

Proposte normative per valorizzare gli istituti della *Cooperative Compliance*, del *Tax Control Framework*, del ravvedimento operoso e per l’istituzione di un “bollino verde” ⁽¹⁾

Premessa generale

Questo documento contiene proposte di modifiche normative volte a potenziare l’efficacia degli istituti menzionati in rubrica per perseguire con maggiore efficacia l’obiettivo di un rapporto Fisco-Contribuente improntato ai principi della leale collaborazione, della fiducia reciproca, dell’affidamento e della buona fede. Obiettivo, questo, che per i contribuenti non può che comportare la riduzione dei rischi fiscali e una maggiore certezza negli adempimenti connessi all’assolvimento degli obblighi. Il che determina la necessità di creare nei soggetti propensi ad aderire al regime maggiore fiducia nell’intraprendere nuove iniziative, con ricadute positive sulla crescita economica, e, per il Fisco, un miglioramento dell’adempimento spontaneo, quindi minore assorbimento di risorse per il contrasto ai comportamenti illeciti e maggior gettito a parità di sforzo.

Le proposte si collocano nell’ambito del più ampio orizzonte strategico che ritiene di dover affiancare, alla tradizionale strategia di controllo e sanzione dei comportamenti illeciti, misure che incoraggiano l’adempimento spontaneo, con misure premiali. Questo approccio combinato - punire i crimini, premiare le virtù² - può conseguire con maggiore efficacia l’innalzamento del livello generale di *compliance* fiscale, contribuisce al miglioramento dei rapporti tra Fisco e Contribuente, risponde a criteri di equità, è coerente con la tutela dei diritti individuali e con l’assolvimento dei doveri di solidarietà.

Le modifiche qui delineate intendono fornire un pacchetto unitario di proposte, finalizzate agli obiettivi indicati. In particolare, propongono: a) il potenziamento dei vantaggi che

⁽¹⁾ Questo documento è stato redatto da Giuseppe Marino e Roberto Moro, con il supporto segretariale di Stefano Delfino La Ferla. Hanno partecipato attivamente alla discussione Alessandro Giovannini, Massimo Ferrari, Annibale Doderò e Laura Zaccaria.

² Cfr. G. Marino, *La metamorfosi della sanzione amministrativa tributaria: dalla teoria della afflittività alla pratica della premialità (nell’insegnamento di Giuseppe Dragonetti)*, in “Diritto e pratica tributaria”, 2022, I, pp. 1150 e ss.

l'adesione all'adempimento collaborativo (*Cooperative Compliance*) offre al contribuente, in termini di riduzione dei termini per l'accertamento e revisione della disciplina in materia sanzionatoria, con riduzione o eliminazione delle sanzioni amministrative e penali; b) il riconoscimento di un ruolo premiante all'adozione del *Tax Control Framework* da parte di contribuenti soggetti alle previsioni del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, che oggi include i reati fiscali tra quelli presupposti; c) l'istituzione di un "bollino verde" che testimoni l'affidabilità del contribuente; d) l'attenuazione delle sanzioni per spontaneo versamento di tributi, nei casi di ritardo breve rispetto alla scadenza.

1. L'adempimento collaborativo

1.1. Le ragioni dell'insoddisfazione

La *Cooperative Compliance*, suggerita a livello internazionale dall'OCSE, recepita nel nostro ordinamento con il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (in attuazione della Legge delega n. 24 del 2014), si configura come la punta di diamante degli istituti della collaborazione fiscale.

Tuttavia, nonostante l'indubbio pregio, essa non può dirsi pienamente valorizzata in ragione di due profili: la stretta maglia di ingresso sotto il profilo soggettivo e l'inadeguatezza degli effetti premiali derivanti dall'accesso.

1.2. Gli attuali limiti soggettivi e la connessa proposta di un loro ridimensionamento

Nella sua originaria versione, l'art. 7, comma 4, lett. a), D.Lgs. 128 del 2015, apriva l'ingresso alla *Cooperative Compliance* ai contribuenti di maggiori dimensioni che avessero conseguito un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro. Si trattava, pertanto, di un requisito soggettivo/dimensionale estremamente elevato.

Successivamente, il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 30 marzo 2020, ha consentito l'ingresso al regime, nel biennio 2020-2021, anche ai soggetti con un volume di affari o di ricavi non inferiore a 5 miliardi di euro.

Infine, il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 31 gennaio 2022, ha ulteriormente ridotto la soglia, prevedendo, all'art. 1, che «*per gli anni 2022, 2023 e 2024, i contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro, possono essere ammessi al regime di adempimento collaborativo di cui agli articoli da 3 a 7 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*».

