.

Il quarto profilo riguarda l'eventualità del mancato accordo e del conseguente ritorno all'ordinario esercizio dei poteri di controllo e accertamento. L'avvocato che ha accompagnato il contribuente nella fase collaborativa è nella miglior posizione per assicurare continuità tra la gestione preventiva del rischio e l'eventuale difesa contenziosa, conservando la documentazione del comportamento tenuto, facendo valere la buona fede e la trasparenza dimostrate e invocando i benefici sanzionatori e penali che l'ordinamento riconnette alla tempestiva comunicazione dei rischi. La consapevolezza di questo possibile esito deve orientare, sin dall'inizio, il modo in cui le posizioni vengono formalizzate.

Vi è, infine, un profilo che consente di rispondere al limite forse più rilevante del sistema, ossia la sua incapacità di presidiare il rischio adempimento e il rischio frode. L'avvocato tributarista che operi anche in materia di responsabilità degli enti può favorire l'integrazione tra il TCF e il modello di organizzazione, gestione e controllo ex D.Lgs. 231/2001, tenuto conto che i reati tributari rientrano tra i reati presupposto. Un sistema integrato di governo dei rischi, che coordini le procedure fiscali con i protocolli preventivi, i flussi informativi verso l'Organismo di Vigilanza e i presidi di controllo interno, consente di coprire aree che il regime, nella sua attuale formulazione, lascia scoperte, e di ridurre al contempo i costi complessivi della compliance grazie alla condivisione di strumenti e funzioni.

In definitiva, se la sostenibilità dell'adempimento collaborativo per le imprese di minori dimensioni dipende dalla capacità di calibrare oneri e presidi, l'Avvocato tributarista è chiamato a essere il principale artefice di tale calibrazione. Al tradizionale ruolo di difensore nel contenzioso si affianca, e in prospettiva tende a prevalere, quello di consulente nella prevenzione del conflitto: una figura che contribuisce a rendere concreto il passaggio dalla logica del controllo successivo a quella dell'adempimento spontaneo, e che proprio per questo può concorrere, nella prassi quotidiana prima ancora che nelle sedi normative, all'affermazione di un criterio fondato sulla concreta proporzionalità e non ancorato alla mera soglia dimensionale.