Questi interventi non paiono affatto risolutivi, e ciò per due ordini di ragioni: (i) anzitutto perché transitori e (ii), in secondo luogo, poiché non in sintonia con il tessuto economico italiano, composto principalmente da piccole e medie imprese.

Riguardo alla transitorietà, si potrebbe argomentare che in prospettiva potrebbe ben intervenire una proroga dei provvedimenti in esame, come frequentemente accade, anche in materia tributaria. Tuttavia, è innegabile che la prevista decadenza della norma crea un'incertezza che scoraggia l'adesione al regime dell'adempimento volontario.

La soglia dimensionale ai fini dell'ingresso al regime è stata storicamente e deve continuare a essere considerata in futuro alla luce delle risorse organizzative a disposizione dell'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, il numero di imprese che fatturano più dell'attuale soglia (*i.e.* un miliardo di euro in volume di affari) è talmente esiguo da suggerire una più sostanziosa apertura. Infatti, dalla relazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, "Analisi statistiche - Dichiarazioni 2020 - Anno d'imposta 2019" (aggiornato al 22 febbraio 2022), si evince che i contribuenti con fatturato maggiore a euro 250 milioni sono solo 1.169 (ossia lo 0,9% delle imprese in Italia). Sembra quindi che la dotazione di organico dell'Agenzia in ordine all'adempimento collaborativo non possa, di per sé, essere considerata quale unica causa ostativa a una più ampia apertura del regime sotto il profilo soggettivo, purché attuata con la dovuta gradualità. A maggior ragione se si considera che il potenziamento dell'Agenzia delle Entrate rientra tra gli obiettivi del PNRR.

Occorrerà comunque attuarla *ex lege*, per motivi di ordine sistematico legati al fatto che, come vedremo, le proposte qui avanzate contemplano anche un alleggerimento delle sanzioni penali, il cui ampliamento a nuovi soggetti non può essere disposto con provvedimento amministrativo del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Quindi la riduzione della soglia per l'adesione all'adempimento collaborativo dovrebbe avvenire in via graduale e sempre *ex lege*. Si potrebbe immaginare, modificando l'attuale dizione contenuta nel richiamato art. 7, una soglia: *i*) nel primo biennio, a decorrere dalla data in cui entrerebbe in vigore la norma, pari a 750 milioni (in ipotesi 2023-2024); *ii*) nel secondo biennio (2025-2026), pari a 500 milioni; *iii*) dal 2027, pari a 250 milioni (vedi Allegato).

In prospettiva, atteso che il minimo necessario per la qualificazione di "grande contribuente" oggi corrisponde al conseguimento di un volume d'affari, ricavi o compensi superiori a 100 milioni di euro, si potrebbe poi ridurre la soglia in parola a 100 milioni, in via definitiva.

All'uopo, come accadde nel 2013, potrebbe essere utile predisporre un progetto pilota da parte della stessa Agenzia delle Entrate, mediante l'invio di questionari a una selezione di contribuenti con fatturato oltre i 100 milioni di euro, in modo da quantificare con esattezza quanti soggetti coinvolgerebbe effettivamente l'auspicata apertura. Così, del resto, sarebbe anche possibile valutare la consistenza di personale, a disposizione dell'Ufficio, al netto dei nuovi ingressi, valutandone, infine, la concreta fattibilità in via preventiva.

Non può tuttavia sottacersi che l'estensione del regime a un maggior numero di imprese trova limiti nella capacità delle imprese di minori dimensioni di adottare sistemi di controlli interni sofisticati, inseriti in procedure di *governance* aziendale complesse, tipiche delle grandi

società di capitali. Per superare questi limiti, nel prosieguo (paragrafo 2) si avanza la proposta di favorire l'adozione del *Tax Control Framework (TCF)* da parte di imprese che non possono, per limiti dimensionali (o organizzativi), aderire al regime dell'adempimento collaborativo, ma intendono avvalersi del *TCF* per limitare i rischi fiscali e ottenere una mitigazione delle connesse sanzioni di tipo amministrativo e penale, nonché di quelle conseguenti alla recente estensione delle previsioni del D.Lgs. 231 del 2001 ai reati fiscali.

1.3. Gli effetti premiali derivanti dall'adesione al regime di adempimento collaborativo: la necessità di una penalty-protection a tutto tondo

La seconda criticità del regime in parola è data dall'inappagante portata degli effetti premiali, tanto sotto il profilo amministrativo-sanzionatorio quanto sotto il profilo penale-sanzionatorio.

1.3.1. Sulle sanzioni amministrative tributarie

Ad ora, ai sensi dell'art. 6, comma 3, D.Lgs. 128 del 2015, "*Per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l'Agenzia non condivide la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento*".

Senonché, nell'ottica di restituire una natura *efficacemente* premiale all'istituto, si ritiene che nessuna sanzione debba essere applicata ai soggetti che entrino in regime di *Cooperative Compliance* e, seguendo un comportamento conforme ai principi dello stesso regime, abbiano comunicato in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate, prima della presentazione delle dichiarazioni annuali, i rischi fiscali oggetto di contestazione ed abbiano posto in essere operazioni conformi a siffatti principi, senza che sia possibile loro addebitare comportamenti ispirati a falsità, oppure comportamenti fraudolenti o posti in essere mediante artifici o raggiri o condotte simulatorie.

Nello spirito ora indicato, si ritiene di proporre anche la non applicazione dell'art. 22, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 in materia di ipoteca e sequestro conservativo.

Indicazioni di siffatto genere erano già previste all'interno del rapporto "Iniziative per il rilancio Italia 2020-2022", del 2020 (c.d. Piano Colao), in cui si esortava il Governo a introdurre la non applicabilità delle sanzioni amministrative e penali per le società (italiane ed estere identificate in Italia) che fossero all'interno del regime. I tempi sembrano ormai maturi per l'attuazione di quel preliminare disegno, modificando opportunamente il citato art. 6 (vedi Allegato).

1.3.2. Sulle sanzioni penali tributarie

Per il reato di cui all'art. 4, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, sembra opportuna la revisione del meccanismo di determinazione delle soglie di punibilità, nello spirito del già contemplato comma 1-*bis*.

Ferma la punibilità per le violazioni realizzate con l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o altrimenti fraudolente, si propone di prevedere l'esclusione delle operazioni dalla determinazione delle soglie di punibilità previste per il reato di cui all'art. 4, D.Lgs. 74 del 2000, per i rappresentanti penalmente responsabili dei contribuenti aderenti al regime di *Cooperative Compliance* che, seguendo un comportamento conforme ai principi dello stesso regime, abbiano comunicato in modo tempestivo ed esauriente, prima della presentazione delle dichiarazioni annuali, i rischi fiscali all'Agenzia delle Entrate e abbiano posto in essere le operazioni segnalate conformemente a tali principi e regole. Tale previsione potrebbe trovare attuazione con una opportuna modifica al ricordato art. 4 (vedi Allegato).

1.4. La previsione di un più stringente termine di decadenza del potere accertativo

Secondo l'attuale disposizione in materia di accertamento dell'imposta (art. 43, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), l'Amministrazione finanziaria può notificare l'atto con cui ridetermina autoritativamente la pretesa tributaria entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tali termini, nella materia che ci occupa, appaiono eccessivamente dilatati e consentono di ipotizzare una loro riduzione. Si propone qui che l'Amministrazione eserciti il proprio potere di accertamento, nei confronti dei contribuenti che hanno aderito al regime dell'adempimento collaborativo, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. La norma che si propone potrebbe essere inserita all'interno del medesimo D.Lgs. 128 del 2015, sì da salvaguardarne le esigenze sistematiche e specificarne le regole procedurali.

Ipotesi di disegno di legge delega

Il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi di revisione della disciplina dell'adempimento collaborativo di cui agli articoli da 3 a 7, D.Lgs. 128 del 2015, riducendo

le relative soglie di accesso e riducendo gli ordinari termini decadenziali di esercizio dei poteri d'accertamento dell'Agenzia delle Entrate.

Il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi di revisione della disciplina di cui agli artt. 1 e 12, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e all'art. 22, D.Lgs. 472 del 1997, prevedendo la non applicazione della sanzione amministrativa pecuniaria, delle sanzioni accessorie, dell'ipoteca e del sequestro conservativo nei confronti dei soggetti ammessi al regime di *compliance* di cui al D.Lgs. 128 del 2015, che seguendo un comportamento conforme ai principi e alle regole del regime stesso abbiano comunicato in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate, prima della presentazione delle dichiarazioni annuali, i rischi fiscali oggetto delle operazioni medesime e queste siano state poste in essere conformemente a siffatti principi e regole, ferma la sanzionabilità di quelle realizzate con falsità o qualificabili come fraudolente oppure realizzate con artifici o raggiri o condotte simulatorie.

Il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi di revisione della disciplina di cui all'art. 4, D.Lgs. 74 del 2000, prevedendo, per i soggetti ammessi al regime di *compliance* di cui al D.Lgs. 128 del 2015, l'esclusione dell'ammontare delle operazioni aventi rischi di natura fiscale dagli stessi soggetti comunicate in modo tempestivo ed esauriente, prima della presentazione delle dichiarazioni annuali, dalle soglie di punibilità di cui al comma 1, lettere a) e b) dell'art. 4, D.Lgs. 74 del 2000, sempreché le operazioni segnalate siano state realizzate conformemente ai principi e alle regole propri del regime di adesione.

2. Il *Tax Control Framework*

Il *Tax Control Framework* si configura come un modello di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Esso è nato propriamente nei Paesi Bassi come requisito del regime dell'*Horizontal Monitoring* e, da lì, è stato mutuato in sede internazionale quale strumento volto a garantire una *enhanced relationship* tra il Fisco e i Contribuenti-Imprese.

In Italia, il *TCF* è stato disciplinato come requisito essenziale per accedere al regime di adempimento collaborativo. Ed invero, a norma dell'art. 4, D.Lgs. 128 del 2015, “1. *Il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato, nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. Fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, il sistema deve assicurare: a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti*

in relazione ai rischi fiscali; b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali; c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive. 2. Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale prevede, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate".

Si sottolinea, per precisione, come il legislatore non abbia voluto irrigidire le concrete caratteristiche del *Tax Control Framework* con la sua riconduzione a un modello normativo predefinito e astratto. Piuttosto, ha inteso rinviare ad un modello "aperto" o "diffuso", in modo da adattarsi alle peculiari necessità organizzative dell'impresa aderente, salvi il rispetto dei doveri di trasparenza e collaborazione, e la promozione di una cultura aziendale improntata sull'onestà, certezza e rispetto per la normativa tributaria.

2.1. Il TCF quale strumento di valutazione della responsabilità amministrativa e sanzionatoria delle imprese

Ora, è evidente come l'impiego di tale strumento al solo regime dell'adempimento collaborativo ne frustri le virtuose potenzialità.

Si propone perciò una valorizzazione del modello su una più ampia scala, predisponendo incentivi premiali per le imprese che adottino il suddetto modello di gestione, a prescindere dall'ingresso al regime di adempimento collaborativo.

2.1.1. Sulle sanzioni amministrative tributarie

Sul terreno amministrativo sanzionatorio, un'efficace valorizzazione del modello in parola potrebbe avvenire con una modifica all'art. 7, D.Lgs. 472 del 1997 (vedi Allegato).

La disposizione "nuova" dovrebbe prevedere la riduzione della sanzione alla metà del minimo edittale ogniqualvolta il contribuente abbia adottato correttamente un *TCF* (sulla falsa riga di quanto già previsto dall'attuale comma 4-bis). In questo contesto, inoltre, sarebbe altresì opportuno prevedere, nella stessa norma che si suggerisce, la medesima circostanza attenuante per i rischi fiscali comunicati preventivamente all'Amministrazione finanziaria.

2.1.2. Sulle sanzioni penali tributarie

In riferimento alle sanzioni penali tributarie, si ritiene che l'adozione e la corretta tenuta di un *Tax Control Framework* sia meritevole di configurarsi come specifica circostanza attenuante per le violazioni tributarie sussumibili nel reato di infedele dichiarazione, ex art. 4, D.Lgs. 74 del 2000 (quindi, per le sole violazioni che non siano state realizzate mediante

l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente).

2.1.3. Sulle sanzioni para-penali di cui al D.Lgs. 231 del 2001

Con l'introduzione dei reati tributari all'interno del D.Lgs. 231 del 2001, ai sensi del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, e del D.Lgs. 14 luglio 2020, n. 75, le fattispecie incriminatrici di cui agli artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 10 (occultamento o distruzione di documenti contabili) e 11 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte), del D.Lgs. 74 del 2000, sono state inserite all'interno dell'art. 25-*quinquiesdecies*, del D.Lgs. 231 del 2001. In aggiunta, sono stati altresì inseriti i reati tributari *ex* artt. 4 (dichiarazione infedele), 5 (omessa dichiarazione) e 10-*quater* (indebita compensazione), qualora commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro. Ciò ha imposto alle imprese un aggiornamento dei propri modelli organizzativi al fine di prevenire la commissione dei suddetti reati, e, pertanto, il manifestarsi di rischi fiscali anche in una prospettiva *crime risk based*.

Ebbene, in ragione del sistema di funzionamento del D.Lgs. 231 del 2001 in ordine alla conformità dei modelli organizzativi e alla loro funzione di esimente, potrebbe essere prevista una *certificazione* che ne attesti l'idoneità del modello.

In tale direzione l'art. 30, D.Lgs. 9 aprile 2008, n. 81 già stabilisce, in materia di diritto del lavoro, che *“il modello di organizzazione e di gestione idoneo ad avere efficacia esimente della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica di cui al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, deve essere adottato ed efficacemente attuato, assicurando un sistema aziendale per l'adempimento di tutti gli obblighi giuridici relativi (...). Inoltre, i modelli di organizzazione aziendale definiti conformemente alle Linee guida UNI-INAIL per un sistema di gestione della salute e sicurezza sul lavoro (SGSL) del 28 settembre 2001 o al British Standard OHSAS 18001:2007 si presumono conformi ai requisiti di cui al presente articolo per le parti corrispondenti”*.

Norma simile potrebbe essere inserita all'interno dello stesso D.Lgs. 231 del 2001, in particolare aggiungendo un comma (3-*bis*) all'art. 6. Si otterrebbe, così, una forma di “esenzione” certificata, latamente sovrapponibile a quella del già vigente comma 3, il quale prevede la possibilità che l'impresa adatti i modelli a talune linee guida, quali i Codici di comportamento di Confindustria. Nel nostro settore una siffatta certificazione potrebbe essere compiuta dalla medesima Agenzia delle Entrate in qualità di articolazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, sulla base di un apposito Decreto da emanare a tal fine, avendo come parametro l'*Enterprise Risk Management (ERM)* del *CoSO Framework*.

Ipotesi di disegno di legge delega

Il Governo è delegato ad adattare uno o più decreti delegati intesi a disciplinare i modelli di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale di cui all'art. 4, D.Lgs. 128 del 2015 predisposti e attuati al di fuori del regime di adempimento collaborativo di cui al medesimo decreto, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

- a) prevedere effetti premiali con riguardo alle sanzioni amministrative in materia tributaria;
- b) istituire una circostanza attenuante specifica per la commissione dei reati di cui al D.Lgs. 74 del 2000 ad esclusione di quelli di cui agli artt. 2 e 3;
- c) prevedere con apposita disposizione all'interno del D.Lgs. 231 del 2001, avente ad oggetto la responsabilità amministrativa da reato degli enti e società, la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di certificare la conformità dei modelli di organizzazione prescelti a prevenire il rischio di verifica dei reati presupposto tipici.

3. Il ravvedimento operoso e la previsione di riduzioni delle sanzioni

Il ravvedimento operoso, previsto dall'art. 13, D.Lgs. 472 del 1997, si configura, ad oggi, come causa di riduzione dell'entità della sanzione amministrativa pecuniaria nelle ipotesi di spontanea regolarizzazione della pretesa tributaria ad opera del contribuente, anche nei casi in cui siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche.

Il ravvedimento operoso può definirsi come la più incisiva forma di *tax compliance ex post*, e ciò per due ragioni: (i) è diretto a tutti i contribuenti senza limiti di carattere soggettivo; (ii) si fa baluardo dell'opportuna premialità di condotte riparatorie compiute dal contribuente, così valorizzando il ripristino *ex post* della legalità violata e la contestuale riparazione del danno.

Ora, siccome l'intensità premiale varia a seconda del momento in cui il contribuente si ravvede, sarebbe possibile immaginare una circostanza per la quale il contribuente sia inciso dalla sanzione in maniera notevolmente ridotta (più di quanto già previsto) per la particolare vicinanza temporale tra la violazione compiuta e la riparazione attuata.

3.1. Accenni all'esperienza comparata degli Stati membri dell'Unione europea

Al fine di trovare validi spunti di riflessione sul punto, si è esaminata la legislazione presente in Francia e Germania, per trarne suggerimenti.

In Germania, in particolare, il 23 maggio 2016, il Ministero federale delle Finanze ha introdotto l'*Anwendungserlass zu § 153 AO*. Esso ha fornito istruzioni sulla procedura di rettifica della dichiarazione fiscale (*section 153, AO*), prevedendo la non applicazione delle sanzioni in quanto, a seguito della regolarizzazione, siffatte violazioni non darebbero luogo neanche a ipotesi di evasione o elusione (par. 2.2.). Pertanto, il legislatore tedesco non ha esitato a prevedere una causa di non punibilità per le regolarizzazioni di violazioni squisitamente amministrative spontaneamente compiute dal contribuente.

Altrettanto premiale appare la legislazione d'oltralpe, in quanto, in Francia, la *loi* del 10 agosto 2018, n. 2018-727, recante «*Pour un État au service d'une société de confiance*» (c.d. *loi ESSOC*), all'art. 2, prevede – in modifica al *Code des relations entre le public et l'Administration*, titolo II, cap. 3, art. L123-1 – la non applicazione delle sanzioni amministrative tributarie nei confronti di soggetti in buona fede che, ponendo in essere violazioni tributarie non fraudolente per la prima volta, le regolarizzano tempestivamente. Sennonché, tale norma si applica nei soli casi di infedeltà dichiarativa e non anche nelle ipotesi di omissioni o ritardi. Come contrappeso a tale limite, ad ogni modo, è prevista anche la riduzione degli interessi, in misura variabile a seconda se l'errore commesso dal contribuente sia emerso in sede di controllo o meno, oltretutto l'integrale non applicazione delle sanzioni.

In tale quadro, è evidente come le legislazioni richiamate abbiano fatto, con le proprie peculiarità, un più suggestivo utilizzo della tecnica premiale che si vorrebbe importare nel nostro ordinamento, e dalle quali si possono trarre fruttuosi suggerimenti.

Così, sarebbe pensabile una nuova lett. a) del comma 1, dell'art. 13, D.Lgs. 472 del 1997, che preveda la riduzione della sanzione ad un ventesimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se il ravvedimento viene eseguito nel termine di sette giorni dalla data della commissione della violazione, ovvero ad un decimo se avviene nel termine di trenta giorni (vedi Allegato).

Ipotesi di disegno di legge delega

Il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti delegati volti a modificare la disciplina di cui all'art. 13, D.Lgs. 472 del 1997, prevedendo ingenti riduzioni sanzionatorie nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di sette giorni dalla data della sua commissione, ovvero se il versamento avviene nel termine di trenta giorni.

4. Un certificato di affidabilità (bollino verde) quale contenuto positivizzato dei precedenti fiscali del contribuente

L'ultimo strumento volto a migliorare il rapporto Fisco-Contribuente sotto i profili della collaborazione e dell'equità è rappresentato da un c.d. "bollino verde" che dovrebbe essere contenuto, in ipotesi, in un Decreto Ministeriale. Esso, in particolare, dovrebbe essere concesso ai contribuenti che nei tre anni di imposta precedenti si sono mostrati *compliant* con la normativa tributaria, poiché non sono stati autori di alcuna violazione o hanno intrapreso spontaneamente azioni volte a rimediare all'errore commesso. In tale ultimo caso, tuttavia, al fine di ponderare la concessione del suddetto *bollino*, sarebbe opportuno che la regolarizzazione avvenisse prima della formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche, sì da salvaguardare e premiare il puro comportamento spontaneo.

In tali casi il contribuente dovrebbe essere qualificato come soggetto a basso rischio, poiché autore di comportamenti virtuosi in termini di trasparenza, ed essere destinatario di vantaggi indiretti quali la riduzione della frequenza delle verifiche e l'invasività delle stesse, a fronte di un processo di comunicazione regolare e continuo con l'Amministrazione finanziaria.

Tale possibilità è prevista in altri ordinamenti, primo tra tutti il Regno Unito, che l'ha adottata all'interno del "*HMRC's compliance approach for Large Business*" e, precipuamente, nell'ambito del "*Business risk review*" condotto congiuntamente dal rappresentante dell'impresa e dall'Amministrazione finanziaria. La procedura britannica in commento ha tre obiettivi: la determinazione del *risk rating* e del *risk status* dell'impresa; l'individuazione di eventuali azioni necessarie indirizzate a ridurre il grado del rischio identificato; e la determinazione dell'ingerenza dei controlli che l'Amministrazione deve effettuare in proporzione all'indice di affidabilità dell'impresa. All'esito della valutazione, l'operatore economico è classificato come a "basso" o ad "alto rischio": nell'un caso, l'impresa non sarà sottoposta a un nuovo "*Business risk review*" per i tre periodi di imposta successivi; nell'altro, sarà necessario svolgere i controlli almeno una volta all'anno.

In quest'ottica, sarebbe altresì possibile valorizzare il suddetto strumento in ottica sanzionatoria, attribuendo al sistema punitivo una veste apprezzabilmente premiale. La modifica legislativa potrebbe intervenire sull'art. 7, comma 1, D.Lgs. 472 del 1997 (vedi Allegato).

Ipotesi di disegno di legge delega

Il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti delegati volti a qualificare i contribuenti come "a basso rischio fiscale", secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

- a) individuare i contribuenti “a basso rischio fiscale”, con disciplina di dettaglio che ne valorizzi la fedeltà e la spontaneità della resipiscenza indipendentemente dall’avvio dell’azione di verifica e accertamento;
- b) prevedere, per i contribuenti “a basso rischio”, una riduzione dei termini di decadenza dell’azione accertatrice;
- c) introdurre espressamente nella determinazione della sanzione amministrativa tributaria la valutazione del grado di rischio attribuibile al trasgressore.

ALLEGATO

Il presente allegato integra il documento che precede, individuando, in via esemplificativa, le disposizioni sulle quali compiere le modifiche derivanti dalle proposte in esso contenute così da valorizzare gli istituti della *Cooperative Compliance*, del *Tax Control Framework*, del ravvedimento operoso e per l'istituzione del "bollino verde" di "basso rischio fiscale".

L'adempimento collaborativo

Ipotesi di riforma

Art. 7, D.Lgs. 128 del 2015

Competenze e procedure

1. *L'Agenzia delle entrate è competente in via esclusiva per i controlli e le attività relativi al regime di adempimento collaborativo, nei riguardi dei contribuenti ammessi al regime.*
2. *I contribuenti che nel rispetto del presente decreto adottano un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo, inoltrano domanda in via telematica utilizzando il modello reso disponibile sul sito istituzionale della Agenzia delle entrate. L'Agenzia, verificata la sussistenza dei requisiti di cui all'articolo 4, nonché al comma 4, comunica ai contribuenti l'ammissione al regime entro i successivi centoventi giorni. Il regime si applica al periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia. Lo stesso si intende tacitamente rinnovato qualora non sia espressamente comunicata dal contribuente la volontà di non permanere nel regime di adempimento collaborativo.*
3. *L'Agenzia delle entrate, con provvedimento motivato, può dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime, per la perdita dei requisiti di cui all'articolo 4 o al comma 4, ovvero per l'inosservanza degli impegni di cui all'articolo 5, comma 2.*
4. **Il regime è riservato ai grandi contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi: a) non inferiore a 750 milioni di euro (nel biennio xxx-xxx); b) non inferiore a 500 milioni di euro (nel biennio xxx-xxx); c) non inferiore a 250 milioni di euro (negli anni xxx-xxx); d) non inferiore a 100 milioni di euro dalla data di conclusione del periodo di cui alla precedente lett. c).** *La competenza per le attività di cui al comma 1 è attribuita alla Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle entrate. **La soglia di cui alla lett. d), del presente comma si applica ai contribuenti appartenenti a gruppi di imprese sin dall'entrata in vigore della presente disposizione.***
5. *Con uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono disciplinate le modalità di applicazione del regime di adempimento collaborativo.*

*

Art. 6, D.Lgs. 128 del 2015

Effetti

Il comma 3 è abrogato.

È infine inserito il seguente comma:

7. Per i contribuenti che aderiscono al regime, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

*

Art. 1, D.Lgs. 471 del 1997

Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive

6-bis. Alle violazioni relative ad operazioni con rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni annuali, conformemente ai principi e alle regole stabiliti dal presente decreto e sempreché le operazioni non siano simulate o non siano state commesse in frode alla legge, con artifici e raggiri o con documentazione falsa, le sanzioni amministrative, comprese quelle accessorie, non si applicano. Non si applica altresì l'art. 22, del D.Lgs n. 472 del 1997.

*

Art. 5, D.Lgs. 471 del 1997

Violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi

4-quinquies. Alle violazioni relative ad operazioni con rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione della dichiarazione annuale, conformemente ai principi e alle regole stabiliti dal presente decreto e sempreché le operazioni non siano simulate o non siano state commesse in frode alla legge, con artifici e raggiri o con documentazione falsa, le sanzioni amministrative, comprese

quelle accessorie, non si applicano. Non si applica altresì l'art. 22, del D.Lgs n. 472 del 1997.

*

Art. 4, D.Lgs. 74 del 2000

Dichiarazione infedele

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila;*
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.*

*1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali. **Ferma l'applicazione degli artt. 2 e 3 del presente decreto, non si tiene altresì conto dell'ammontare fiscalmente rilevante delle operazioni aventi rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente, prima della presentazione delle dichiarazioni annuali, all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, dai contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo, conformemente ai principi e alle regole di tale regime.***

1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).

Il Tax Control Framework

Ipotesi di riforma

Art. 7, D.Lgs. 472 del 1997

Criteri di determinazione della sanzione

1. *Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali.*
 2. *La personalità del trasgressore è desunta anche dai suoi precedenti fiscali.*
 3. *Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.*
 4. *Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo.*
- 4-bis. *Salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà.*

4-ter. In caso di comunicazione preventiva e volontaria della possibile realizzazione di operazioni aventi un rischio fiscale all'Agenzia delle entrate, si applica la riduzione di cui al comma precedente. La stessa riduzione si applica se il contribuente ha adottato correttamente un modello di rilevazione, misurazione, gestione e controllo di cui all'art. 4, del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

*

Art. 13-bis, D.Lgs. 74 del 2000

Circostanze del reato

1. *Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento*

degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

2. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2.

3. Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

4. **La pena per il delitto di cui all'articolo 4 del presente decreto è diminuita fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se è stato correttamente adottato un modello di rilevazione, misurazione, gestione e controllo di cui all'art. 4, del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.**

*

Art. 6, D.Lgs. 231 del 2001

Soggetti in posizione apicale e modelli di organizzazione dell'ente

1. Se il reato è stato commesso dalle persone indicate nell'articolo 5, comma 1, lettera a), l'ente non risponde se prova che:

- a) l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;
- b) il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo;
- c) le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione;
- d) non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b).

2. In relazione all'estensione dei poteri delegati e al rischio di commissione dei reati, i modelli di cui alla lettera

a), del comma 1, devono rispondere alle seguenti esigenze:

- a) individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi reati;
- b) prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire;

- c) individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione dei reati;
- d) prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli;
- e) introdurre un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello.

2-bis. I modelli di cui alla lettera a) del comma 1 prevedono:

- a) uno o più canali che consentano ai soggetti indicati nell'articolo 5, comma 1, lettere a) e b), di presentare, a tutela dell'integrità dell'ente, segnalazioni circostanziate di condotte illecite, rilevanti ai sensi del presente decreto e fondate su elementi di fatto precisi e concordanti, o di violazioni del modello di organizzazione e gestione dell'ente, di cui siano venuti a conoscenza in ragione delle funzioni svolte; tali canali garantiscono la riservatezza dell'identità del segnalante nelle attività di gestione della segnalazione;
- b) almeno un canale alternativo di segnalazione idoneo a garantire, con modalità informatiche, la riservatezza dell'identità del segnalante;
- c) il divieto di atti di ritorsione o discriminatori, diretti o indiretti, nei confronti del segnalante per motivi collegati, direttamente o indirettamente, alla segnalazione;
- d) nel sistema disciplinare adottato ai sensi del comma 2, lettera e), sanzioni nei confronti di chi viola le misure di tutela del segnalante, nonché di chi effettua con dolo o colpa grave segnalazioni che si rivelano infondate.

2-ter. L'adozione di misure discriminatorie nei confronti dei soggetti che effettuano le segnalazioni di cui al comma 2-bis può essere denunciata all'Ispettorato nazionale del lavoro, per i provvedimenti di propria competenza, oltre che dal segnalante, anche dall'organizzazione sindacale indicata dal medesimo.

2-quater. Il licenziamento ritorsivo o discriminatorio del soggetto segnalante è nullo. Sono altresì nulli il mutamento di mansioni ai sensi dell'articolo 2103 del codice civile, nonché qualsiasi altra misura ritorsiva o discriminatoria adottata nei confronti del segnalante. È onere del datore di lavoro, in caso di controversie legate all'irrogazione di sanzioni disciplinari, o a demansionamenti, licenziamenti, trasferimenti, o sottoposizione del segnalante ad altra misura organizzativa avente effetti negativi, diretti o indiretti, sulle condizioni di lavoro, successivi alla presentazione della segnalazione, dimostrare che tali misure sono fondate su ragioni estranee alla segnalazione stessa.

3. I modelli di organizzazione e di gestione possono essere adottati, garantendo le esigenze di cui al comma 2, sulla base di codici di comportamento redatti dalle associazioni rappresentative degli enti, comunicati al Ministero della giustizia che, di concerto con i Ministeri competenti, può formulare, entro trenta giorni, osservazioni sulla idoneità dei modelli a prevenire i reati.

3-bis. I modelli di organizzazione e di gestione possono essere certificati dall'Agenzia delle entrate a norma del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanarsi

in attuazione della presente disposizione, per attestarne la loro conformità alle previsioni di cui al presente decreto.

4. Negli enti di piccole dimensioni i compiti indicati nella lettera b), del comma 1, possono essere svolti direttamente dall'organo dirigente.

4-bis. Nelle società di capitali il collegio sindacale, il consiglio di sorveglianza e il comitato per il controllo della gestione possono svolgere le funzioni dell'organismo di vigilanza di cui al comma 1, lettera b).

5. È comunque disposta la confisca del profitto che l'ente ha tratto dal reato, anche nella forma per equivalente.

Il ravvedimento operoso

Ipotesi di riforma

Art. 13, D.Lgs. 472 del 1997

Ravvedimento

1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) **ad un ventesimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di sette giorni dalla data della sua commissione, ovvero ad un decimo se il versamento avviene nel termine di trenta giorni;**

Un certificato di affidabilità (bollino verde) quale contenuto positivizzato dei precedenti fiscali del contribuente

Ipotesi di riforma

Art. 7, D.Lgs. 472 del 1997

Criteri di determinazione della sanzione

1. Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, **al possesso del certificato di affidabilità di cui al**

decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi in attuazione della presente disposizione, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali.

2. La personalità del trasgressore è desunta anche dai suoi precedenti fiscali.
 3. Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.
 4. Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo.
- 4-bis. Salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà.